

CAPÍTOL 1: INTRODUCCIÓ A LA FIGURA ASSOCIATIVA DE LES UTE

1.1 Concepte, naturalesa i objectius de les UTE

1.2 Característiques a destacar de les UTE

1.3 Origen històric de la figura de les UTE a Espanya

1.4 L'UTE i l'adaptació sectorial del PGC a les empreses constructores

1.4.1 Normes d'elaboració dels comptes anuals

1.4.2 Normes de valoració de l'adaptació sectorial del PGC a les empreses constructores

1.4.3 Àmbit d'aplicació

1.4.4 Integració i comptabilització

1.5 Funcionament dels negocis en participació

1.1 CONCEPTE, NATURALESA I OBJECTIUS DE LES UTE

Conceptualment, la normativa¹ defineix les unions temporals d'empreses (UTE) com “un sistema de col·laboració entre empresaris per un temps cert, determinat o indeterminat, per al desenvolupament o execució d'una obra, servei o subministrament tant a dintre com a fora d'Espanya.” D'aquesta definició podem deduir que es tracta d'un treball en comú temporal, establert mitjançant un contracte entre empreses que permet la subsistència de les empreses participants en la seva totalitat, amb independència i autonomia jurídica, però aconseguint amb aquesta participació conjunta una millor especialització, una major capacitat de finançament, l'obertura a diversos mercats o senzillament la rapidesa d'execució entre altres avantatges possibles. Aquesta figura facilita la cooperació empresarial de manera temporal, constituint una entitat que no té personalitat jurídica.

Les UTE representen una bona estratègia empresarial per a les empreses participants, ja que poden portar a terme nous projectes compartint el risc entre dues o més entitats i aconseguint la dimensió² adequada. Actualment, la col·laboració temporal entre empreses és cada vegada més utilitzada en diferents sectors d'activitat, però és en el sector de la construcció on s'han desenvolupat més aquestes vinculacions contractuals, ja que aquesta cooperació permet aconseguir contractes d'obres per emprendre importants projectes, complementant i coordinant les capacitats tècniques, operatives i financeres de diverses empreses.

L'explicació d'aquest major desenvolupament en el sector de la construcció, la trobem en la necessària especialització de les empreses implicades i la rapidesa d'execució que

¹Les unions temporals d'empreses (UTE) es troben regulades per la Llei 18/1982, de 26 de maig, modificada posteriorment per la Llei 12/1991, de 29 d'abril, d'agrupacions d'interès econòmic (AIE) i per la Llei 46/2002 de reforma parcial de l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF), l'impost de societats (IS) i l'impost sobre la renda de no residents.

²L'atomització que existeix en molts sectors d'activitat fomenta que es portin a terme unions temporals d'empreses per aconseguir la dimensió adequada.

suposen actualment les obres. D'altra banda, aquesta fórmula associativa permet que empreses de caràcter privat puguin assolir contractes d'obres públiques³.

Així, en els procediments de licitació actuals de contractació pública, els empresaris que estan especialitzats en diferents processos de la construcció (execució de l'obra, prestació de serveis, subministraments...) poden associar-se com a garantia de les diferents condicions que s'han de complir, per això la col·laboració de diversos empresaris sota la figura d'una UTE permet entrar en l'adjudicació d'obres públiques i aconseguir una simplicitat en la interlocució, una rapidesa d'execució i un tractament fiscal millor. Amb aquesta fórmula d'associació les empreses de menor dimensió poden abordar la realització d'una determinada obra, sense que sigui un patrimoni exclusiu de les empreses de grans dimensions.

Cal destacar que d'entre la varietat de mecanismes de col·laboració empresarial aquestes associacions tenen plena actualitat però que en el sector de la construcció històricament sempre han existit entitats en modalitat de consorcis, negocis en participació o associacions per construir. Com a UTE aquestes associacions tenen el seu origen en la Llei 18/1982.

L'esmentat sector de la construcció involucra diverses activitats industrials i de serveis i té un gran pes dintre de l'economia, ja que és un sector directament relacionat amb el grau de desenvolupament i creixement econòmic d'un país -en el nostre país representa el 15% del producte interior brut⁴.

En altres sectors d'activitat també es realitzen UTE; per exemple, en el sector de les empreses immobiliàries, les elèctriques i les aigües. En les empreses relacionades amb el medi ambient cada vegada hi ha també més concentracions empresarials d'aquesta naturalesa.

³En les obres públiques és on més UTE existeixen.

⁴Tal com ho assenyala l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) en l'adaptació sectorial de les empreses constructores.

En definitiva, les unions d'empreses són una necessitat de l'economia de mercat, que imposa canvis en l'estructura empresarial dintre de les economies basades en el coneixement i intensives en tecnologia. Amb les UTE, els empresaris que s'uneixen escometen un objectiu comú que individualment o bé no podrien assolir o bé desenvoluparien en pitjors condicions. Es tracta d'una unió per enfortir, assegurar o fer possible una activitat concreta.

A Espanya, l'evolució d'aquesta modalitat contractual s'ha desenvolupat notablement; concretament, segons dades de la Memòria de l'Administració Tributària, el nombre d'expedients tramitats per inscriure les UTE en el Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda i gaudir d'uns determinats privilegis fiscals -com veurem més endavant- és el següent:

<i>Anys</i>	<i>Unions temporals d'empreses inscrites</i>
1982-85 (de mitjana)	157
1986	251
1987	216
1988	310
1989	368
1990	434
1991	678
1992-98 (de mitjana)	1.017
1999	1.733
2000	1.724
2001	1.702
2002	1.958
2003	2.320

Aquest Registre especial d'UTE, des de la seva creació a l'any 1982 fins a 31/12/00, depenia de la Direcció General de Tributs. A partir de l'1/1/01 va passar a dependre de l'Agència Tributària i és en aquest Registre -que no és públic- on s'han de comunicar

les modificacions que puguin fer les UTE i les seves dissolucions perquè se'n cancel·lin les inscripcions. De tota manera, moltes d'aquestes UTE no comuniquen a aquest Registre la seva dissolució.

Amb la taula anterior veiem que aquestes associacions es van desenvolupant cada any amb un creixement sostingut.

Davant d'aquesta realitat, és rellevant investigar si la informació economicocomptable de les UTE es presenta de manera fidedigna, tal com pretenen les disposicions en matèria comptable vigents, i si permet una correcta interpretació econòmica d'aquesta figura tant en el sector de la construcció com en altres sectors d'activitat⁵. Es tracta de veure si la comptabilitat de les UTE ofereix una visió encertada de la realitat economicofinancera d'aquestes empreses i si la informació és prou rellevant per reflectir el valor empresarial que suposa la creació d'unions temporals d'empreses.

Encara que les unions temporals d'empreses siguin una figura freqüent en l'àmbit econòmic espanyol, són una figura poc estudiada. Per això aquesta recerca pretén apropar-nos a la situació actual d'aquest tipus d'unions, ja que no existeix una regulació comptable específica per a aquests negocis.

La investigació intenta posicionar la figura de les UTE en el marc economicocomptable i presentar les necessitats normalitzadores d'aquestes unions d'empreses, que, pel fet de ser temporals, tenen unes particularitats importants.

⁵Els diferents sectors d'activitat on més UTE hi ha són, concretament: elèctriques, immobiliàries, transports i aigües.

1.2 CARACTERÍSTIQUES A DESTACAR DE LES UTE

Per poder conèixer aquest tipus d'associació temporal cal tenir present les principals característiques de les UTE, que són:

1. Ésser una entitat sense personalitat jurídica, amb capacitat per signar contractes en nom propi, ser titular d'actius, contraure obligacions, obtenir despeses i ingressos i tot amb règim tributari especial (Garcia Martínez i Villanueva Garcia, 1995, p. 138).

Es tracta, doncs, d'una entitat purament contractual, que no adquireix una personalitat jurídica pròpia diferent de la de les empreses participants.

2. Els participants de l'UTE poden ser persones físiques o jurídiques que siguin empresaris residents o no a Espanya.

En aquest sentit, podem qualificar aquesta entitat d'oberta tant en l'àmbit nacional com internacional. Habitualment els participants són persones jurídiques, i solen formar part de les UTE dues o tres empreses (Aragón Bueno i Haro Pérez, 2002, p. 45).

3. La duració de l'UTE ha de coincidir amb el temps de duració de l'obra, servei o subministrament objecte de l'UTE amb el límit màxim de 25 anys i, excepcionalment, de 50 anys, quan es tracta de contractes que comprenen l'execució d'obres i explotació de serveis públics.

Sovint es fan UTE precisament per poder gaudir d'una execució ràpida i especialitzada de l'obra.

4. Cada UTE ha de tenir un gerent únic, amb poders suficients de tots els col·laboradors, per realitzar totes les operacions; però són els socis de l'UTE els que responen solidàriament i il·limitadament per les operacions realitzades en benefici comú.

Amb aquesta característica s'intueix la importància que suposa la responsabilitat en l'UTE –aquest punt es tractarà més endavant.

5. L'UTE s'ha de formalitzar en escriptura pública, i voluntàriament es pot inscriure en el Registre Mercantil.

Val a dir que la gran majoria de les UTE estan inscrites al Registre Mercantil corresponent, perquè, seguint el que pauta la instrucció de la Direcció General de Registres i Notariat (DGRN) de 26/6/96, han de legalitzar els seus llibres les entitats que sense tenir la condició d'empresaris estiguin obligades en virtut d'alguna norma a fer-ho –com ara l'impost de societats en el cas de les UTE. D'altra banda, per aquestes entitats també cal el dipòsit dels comptes en el Registre Mercantil.

6. La denominació de l'UTE serà la d'una, diverses o totes les empreses membre que la componen, seguit de l'expressió “unió temporal d'empreses”.

D'aquesta manera es fa sempre pública la forma associativa.

7. L'UTE es constitueix per dur a terme una sola obra, i en l'escriptura de constitució es fixen els percentatges amb què cada empresa participa en l'UTE i els percentatges amb què participarà en l'execució de l'obra, ja que aquests percentatges a vegades poden ser diferents.

Aquí cal entreveure que han d'existir tantes UTE com obres noves, serveis nous o subministraments nous que es facin.

8. L'UTE no sol disposar d'un patrimoni gaire elevat en la majoria de casos, ja que els elements patrimonials solen ser aportats pels partícips i al finalitzar l'obra es retiren o es venen com a immobilitzat de segona mà. D'altra banda, són freqüents les UTE que presenten una estructura financera molt semblant a la de les empreses partícips.

Quan l'UTE es liquida (v. apartat 3.7) veurem amb detall això que s'apunta en aquesta característica.

9. L'UTE és un subjecte passiu de l'impost de societats; no obstant això, les UTE es poden inscriure de forma voluntària en el Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda per tenir un règim fiscal especial, concretament:
- tributen amb un règim idèntic al de la transparència fiscal;
 - tenen exempcions en l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats en una sèrie d'operacions, com ara la constitució, l'ampliació, la reducció, la dissolució i la liquidació.

Amb aquesta característica veiem que la fiscalitat de les UTE és especial i diferent a la de les societats, per això aquest tractament fiscal avantatjós fa que cada vegada es constitueixin més unions temporals d'empreses.

10. En els estatuts de l'UTE hi ha el detall de les aportacions realitzades al fons operatiu comú i la manera de finançar les activitats comunes.

No hi ha l'obligació d'una aportació mínima quan es constitueix l'UTE; es tracta que s'entenguin totes les parts implicades amb una certa flexibilitat contractual. Mercantilment, la figura de l'UTE està prevista en diverses lleis, la qual cosa suposa un cert desordre legislatiu, superat en molts casos pels usos i pràctiques d'aquesta figura.

11. Les aportacions que fan els membres de l'UTE es recullen en el compte 109, "Fons operatiu", que apareix en l'adaptació sectorial de les empreses

constructores i també en l'adaptació sectorial de les empreses immobiliàries. Aquest compte registra fonamentalment el capital escripturat en l'acte fundacional de les UTE, és un compte exclusiu de les UTE.

El compte 554, "Compte corrent amb unions temporals d'empreses", també apareix en l'adaptació de les constructores i les empreses immobiliàries i recull les operacions que realitza l'empresa amb les UTE en què participa.

El compte 756, "Ingressos per prestacions a les unions temporals d'empreses", també surt en aquestes adaptacions sectorials i, concretament, reflecteix els ingressos originats per les prestacions de mitjans i serveis a les UTE.

Amb tots aquests comptes que apareixen en les esmentades adaptacions sectorials es pot registrar comptablement part de l'operativa de les UTE; val a dir que no hi ha una adaptació del Pla general comptable específica per a les UTE. L'activitat promotora immobiliària es realitza a vegades simultàniament amb l'activitat constructora i és per això que cal elaborar un pla de comptabilitat únic resultat d'ajuntar les adaptacions sectorials corresponents (García Castellví, 2004, p. 19).

12. A les UTE no li són aplicables les obligacions comptables i registrals de la legislació mercantil ni el règim de publicitat financera dels empresaris socials, però poden presentar els seus comptes anuals al Registre Mercantil de forma voluntària, tal com es manifesta en l'article n. 1 de l'Ordre de 14 de gener de 1994, on es recullen els models de documents que han de presentar les empreses al Registre Mercantil.

La disposició addicional setèima de la Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general indica que tots els subjectes passius de l'impost de societats que hagin de dur comptabilitat segons estableix aquest impost hauran de legalitzar els seus llibres i presentar els seus comptes anualment de la forma establerta en la

legislació mercantil pels empresaris. Així, doncs, amb aquesta normativa queda més justificada encara la presentació dels comptes anuals de l'UTE al Registre Mercantil.

13. Les UTE han de portar comptabilitat segons estableixen les normes del Codi de comerç i les disposicions fiscals perquè com a agrupacions d'empreses que són desenvolupen en comú l'activitat empresarial dels seus membres.
14. Comptablement, cada UTE presenta desagregada la seva comptabilitat en les diferents empreses partícips de la unió temporal. L'UTE no presenta uns comptes anuals propis per si mateixa, sinó que les empreses partícips apunten en els seus comptes anuals els saldos corresponents a l'UTE en què participen o bé els integren tal com s'indica en l'adaptació sectorial de les empreses constructores (Ordre ministerial de 27 de gener de 1993). Així, doncs, la informació financera de les UTE no està recollida en uns estats comptables concrets.

L'aplicació d'aquesta normativa també és vàlida per a d'altres sectors d'activitat, tal com assenyala la consulta n. 4 del BOICAC 15. Cal tenir present, pel que fa a aquest punt, que en la Resolució de 9 d'octubre de 1997 de l'ICAC sobre alguns aspectes de la norma de valoració n. 16 del Pla general comptable, concretament en la seva introducció, al referir-se al contingut de la norma quarta indica que “les UTE no formulen comptes anuals a efectes mercantils, sense perjudici que altres legislacions, com és el cas de la legislació fiscal, els puguin imposar determinades obligacions de comptabilitat; no obstant això, un adequat control intern produirà que normalment les UTE portin uns registres que es confeccionin de forma similar als llibres de comptabilitat que resulten obligatoris per a les empreses”.

15. L'UTE aplica els mateixos criteris de valoració que utilitza l'empresa membre de major participació en l'UTE. Així, doncs, poden haver-hi empreses membre amb un percentatge de participació inferior que apliquin diferents criteris de

valoració, fet que suposa una diferència, que en molts casos dona problemes d'interpretació dels estats comptables. Davant aquesta situació sembla que la informació comptable de les UTE no és prou rellevant, perquè no s'ha fet cap reglamentació i aquestes associacions s'han deixat sotmeses als criteris de l'empresa que té més participació en l'UTE.

16. El reconeixement del resultat de l'UTE es fa seguint el mètode del percentatge de realització, tal com indica l'Ordre ministerial de 27 de gener de 1993, excepte quan no es compleixen les condicions de l'apartat *a* de la norma de valoració n. 18, "Vendes, ingressos per obra executada i altres ingressos", inclosa en la cinquena part de les normes, que segueix el mètode del contracte acomplert. Per tant, les empreses constructores aplicaran el mètode del percentatge de realització sempre que tinguin els mitjans i el control necessaris que permetin de forma objectiva fer estimacions raonables i fiables. D'altra banda, per les obres realitzades per encàrrec i amb contracte s'utilitzarà el mètode del contracte acomplert quan no es donin les condicions de l'apartat *a*.

En definitiva, tal com indica la consulta n. 4 del BOICAC 50, de juny de 2002, no existeix una opció en els criteris indicats, cada una és aplicable a partir de les circumstàncies establertes en la norma indicada.

El mètode del percentatge de realització assenyala que s'han d'imputar els ingressos i les despeses segons el percentatge de realització de l'obra. Val a dir, però, que per poder seguir adequadament aquest mètode és procedent que es porti una comptabilitat analítica⁶. En el mètode del contracte acomplert els ingressos es comptabilitzen quan ha acabat la producció i distribució assenyalada en el contracte de venda.

17. El vertader motor de l'UTE és el contractant de l'obra, servei o subministrament i ha d'estar plenament identificat.

⁶La comptabilitat analítica, encara que no és obligatòria de forma imperativa, és imprescindible per poder portar un control de costos en qualsevol activitat empresarial.

18. Les UTE que tinguin participació majoritària en una empresa constructora han d'aplicar obligatòriament el Pla general comptable de les empreses constructores, previst en l'Ordre de 27 de gener de 1993.

Aquesta normativa s'entén per a tots els sectors d'activitat.

19. La forma jurídica de l'UTE està destinada a facilitar la col·laboració entre empreses per a un temps determinat en l'àmbit de la contractació pública.

20. Les UTE del sector de la construcció segueixen la regulació comptable que els marca l'adaptació sectorial de les empreses constructores, cosa que fa que en aquest sector hi hagi una certa homogeneïtat comptable, però les UTE d'altres sectors d'activitat necessiten una regulació comptable específica ja que les referències comptables de l'adaptació del pla a les empreses constructores no els són tan pròximes i a més són molt escasses.

Amb aquestes característiques, referides a aspectes substantius, fiscals i comptables, es configura l'esquelet de les unions temporals d'empreses.

1.3 ORIGEN HISTÒRIC DE LA FIGURA DE LES UTE A ESPANYA

L'origen històric de les UTE se situa en el marc dels Plans de desenvolupament⁷, és a dir, les primeres mesures de liberalització van ajudar al naixement de les unions temporals d'empreses. Concretament, en la Llei 196/1963 es va regular per primera vegada aquesta figura juntament amb les societats d'empreses i la cessió d'unitats d'obra. Aquest règim legal es va modificar i va ser substituït per 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 industrial i regional; posteriorment aquesta llei va ser modificada parcialment per la Llei 12/1991, de 29 d'abril, d'agrupacions d'interès econòmic, i actualment també la Llei 46/2002 de reforma parcial de l'IRPF, l'impost de societats i l'impost sobre la renda de no residents afecta a les UTE.

En el desenvolupament d'aquesta figura associativa de l'UTE hi havia un fonament de política social per part de l'Administració de l'Estat. La finalitat era aconseguir un desenvolupament integral de les associacions mitjançant l'homologació amb l'entorn geogràfic i polític circumdant, possibilitant que diferents empreses -continuant amb la seva tasca específica- no quedessin al marge de l'execució d'obres, serveis o subministraments que per si soles no podien assumir. D'aquesta manera s'aconseguia que moltes empreses de reduïda dimensió seguissin operant en el propi sector amb positives repercussions per al mercat laboral i l'entorn sociogeogràfic de la seva activitat.

L'UTE en el seu origen ja va néixer per a l'execució i desenvolupament de determinades obres, serveis i subministraments de forma integral per aconseguir plenament el seu objectiu entre tots el que formaven l'associació. D'altra banda, les administracions que concedien les obres admetien que era millor l'entesa i control amb

⁷Els Plans de desenvolupament van ser un conjunt de mesures de política econòmica impulsades pel govern franquista l'any 1959 per regular i liberalitzar l'economia espanyola. A Espanya, el Pla d'estabilització de 1959 va suposar un reajustament de liberalització econòmica amb preus més estables, tal com ho indica Ramon Tamames (1988).

una sola entitat que garantís l'execució global de l'obra que no pas haver de coordinar l'actuació de diferents empreses que executessin l'obra separadament o de forma fraccionada.

Actualment, aquests fonaments encara són vàlids i és en el sector de la construcció i la promoció immobiliària on es reflecteix aquesta situació de manera idèntica a la dels orígens. També en altres sectors d'activitat es van desenvolupant aquests tipus de negocis, que tenen el seu origen en els Plans de desenvolupament.

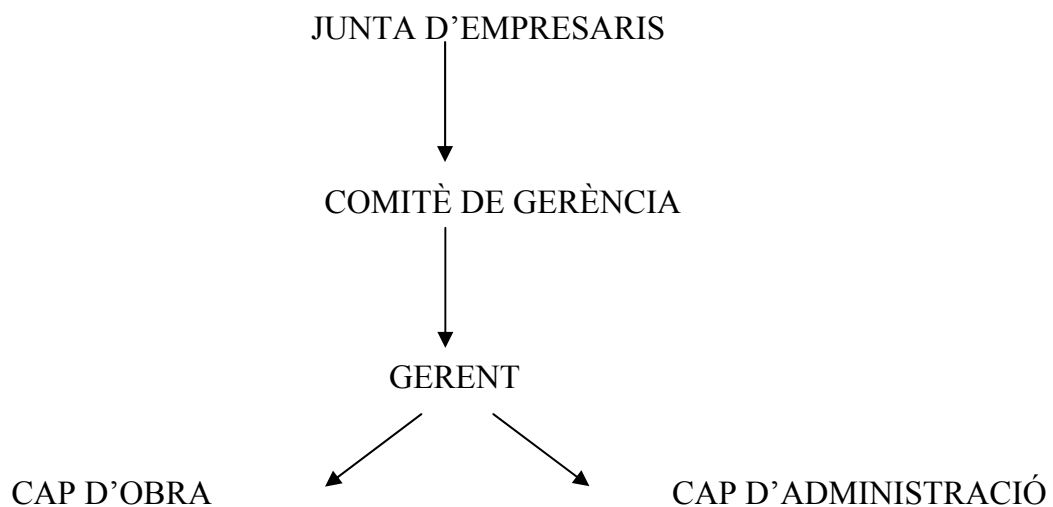
1.4 L'UTE I L'ADAPTACIÓ SECTORIAL DEL PGC A LES EMPRESES CONSTRUCTORES

El Pla general comptable (PGC) no detalla com s'ha de fer la comptabilitat de les operacions de les UTE (Quesada Sánchez i Jiménez Montañés, 1996, p. 52); és l'adaptació sectorial de les empreses constructors la que primer es refereix a la comptabilitat de les UTE. Així, doncs, el tractament comptable de les UTE es regula per primera vegada en les normes d'adaptació del PGC a les empreses constructors, aprovat en l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 27 de gener de 1993. El motiu que aparegui en aquesta adaptació és probablement el fet que en l'activitat constructora es desenvolupen moltes unions temporals d'empreses. Les raons que justifiquen aquesta proliferació d'UTE en aquest sector de la construcció queden apuntades en la mateixa adaptació sectorial, i són les següents:

- La realització de treballs per comanda.
- El llarg termini del procés productiu, que es pot xifrar, de mitjana, entre 12-24 mesos per a les obres d'edificació urbana i 2-4 anys per a les obres públiques.
- La incertesa del preu, a causa, d'una banda, del llarg termini d'execució de l'obra, que obliga a una revisió periòdica de preus, i, d'altra banda, a la freqüent necessitat d'adaptació i modificació del projecte durant la seva execució.
- La magnitud en termes absoluts del preu de cada comanda, fet que implica sovint la necessitat de concentrar en un sol projecte molts mitjans, tant personals, materials, instrumentals com financers.
- Els avantatges fiscals, derivats d'un règim especial idèntic al de la transparència fiscal.
- La disminució de la competència i, per tant, una major probabilitat d'adjudicació.
- La gestió de nous mercats i captació de clients de gran envergadura.
- Majors garanties tant per al contractant com per a l'Administració pública.
- La unió d'especialitats en una sola entitat per realitzar grans projectes d'obra civil.

Per tot aquest conjunt d'avantatges s'estima que les empreses constructores espanyoles facturen més d'un 25% de la seva xifra de negocis com a conseqüència de contractes desenvolupats sota la modalitat d'unions temporals d'empreses.

L'organització mínima per a qualsevol UTE s'adaptaria a l'organigrama següent (CIDEM⁸):



Aquest sector de la construcció engloba diverses activitats⁹, que interessa de conèixer des d'un punt de vista econòmic i comptable per poder valorar el grau de desenvolupament i creixement del país. És necessari, doncs, disposar d'uns estats financers reals de les empreses integrants i amb formats homogenis per poder interpretar i comprendre les magnituds econòmiques que es deriven d'aquesta informació.

En el sector de la construcció hi ha empreses de tota mida, petites, mitjanes, grans, que molt sovint s'associen en forma d'unió temporal i que, com a empresa constructora que són, actuen com a coordinadores i fan gran part de l'obra mitjançant empreses

⁸ Centre d'Innovació i Desenvolupament Empresarial.

⁹La construcció és una activitat transformadora entre activitats fabrils i de serveis que no té centres de producció fixos -ja que cada obra és un centre de producció- i que suposa una diversitat d'activitats que conjuguen l'especialització i la coordinació de tots els oficis i persones que hi intervenen.

especialitzades per via de la subcontractació. És a dir, les UTE poden subcontractar tot i que són ens sense personalitat jurídica.

En el PGC de les empreses constructores s'indica que com que no existeix un desenvolupament reglamentari per a les UTE, ha calgut aplicar el PGC de les empreses constructores a les UTE perquè els usuaris externs puguin disposar de dades a partir dels estats comptables de les empreses que participen en l'UTE. Aquesta adaptació, promulgada amb la publicació al BOE de 5 de febrer de 1993, desenvolupa el model comptable de l'empresa partícip en l'UTE però no el que podria ser aplicable a la pròpia unitat comptable com a UTE.

Aquesta adaptació sectorial no preveu l'UTE com qualsevol altra entitat amb estats financers propis que segueixen el PGC, sinó tan sols des del punt de vista dels partícips. La norma considera operacions de la mateixa empresa les realitzades a través de les UTE, de manera que són els partícips els que incorporen en el seu sistema comptable la part proporcional d'actius, passius, despeses i ingressos de l'UTE segons el percentatge de participació.

Abans d'aquesta adaptació del PGC a les empreses constructores¹⁰ les UTE realitzaven les seves operacions sense informar, ja que solament quan el partícip formulava comptes anuals consolidats es recuperava la informació, però d'una manera insuficient, ja que al ser considerades empreses multigrup es feia integració proporcional -que dóna la informació a un nivell molt agregat- o també posada en equivalència -que no dóna informació d'actius, passius, ingressos i despeses.

Així doncs, amb anterioritat a l'adaptació sectorial del PGC a les empreses constructores, les UTE s'havien convertit en forats negres de la informació comptable externa, en què el patrimoni i els resultats gestionats a través de les UTE quedaven amagats per als usuaris externs, i les operacions realitzades a través de les UTE

¹⁰Les normes previstes en l'adaptació sectorial de les empreses constructores van ser obligatòries pels exercicis que començaven amb posterioritat al 31 de desembre de 1992.

quedaven amb un total secretisme; solament quan els partícips formulaven comptes anuals consolidats es recuperava aquesta informació però a un nivell insuficient.

D'altra banda, les UTE existents abans de l'adaptació sectorial de les empreses constructores es podien diferenciar entre:

- **UTE amb resultat normal**, que s'assimilava a qualsevol companyia; és a dir, cada exercici presentava un resultat que diferenciava ingressos i despeses de l'entitat.
- **UTE amb resultat al final de l'obra**, que no declarava anualment el resultat sinó que capitalitzava despeses i ingressos i afluïa el resultat al final de l'obra.
- **UTE amb resultat nul** o UTE instrumental, en què els socis de l'UTE eren subcontractistes de l'UTE i recollien directament el resultat de l'obra. L'UTE no tenia resultats per ella mateixa, perquè els ingressos per certificacions eren absorbits per les facturacions dels subcontractistes.

Amb aquesta adaptació sectorial es dona més informació de les UTE i la varietat de tipologies anteriors es redueix. Concretament, en la quarta part de l'adaptació sectorial de les empreses constructores es recull la manera en què han de presentar els comptes anuals les constructores que participen en una UTE, i en la cinquena part es preveu la comptabilització de les UTE.

En els apartats següents veurem al detall les normes comptables que pauta aquesta adaptació sectorial.

1.4.1 Normes d'elaboració dels comptes anuals

Les empreses que participen en una o diverses UTE han de presentar el balanç de situació i el compte de pèrdues i guanys d'una d'aquestes dues formes, a triar:

- Diferenciant en cada partida del balanç i del compte de pèrdues i guanys la quantitat corresponent a la pròpia empresa i la quantitat corresponent a l'UTE.
- Integrant en cada partida del balanç i del compte de pèrdues i guanys les quantitats corresponents a les UTE en què es participa. En aquest cas s'ha de detallar en cada apartat de la memòria les xifres que corresponguin a les UTE.

Un cop elegida una de les dues formes, s'ha de guardar uniformitat en l'opció triada, i cal aplicar la mateixa opció per elaborar el balanç de situació i el compte de pèrdues i guanys.

Balanç de situació de l'empresa partícip

La norma de valoració 21a 2a/ de l'adaptació del PGC a les empreses constructores indica, en relació amb les operacions realitzades per les UTE i sintetitzades en el seu balanç de situació, que cada societat partícip integrarà en el propi balanç de situació la part proporcional dels saldos de les partides del balanç de les UTE corresponents, segons el percentatge de participació.

Aquesta inclusió es fa quan ja s'ha realitzat l'homogeneïtzació temporal, seguint la data de tancament i l'exercici econòmic de l'empresa; l'homogeneïtzació valorativa, en cas que l'UTE hagi utilitzat criteris valoratius diferents als utilitzats per l'empresa, i les conciliacions i reclassificacions de les partides necessàries. També s'han d'eliminar els resultats no realitzats que puguin existir per transaccions entre l'empresa i l'UTE, en proporció a la participació que correspongui. Igualment, són objecte d'eliminació els saldos actius i passius recíprocs.

Compte de pèrdues i guanys de l'empresa partícip

Les empreses que participen en una o diverses UTE han de presentar el compte de pèrdues i guanys seguint el que disposa la norma de valoració 21, integrant en cada

partida les quantitats corresponents a les UTE o bé diferenciant en cada partida les quantitats corresponents a la pròpia empresa constructora i a les UTE.

La norma de valoració 21a 2b/ de l'adaptació sectorial del PGC a les empreses constructores indica, en relació amb les operacions realitzades per les UTE i sintetitzades en el compte de pèrdues i guanys, que cada societat participi integrará en el propi compte de pèrdues i guanys la part proporcional de les partides del compte de pèrdues i guanys de l'UTE que correspongui segons el percentatge de participació, una vegada realitzades les homogeneïtzacions i eliminacions de resultats i d'ingressos i despeses recíprocs.

Memòria de l'empresa participi

Les empreses que participen en una o diverses UTE i opten per presentar el model de balanç integrant en cada partida les quantitats corresponents a les UTE en què participen, han de detallar en cada apartat de la memòria les xifres que corresponguin a aquestes UTE. També s'han de recollir en la memòria les responsabilitats connexes compromeses amb les UTE.

Altra informació que s'ha de facilitar en la memòria sobre cada UTE en què es participa és la següent:

- Informació sobre la situació fiscal de les UTE.
- Informació sobre les garanties.
- Informació sobre cada UTE en què es participa, incidint en:
 - els criteris de valoració utilitzats;
 - el percentatge de participació;
 - la relació de les UTE en què es participa (amb xifres de negoci global, obra contractada en ferm per l'UTE i detall de les obres nacionals i estrangeres).Quan hi ha omissió d'aquest tipus d'informació per possibles perjudicis a l'empresa s'ha de justificar clarament.

- Informació sobre la forma en què s'han realitzat les operacions d'integració de les UTE en què es participa.

Contingut de la memòria normal

<i>Nota</i>	<i>Contingut</i>
16	Informació sobre la situació fiscal de l'UTE.
17	Informació sobre les garanties existents, indicant les responsabilitats connexes amb l'UTE.
21	Nota destinada íntegrament a les UTE: a) Criteris de valoració utilitzats per l'UTE i percentatge de participació de cadascuna de les empreses. b) Indicació en les UTE en què es participa de: - la xifra de negocis global - l'obra contractada en ferm per l'UTE - la menció separada d'obres nacionals i estrangeres c) Descripció de la forma en què s'ha fet la integració de les operacions de l'UTE en les empreses membre.

1.4.2 Normes de valoració de l'adaptació sectorial del PGC a les empreses constructores

Pel que fa a les normes de valoració de l'adaptació del PGC a les empreses constructores, existeixen unes modificacions respecte del PGC aprovat pel Reial decret 1613/1990, de 20 de desembre, degudes a l'adaptació d'aquesta normativa al sector de la construcció. En concret, en els comptes i definicions comptables relacionats amb l'UTE o les seves empreses partícips, tenim com a **comptes específics**:

Grup 1: Finançament bàsic

10 CAPITAL

109 Fons operatiu

Aquest és el capital escripturat en la constitució de l'UTE, que figura en el passiu del balanç i s'abona per les aportacions inicials realitzades pels partícips. Es carrega quan s'extingeix l'UTE. És l'únic compte de fons propis, ja que els beneficis s'atribueixen directament als socis i evidentment no hi ha reserves.

Aquest compte està previst perquè sigui utilitzat per l'UTE com a entitat comptable i no com a compte previst perquè sigui utilitzat pels partícips en l'UTE. Tots els altres comptes que segueixen estan previstos perquè siguin utilitzats pels membres de l'UTE.

El fons operatiu acostuma a ser un import no gaire elevat, tot i que no suposa cap problema pel sistema de coresponsabilitats que assumeixen els socis amb els deutes de l'UTE.

Grup 4: Creditors i deutors per operacions de tràfic

49 PROVISIONS PER A OPERACIONS DE TRÀFIC

498 Provisió per a pèrdues per obres

4981 Provisió per a pèrdues per obres per operacions amb l'UTE

Aquesta és una provisió per a cobertura d'estimació de pèrdues en obres no finalitzades, incloses les que corresponen a l'empresa per les operacions de les UTE. Figura en el passiu del balanç de situació, s'abona al tancament de l'exercici per l'import de l'estimació realitzada amb càrrec a la dotació efectuada per la provisió per a pèrdues amb obres en el compte 696, "Dotació provisió pèrdues per obres" i es carrega

al tancament de l'exercici per la dotació de l'any anterior amb abonament al compte 796, "Aplicació provisió pèrdues per obres".

Grup 5: Comptes financers

55 ALTRES COMPTES NO BANCARIS

554 Compte corrent amb UTE

Aquest compte recull els moviments amb les UTE en què participi l'empresa, derivats d'aportacions -inclosa la fundacional-, devolucions dineràries de les UTE i prestacions recíproques de mitjans, serveis i altres bestretes i assignacions de resultats obtinguts en les UTE.

El compte reflecteix el sistema comptable dels socis i recull el saldo mantingut amb l'UTE. No existeix el compte paral·lel pel sistema comptable de l'UTE i per aquest motiu es pot atribuir aquesta funció al "Compte corrent amb empreses membre" amb la mateixa codificació. Figura a l'actiu del balanç de sumes de saldos deutors i al passiu del balanç de sumes de saldos creditors. Es carrega per les remeses o entregues efectuades per l'empresa i s'abona per les recepcions a favor de l'empresa.

Els subcomptes que apareixen habitualment en la comptabilitat són:

5540 Participacions en UTE

5541 Aportacions a UTE

5542 Altres operacions amb UTE

Aquests subcomptes reflecteixen les aportacions fundacionals, les devolucions dineràries de les UTE i les prestacions recíproques de mitjans, serveis i assignacions de resultats obtinguts en les UTE.

El seu moviment és el següent:

- Es carreguen per les remeses o entregues efectuades per l'empresa, amb abonament als comptes dels grups 2 i 7 corresponents.
- S'abonen per les recepcions a favor de l'empresa, amb càrrec als comptes dels grups 2, 5 i 6 corresponents.

Grup 6: Compres i despeses

63 TRIBUTS

632 Societats transparents, efecte impositiu

6320 Retencions i ingressos a compte suportats per societats transparents

Aquest subcompte recull les retencions i ingressos a compte suportats per les societats transparents, imputats als socis. Figura en la partida d'altres impostos del compte de pèrdues i guanys. Es carrega per les retencions i ingressos a compte suportats no recuperables directament per Hisenda i s'abona amb càrrec al compte de pèrdues i guanys.

Grup 7: Vendes i ingressos

75 ALTRES INGRESSOS DE GESTIÓ

756 Ingressos per prestacions a les UTE

Aquests ingressos són els originats per les prestacions de mitjans, serveis i altres bestretes a les UTE. S'abona per l'import de les bestretes amb càrrec al compte 554, "Compte corrent amb l'UTE".

Amb tot aquest seguit de comptes específics es pot desenvolupar la comptabilitat de l'UTE però necessitem també unes normes de valoració que s'adaptin a l'UTE. Específicament, en aquesta adaptació sectorial de les empreses constructores la norma de valoració 21, sobre unions temporals d'empreses, assenyala que el reconeixement

dels ingressos de l'UTE es farà seguint el percentatge de realització, i, per als casos excepcionals, el mètode del contracte acomplert.

El criteri general establert és, doncs, el **percentatge de realització**, i en casos específics¹¹, el contracte acomplert, com ho indica la norma de valoració 18a. Per a d'altres criteris de valoració diferents dels anteriors, se seguirà els del soci majoritari¹² -situació que pot plantejar problemes, com es veurà més endavant.

Analitzant aquesta situació es planteja un aspecte problemàtic per a les empreses constructores: **el moment de reconeixement comptable dels ingressos produïts per les vendes**. Per a això cal recordar que l'Associació Espanyola de Comptabilitat i Administració d'Empreses (AECA) (documents 8 i 13, 1989) estableix, per poder considerar un ingrés realitzat, les condicions següents:

1. Que el cobrament del preu o de la contraprestació estigui raonablement assegurat.
2. Que les operacions derivades de l'ingrés s'hagin realitzat en ferm i s'hagin executat materialment.
3. Que no hi hagi riscos que la transacció sigui anul·lada.
4. Que els costos totals corresponents als ingressos es puguin estimar de manera raonable i es registrin simultàniament.

Tenint presents aquests quatre punts, quan les operacions tinguin una duració superior a l'exercici econòmic o quan essent inferior siguin de dos exercicis econòmics diferents o bé siguin obres o treballs per encàrrec, el reconeixement dels ingressos es pot fer seguint una de les **dues alternatives**:

¹¹En els casos en què hi hagi riscos anormals, o no es tinguin els mitjans de control necessaris per poder aplicar amb fiabilitat el mètode del percentatge de realització, s'aplicarà el mètode del contracte acomplert seguint el criteri de prudència.

- a. Pel mètode del percentatge de realització.
- b. Pel mètode del contracte acomplert.

El **primer mètode**, el del *percentatge de realització*, consisteix a reconèixer ingressos segons el grau d'acabament de l'obra a mesura que es va executant; d'aquesta manera s'intenta que els ingressos i les despeses estiguin més correlacionats amb el moment en què es produeixen. És un mètode que es pot aplicar quan es puguin fer estimacions fiables sobre els costos i els ingressos que suposa el contracte, és a dir, no poden existir riscos que facin les estimacions no vàlides.

En aquest mètode el problema comptable no és només la imputació d'ingressos sinó també la de costos, per això és convenient que l'empresa constructora sigui capaç d'estimar els ingressos i els costos d'una manera fiable durant la fase de construcció i abans d'acabar el procés productiu.

Amb el mètode del percentatge de realització els ingressos es van computant a mesura que s'executa la producció de béns -amb el segon mètode els ingressos es reflecteixen quan han acabat tots els aspectes de producció i distribució que indiqui el contracte de venda. Aquest mètode del percentatge de realització és més proper al principi de correlació i al de la data del fet per aconseguir una millor periodificació d'ingressos i despeses entre els exercicis econòmics, però s'allunya del principi de prudència valorativa.

Respecte d'aquest mètode del percentatge de realització, la norma n. 18 de l'adaptació indica que la determinació dels ingressos es pot efectuar per dos procediments:

1. Mitjançant la valoració de les unitats d'obra executades a preus establerts en el contracte, procediment anomenat de la "relació valorada". Aquesta valoració no

¹²Seguir els criteris de valoració del soci majoritari posa de manifest que no es concep l'UTE com una unitat comptable.

apareix en la majoria de pronunciaments internacionals, però, en canvi, és molt utilitzada per les empreses constructores espanyoles.

2. A partir del percentatge “costos fins al moment / costos totals previstos”, sobre els ingressos totals. Aquest procediment és el més defensat per la majoria de països de més tradició comptable.

En la norma n. 18 de l'adaptació també s'especifica que per aplicar el mètode del percentatge de realització són indispensables dues condicions¹³:

1. Que hi hagi els mitjans i el control necessaris per poder fer estimacions raonables i fiables dels pressupostos dels contractes, així com dels ingressos, costos i grau d'acabament en un moment determinat.
2. Que no hi hagi riscos anormals o extraordinaris en el desenvolupament del projecte, ni dubtes sobre l'acceptabilitat de la comanda per part del client.

El **segon mètode**, el del **contracte acomplert**, consisteix a reconèixer els ingressos en el moment en què el contracte està substancialment acabat, és a dir, quan els costos pendents per incloure són de poca importància. En aquest mètode, els costos fins a un determinat moment constitueixen la base de valoració de les existències, ja que els costos queden activats mitjançant l'obra en curs, i qualsevol quantitat rebuda dels clients és una bestreta.

El mètode del contracte acomplert és més proper al principi de prudència valorativa, ja que reconeix el benefici al final del contracte quan el benefici ja s'ha produït. En les normes de l'adaptació sectorial s'indica clarament que s'utilitzarà el mètode del contracte acomplert només quan no es pugui utilitzar el mètode del percentatge de realització per falta d'una organització comptable que garanteixi la seguretat en les estimacions i per l'existència de riscos extraordinaris.

¹³ Aquestes dues condicions deriven clarament de la normativa comptable internacional, seguint el que pauta la NIC 11.

Textualment, segons l'adaptació sectorial, la definició que es dona del contracte acomplert és la següent: “Es reconeixeran els ingressos per obra executada una vegada que les obres i treballs realitzats per encàrrec derivats del contracte es trobin substancialment acabats i s'hagin entregat al client o els hagi acceptat el client.” (ICAC, 1993, 5a part, 18a.)

Seguint la legislació mercantil, el principi de prudència és el prioritari sobre els altres, per això l'AECA (document 8, 1986) reconeix que per poder aplicar el mètode del percentatge de realització s'han de donar com a condicions necessàries:

1. Que l'empresa tingui els mitjans i el control suficients per poder fer estimacions raonables i fiables dels pressupostos dels contractes, així com dels ingressos i dels costos. I que l'empresa pugui conèixer el grau d'acabament de l'obra en un moment determinat.
2. Que no hi hagi riscos anormals o extraordinaris en el desenvolupament del projecte.

Si no es compleixen aquestes dues condicions s'ha d'aplicar el mètode del contracte acomplert.

L'adaptació sectorial de les empreses constructores especifica que el reconeixement dels ingressos produïts per les vendes es realitza seguint el mètode del percentatge de realització en les obres amb encàrrec i contracte. En cas d'obres sense encàrrec previ ni contracte¹⁴ no es pot seguir aquest mètode.

Amb aquesta situació, el reconeixement dels ingressos per obra realitzada es calcula a partir del grau d'execució del contracte al final de cada període. La dificultat es

¹⁴ Aquest tipus d'obres són més típiques de l'activitat promotora, tot i que estan previstes en l'adaptació sectorial de les empreses constructores. Les obres realitzades per encàrrec i amb contracte corresponen realment a l'activitat constructora.

presenta quan s'ha de calcular el grau d'avanç. Per calcular el grau d'avanç es poden fer servir un dels dos procediments¹⁵:

- a. Mitjançant la valoració d'unitats d'obra executada a preus establerts en el contracte.
- b. A partir del percentatge següent:
“Costos fins al moment / Costos totals previstos”, sobre els ingressos totals fixats en el contracte
Aquest és un índex basat en els costos que s'han tingut realment i els previstos, per això cal tenir uns pressupostos per poder aplicar aquest procediment.

És remarcable que el PGC estableix les mateixes condicions indispensables que AECA per aplicar el percentatge de realització, però amb l'afegit que no pot haver-hi dubtes de l'acceptabilitat de la comanda per part del client.

Els **avantatges** i **inconvenients** de cada mètode es podrien resumir en el quadre de la pàgina següent:

¹⁵ Aquests procediments estan degudament desenvolupats en un apartat posterior de la tesi.

<i>Mètode del percentatge de realització</i>	<i>Mètode del contracte acomplert</i>
<i>Avantatges:</i> -Millor correlació entre ingressos i despeses. -Possibilitat de predicció del resultat. -Millor representació dels comptes anuals. <i>Inconvenients:</i> -Existència de risc, per les estimacions que es fan. -Utilització d'ajustaments quan el percentatge de realització es calcula amb un índex sobre costos¹⁶.	<i>Avantatges:</i> -Minimització del risc de les estimacions. -No tenir necessitat de fer estimacions. <i>Inconvenients:</i> -Els comptes anuals no reflecteixen l'activitat de l'empresa en determinats moments. -Existència d'un desfasament entre ingressos i despeses. -No hi ha informació sobre el resultat previst de l'obra.

En el desenvolupament del mètode del percentatge de realització cal tenir present que en les obres realitzades per encàrrec i amb contracte és habitual que es facin certificacions parcials de l'obra a mesura que se'n van acabant determinades parts. Les situacions que es poden produir al tancament de l'exercici són, bàsicament:

1. Certificacions realitzades sobre obres executades al tancament:

En aquest cas, en el compte 430, "Clients", s'inclou l'import de les certificacions d'obra o factures emeses per obra executada, així com els crèdits per vendes o crèdits amb els usuaris dels serveis prestats per l'empresa, sempre que siguin referits a l'activitat principal.

¹⁶Només els costos del treball fet s'han d'utilitzar per calcular el percentatge de realització, per això cal fer ajustaments.

2. Obres executades en l'exercici, pendents de certificar als clients al tancament:

En aquest compte 434, "Clients, obra executada pendent de certificar", es recull l'import de l'obra executada en l'exercici i pendent de certificar en acabar l'exercici. Aquesta operació no merita IVA fins que no es fa l'oportuna certificació. El compte s'abona quan s'expedeix la certificació de l'obra executada en exercicis posteriors.

3. Certificacions realitzades sobre obres executades en l'exercici anterior:

En aquest cas, el saldo deutor del compte 434, representatiu del crèdit per obra executada pendent de certificar, s'anul·la amb la certificació, i l'assentament corresponent és:

(430) Clients	a	(434) Clients, obra executada pendent de certificar
		(477) HP, IVA repercutit

4. Obres certificades als clients i pendents d'executar en l'exercici:

Aquesta situació és menys freqüent a la pràctica; la meritació de l'IVA es produeix en el moment de la certificació i no en l'execució. Quan s'executi l'obra certificada per anticipat es fa:

(439) Clients obra certificada per anticipat	a	(700) Obra executada i certificada
--	---	------------------------------------

5. Certificacions sobre obres acabades:

Quan la certificació es fa sobre obres acabades l'assentament corresponent és:

(430) Clients	a	(702) Vendes d'obra acabada
		(477) HP, IVA repercutit

Analitzant el desenvolupament del mètode del percentatge de realització es presenta una problemàtica comptable quan acaba l'exercici econòmic, derivada del desfasament temporal entre vendes i cobraments de les operacions corrents de cobrament. Els drets corrents de cobrament són susceptibles d'una major o menor formalització, segons que es materialitzin en títols de crèdit, lletres de canvi..., però quan el deute no es reconeix formalment des d'un punt de vista de les vendes queda reflectit en el compte "Clients". Si el deute es reconeix formalment es recull en el compte "Clients efectes comercials a cobrar".

Davant d'aquesta situació cal incidir, en el cas de les UTE, de manera que la seva comptabilitat sigui prou acurada per tal de salvar aquesta problemàtica quan es tanca l'exercici econòmic, amb una informació clara i fidedigna. D'altra banda, sovint hi ha diferències en l'aplicació dels procediments de valoració dels costos a preus de contracte per part de les diferents empreses partícips i també en el percentatge que s'aplica sobre els ingressos en les diferents empreses membre, fets que donen lloc a més dificultats per a l'anàlisi econòmica d'aquestes entitats. També cal apuntar que en el mètode del percentatge de realització no es recullen, al tancament de l'exercici, les existències finals de productes en curs o acabats a les UTE, cosa que fa encara més complicada la interpretació comptable dels seus estats financers.

1.4.3 Àmbit d'aplicació

L'àmbit d'aplicació del tractament comptable de les UTE suposa una certa confusió. Recordem que en la part expositiva de l'adaptació sectorial de les empreses constructores s'indica que aquest tractament és extensiu a tots els sectors d'activitat econòmica però, en canvi, en la introducció s'indica que s'aplicarà específicament al sector de la construcció. En fer una consulta a l'ICAC sobre aquesta situació, aquest organisme públic respon assenyalant que aquestes normes sobre les UTE són d'aplicació en qualsevol sector d'activitat (consulta n. 4 del BOICAC 15, desembre de 1993). Així doncs, l'ICAC generalitza l'aplicació de les normes comptables de les UTE a tots els sectors d'activitat, malgrat la dificultat que suposa adaptar-se a les característiques pròpies de cada sector i fer una interpretació econòmica homogènia.

Un exemple per il·lustrar el grau de dificultat que es deriva de la resposta d'aquest organisme públic es dona quan es volen interpretar els resultats econòmics en el cas d'empreses que són alhora constructores i immobiliàries. Les empreses constructores comptabilitzen els seus resultats pel percentatge de realització generalment i, en canvi, les empreses immobiliàries comptabilitzen els seus resultats quan els immobles estan substancialment acabats. Això suposa que les UTE del sector de la construcció

presentin uns resultats ben diferents respecte de les UTE del sector immobiliari -pel que fa al càlcul- i, per tant, no es poden fer comparacions homogènies per interpretar la informació comptable d'aquestes empreses. Aquest àmbit d'aplicació generalitzat, doncs, suposa un problema d'interpretació a causa de les diferents característiques i normes comptables que tenen els diversos sectors d'activitat.

D'altra banda, la regulació dels aspectes comptables que pauta l'adaptació del PGC a les empreses constructores se segueix en el sector de la construcció -cosa que fa que hi hagi més homogeneïtat comptable- però en altres sectors d'activitat diferents al de la construcció no hi ha aquest seguiment generalitzat, ja que les referències comptables són escasses per a aquests altres sectors i per això es pensa que cal una regulació de les UTE específica.

La majoria de les UTE elaboren estats financers i per això calen unes normes específiques de presentació. Es pot apuntar que en sectors d'activitat diferents al sector de la construcció aquesta normalització és àmpliament sol·licitada i necessària.

1.4.4 Integració i comptabilització

La norma de valoració 21 d'unions temporals d'empreses indica que per a la integració i comptabilització de les operacions realitzades per les UTE en les empreses partícips se seguiran les regles següents:

1. Integració de la part proporcional dels saldos de les partides del balanç i del compte de pèrdues i guanys de l'UTE segons el percentatge de participació.
2. Homogeneïtzació temporal (atenent a la data de tancament i a l'exercici econòmic de l'empresa), homogeneïtzació valorativa i conciliacions-reclassificacions de les partides necessàries.
3. Eliminació dels resultats no realitzats (proporcionalment a la participació) i eliminació d'actius i passius recíprocs i d'ingressos i despeses recíprocs.

Un esquema general del tractament comptable de les UTE seria el següent:

NORMA DE VALORACIÓ 21	
Balanç de situació	Pèrdues i guanys
HOMOGENEÏTZACIÓ	
Temporal	
Valorativa	
Formal	
INTEGRACIÓ PROPORCIONAL UTE	
ELIMINACIONS	
Resultats no realitzats	
Operacions recíproques	
- actius i passius	
- ingressos i despeses	

A manera de resum, la norma 21 referida a la comptabilitat de les UTE estableix:

1. El mètode del percentatge de realització per al reconeixement dels resultats.
Només en casos excepcionals, apuntats en la norma 18, es pot utilitzar el mètode del contracte acomplert.
2. Per a la integració i comptabilització:
 - a) Per al balanç de situació, cada societat que participi en una UTE integrarà en el seu balanç la part proporcional dels saldos de les partides del balanç de l'UTE segons el percentatge de participació, un cop feta l'homogeneïtzació, les conciliacions i reclassificacions de les partides necessàries, eliminant els resultats no realitzats i els saldos actius i passius recíprocs en la corresponent proporció.

- b) Per al compte de pèrdues i guanys, cada societat que participi en una UTE integrarà en el seu compte de pèrdues i guanys la part proporcional de les partides de l'UTE segons el percentatge de participació, eliminant ingressos i despeses recíprocs i els resultats anteriors.

Es tracta d'aplicar el mètode de la integració proporcional i presentar el balanç de situació i el compte de pèrdues i guanys consolidat amb les operacions realitzades amb l'UTE.

1.5 FUNCIONAMENT DELS NEGOCIS EN PARTICIPACIÓ

Del funcionament d'aquests negocis en participació cal destacar:

Respecte a l'objecte

L'UTE té una finalitat més concreta que l'agrupació d'interès econòmic¹⁷. Normalment constitueix objecte de l'UTE la realització de treballs corresponents al contracte d'obres adjudicat a l'UTE. Aquests treballs derivats de l'UTE sempre es duen a terme d'acord amb la memòria que acompanya els estatuts de l'UTE, i habitualment es poden desenvolupar i executar obres i serveis complementaris per aconseguir l'objecte principal del contracte administratiu d'acord amb la legislació aplicable.

L'objecte social de l'UTE ha de ser el mateix que el dels seus associats, per això aquesta figura no té una personalitat jurídica diferent a la de les empreses membre que la componen.

Respecte a la duració

L'UTE inicia la seva actuació en la mateixa data d'inscripció en el Registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda. Habitualment, aquesta data coincideix amb la d'atorgament de l'escriptura pública de constitució. La duració de l'associació temporal correspon a tot el temps necessari per executar els treballs objecte de l'UTE.

¹⁷L'agrupació d'interès econòmic és una figura associativa amb personalitat jurídica i caràcter mercantil integrada per persones físiques o jurídiques que realitzen activitats empresarials, agrícoles o artesanals per entitats no lucratives dedicades a la investigació i pels professionals lliberals amb l'únic objecte de desenvolupar una activitat econòmica auxiliar de la que desenvolupen els seus socis, sense ànim de lucre per ella mateixa.

En la memòria que acompanya els estatuts de l'UTE s'indiquen els terminis en què es preveu que es realitzarà el treball i les clàusules de penalització oportunes, en cas de no acomplir aquests períodes de duració.

L'UTE s'acaba un cop s'han executat tots els treballs que constitueixen el seu objecte i es liquiden definitivament totes les diferències entre les empreses membre i les obligacions amb les empreses client o amb tercers. Aquesta duració està limitada a 25 anys, excepcionalment 50 anys quan es tracta de contractes que comprenen l'execució d'obres i l'explotació de serveis públics.

Respecte a la quota de participació

La participació de cada empresa membre de l'UTE en la totalitat de drets i obligacions, així com en el risc de beneficis o pèrdues, es fixa en principi en proporció a les respectives quotes previstes en la memòria, d'acord amb els treballs i terminis d'execució, tenint sempre present la responsabilitat solidària i il·limitada davant tercers. Aquestes empreses participants de l'UTE no poden cedir la seva part o quota a tercers sense el consentiment previ i per escrit de les altres empreses membre.

Respecte al fons operatiu

El fons operatiu és aportat per cada una de les empreses membre en proporció a la seva participació en l'UTE. L'import d'aquest fons operatiu comú no està predeterminat en el moment de la constitució, sinó que correspon a l'import que les empreses membre hagin estimat convenient per començar l'activitat objecte de l'UTE. Generalment no és un import gaire elevat.

Respecte al règim econòmic

L'UTE es regirà pel règim dels ingressos i les despeses, és a dir, ingressos i despeses s'imputen a l'exercici econòmic en què s'han produït i meritat, respectivament, amb

independència del moment en què es realitzin els corresponents cobraments i pagaments.

Per poder desenvolupar aquest sistema, l'UTE obre un compte corrent mancomanat a nom de les entitats partícips per ingressar els imports que rep per qualsevol concepte i per fer els pagaments propis del tràfic de la unió temporal. Per fer front a les despeses inicials, cada empresa membre ingressa en aquest compte corrent la part corresponent al fons operatiu comú, i si posteriorment calen noves aportacions de fons, el gerent, seguint les instruccions del Comitè de Gerència, ho comunica a les empreses partícips amb quinze dies d'antelació perquè es faci l'ingrés en el fons operatiu comú. Aquestes aportacions no suposen cap pagament d'interessos si l'ingrés es fa dins el termini establert i per l'import dictat pel Comitè de Gerència; en cas contrari, sí que meriten interès.

Les despeses de l'UTE són totes les que corresponen a l'obra, servei o subministrament objecte de l'associació. Una de les despeses importants de l'UTE és la de personal. Les activitats de l'UTE es poden portar a terme amb personal de les empreses membre o amb personal propi de l'UTE; en tots dos casos això són despeses deduïbles per a l'UTE. Concretant més, els sous i salaris del personal propi de l'UTE es poden fixar i pagar des de la mateixa UTE, que els imputa posteriorment a les empreses membre proporcionalment a la participació de cada una en l'UTE.

Els sous i salaris del personal de les empreses membre que presti serveis a l'UTE es fixa i paga directament des de l'empresa a qui pertany aquest personal; no obstant això, les empreses membre facturen a la unió temporal el treball fet segons l'assignació de responsabilitats prevista en la memòria, seguint els terminis i condicions pautats en el "Pla de certificació i facturació". Quan l'UTE ha cobrat del client, paga a cada empresa que la constitueix l'import de les factures presentades per les empreses membre.

Pel que fa a les altres partides de despesa de l'UTE que es produeixen en compliment de l'objecte, es facturen a les empreses membre, proporcionalment a la participació de

cada empresa en la unió temporal. Aquestes partides de despesa pròpies de l'UTE són, entre d'altres:

- el lloguer, la conservació i les assegurances de les màquines;
- les subcontractacions i els serveis exteriors de treballs i subministraments;
- els materials incorporats fungibles i tots els necessaris per a la bona marxa dels treballs;
- les despeses diverses: instal·lació, funcionament, mobilització, material d'oficina, magatzems, tallers, transports, aigua, electricitat, correu, telèfon, etc.;
- les despeses de contracta, com ara inspecció, vigilància, assajos, replanteig, liquidació i qualsevol altra originada directament per l'obra, així com les penalitats per l'incompliment de terminis.

El que no va a càrrec de l'UTE són els impostos que directament graven a cada una de les empreses, ni tampoc les despeses generals de cada societat. Cal dir que el gerent únic de l'UTE pot sol·licitar a les empreses participants bestretes a compte de les despeses pressupostades, i en acabar la facturació periòdica de l'últim mes de cada període es fa la regularització de les quantitats avançades respecte de les despeses que realment s'han tingut.

Respecte als serveis administratius

Cada empresa contribueix amb la seva organització a l'administració dels béns propis que contribueixen a desenvolupar l'objecte de l'UTE. L'administració de l'entitat la duu a terme des de l'obra mateix el cap administratiu, que té al seu càrrec els llibres de la comptabilitat i redacta els balanços. D'altra banda, els assentaments comptables es fan efectius sobre la base dels documents justificatius a nom de les empreses amb les signatures corresponents.

Respecte a l'execució de les unitats d'obra

Les unitats d'obra i la posterior explotació s'executa per l'UTE en les següents modalitats:

- a) Directament per l'UTE, amb personal i mitjans propis de les empreses o bé llogats amb el cost resultant per l'UTE.
- b) Mitjançant una distribució d'unitats perquè siguin executades per les empreses que formen l'UTE individualment amb els seus mitjans i a un preu concret per unitat realitzada fixat per acord entre l'empresa i el Comitè de Gerència.
- c) Mitjançant un subcontracte o preu fet amb tercers, a preus unitaris d'execució, amb contracte o comanda formal de l'UTE al subcontractista.

La distribució de les unitats que s'han d'executar, segons cada modalitat, els preus que s'han de fixar, les condicions d'execució i els terminis estan delimitats pel Comitè de Gerència. Però les empreses que integren l'UTE tenen dret de tempteig davant de tercers per a l'execució d'unitats d'obra en règim de subcontracte o preu fet.

Respecte als beneficis

En cada exercici econòmic, l'UTE imputa a les empreses membre els resultats, ingressos i despeses que s'han meritat. En cas que durant el període de duració de l'UTE la tresoreria encara tingui liquidesa disponible un cop abonades als empresaris les quantitats corresponents per subministraments, lloguers i altres despeses, aquestes disponibilitats es poden fer servir per al reembossament dels pagaments i bestretes efectuats per les empreses. Després del reembossament total d'aquestes sumes i en cas d'excedents de disponibilitats sobre les necessitats de tresoreria de les obres, es pot fer un repartiment provisional a compte.

Respecte a la responsabilitat

Les empreses membre de l'UTE responen solidàriament i il·limitadament dels actes i operacions en benefici de l'UTE, sense perjudici del dret de repetició que a cada una els correspon. Habitualment, és a càrrec de cada empresa la responsabilitat dels treballs realitzats per ella mateixa seguint la relació de treballs i la seva duració, especificats en la memòria. Per això, si una empresa es veu obligada, com a conseqüència de la responsabilitat solidària i il·limitada, a afrontar responsabilitats davant de tercers derivades dels treballs realitzats per les altres empreses, pot repercutir contra aquelles el perjudici sofert exigint el rescabament dels danys i perjudicis causats.

Respecte a les obligacions comptables

Les UTE queden sotmeses al règim especial reconegut en la Llei 46/2002, molt semblant al de la transparència fiscal. L'UTE té un sistema de comptabilitat completament independent del que tenen les empreses que la componen, de manera que es permet conèixer en tot moment la situació econòmicofinancera de l'UTE, de la relació amb cada empresa membre, de la relació amb el client i amb els possibles subcontractants.

Tot i amb això, aplicant les disposicions mercantils sobre comptes assenyalades en la llei de societats anònimes vigent, les UTE no han de presentar comptes anuals propis; són les empreses membre que apareixen individualitzades les que porten comptes per separat de la pròpia empresa i de les operacions amb l'UTE. Cadascuna de les empreses membre porta en la seva comptabilitat els comptes perfectament diferenciats que reflecteixen les seves relacions amb l'UTE.

Els assentaments comptables, els pagaments i cobraments i els resultats es porten a terme sobre la base de documents justificatius, que han de ser revisats i firmats pel

gerent únic. Cada una de les empreses pot examinar la documentació de la comptabilitat de l'UTE havent avisat prèviament a l'UTE amb quinze dies naturals.

Respecte a l'exclusivitat i confidencialitat

Sense perjudici de les possibles subcontractacions que cada una de les empreses pot fer, la inclusió en l'UTE de terceres empreses ha de comptar prèviament amb el consentiment escrit de totes les empreses membre i, en el seu cas, el de l'empresa client. D'altra banda, durant l'execució del treball cada una de les parts pot tenir accés a la informació referida a coneixements tècnics, metodologies, productes i activitats comercials. Si es dóna el cas que la informació és confidencial, cal respectar:

1. La informació confidencial d'una de les parts, ja que només pot ser utilitzada per l'altra part quan sigui necessari per al desenvolupament del treball.
2. El compromís de protegir la informació confidencial de l'altra part utilitzant els mateixos mitjans de protecció que utilitzi l'altra part per a la pròpia informació confidencial.
3. La reproducció o còpia de la informació confidencial, si no hi ha el consentiment previ i escrit de la part corresponent.
4. La informació confidencial que intercanviïn les parts, perquè ha de ser tornada o destruïda quan els treballs objecte de l'UTE s'han acabat.

Respecte a les propietats materials

Tots els planells, fotografies, dibuixos, dissenys, memòries, annexos, llibres... i en general tot tipus de document, suport escrit, materials, eines de treball, metodologies i productes informàtics utilitzats per les parts per a la realització dels treballs objecte de l'UTE són propietat de l'empresa aportant.

La maquinària i els equipaments s'especifiquen de forma precisa per a l'execució de cada unitat d'obra i les empreses associades ho aporten en règim de lloguer o bé es lloga a tercers en la forma i condicions més convenients. L'UTE s'ha de responsabilitzar del bon ús de la maquinària i de retornar-la en les mateixes condicions en què la va rebre. L'UTE pot adquirir equipaments i materials per a la realització del seu objecte, però en acabar les obres s'han de repartir en lots segons l'acord unànim de totes les parts; en cas de desacord, s'aplicarà el que estableix l'article 20 de la Llei 18/1982, de 26 de maig.

Respecte a la publicitat

Cap empresa que formi part de l'UTE no pot incloure en la seva publicitat la seva participació individual en la unió temporal. Així mateix, cap empresa de l'UTE no es pot considerar l'empresa líder de la unió temporal.

Respecte a la subcontractació i cessió

Les empreses membre de l'UTE poden subcontractar altres empreses segons el que marca la memòria annexa i amb l'aprovació del Comitè de Gerència. També ho ha d'aprovar el client si les condicions de contractació així ho estipulen. L'empresa membre que subcontracti respon davant de l'UTE del compliment dels treballs objecte de subcontractació. En tot cas, cap empresa membre no pot cedir a tercers els drets i obligacions que adquireix per pertànyer a l'UTE.

Respecte a la prohibició de separació

Cap empresa membre no pot separar-se de l'UTE durant el termini d'execució pel qual es constitueix.

Respecte a l'incompliment d'obligacions assumides pels partícips

En cas de fallida, suspensió de pagaments, liquidació judicial o amistosa, conveni de creditors o administració judicial o per tercers, de qualsevol de les empreses membre així com per incompliment de les obligacions assumides, les restants empreses membre poden prosseguir l'execució del contracte mitjançant la subcontractació o amb la inclusió a l'UTE de terceres empreses.

Les empreses excloses han d'indemnitzar la resta d'empreses membre pels danys i perjudicis ocasionats. Cal tenir present que l'exclusió no eximeix l'empresa membre de la responsabilitat solidària i il·limitada fins a la total liquidació i pagament de les obligacions concretes amb motiu de l'UTE.

En el supòsit que es rescindís el contracte en cas de fallida, suspensió de pagaments, liquidació judicial o per qualsevol de les causes abans esmentades, l'empresa provocadora de la resolució queda exclosa del Comitè de Gerència, sense dret a percebre cap quantitat fins a la liquidació de l'UTE però tenint responsabilitat per a la part proporcional de les pèrdues de l'UTE. Cal remarcar que la responsabilitat és conjunta, il·limitada i solidària davant el client i els tercers implicats fins a la total liquidació i pagament de les obligacions amb motiu de l'UTE.

Respecte a l'organització i funcionament del Comitè de Gerència

L'ordre intern de l'UTE està marcat per un Comitè de Gerència, compost d'un representant de cada una de les empreses membre i un suplent per dirigir, gestionar i governar l'UTE.

El Comitè de Gerència es reuneix de forma periòdica com el mateix òrgan acordi, mitjançant l'oportuna convocatòria feta pel gerent. També es reuneix a petició justificada, formulada per escrit per qualsevol de les parts. En casos especials, els

membres del Comitè de Gerència poden assistir a les reunions acompanyats d'algun assessor, que pugui donar la seva opinió en alguna matèria de la qual sigui especialista. El gerent assisteix a les reunions del Comitè amb veu però sense vot.

De totes les reunions del Comitè se'n fa una acta en la qual es reflecteixen amb claredat els acords adoptats. Aquestes actes són analitzades i signades de conformitat o amb les reserves oportunes per tots els assistents. Per poder adoptar vàlidament els acords és necessari que en les reunions del Comitè hi hagi presents o representats la totalitat dels seus components i s'ha d'arribar als acords per unanimitat. En tot moment qualsevol de les empreses membre pot renovar el nomenament dels seus representants al Comitè de Gerència donant un avís de tres dies a les altres empreses. Els acords del Comitè de Gerència s'adopten per unanimitat, i els seus membres no solen tenir cap retribució des de l'UTE.

Respecte a les competències del Comitè de Gerència

Aquest Comitè de Gerència té totes les facultats necessàries atribuïdes per poders per al compliment de l'objecte de l'UTE, que, entre d'altres, són:

- aprovar el nomenament de tot el personal que es destini al compliment de l'objecte de l'UTE i aprovar-ne també el cessament;
- autoritzar la situació de les oficines i les condicions d'utilització, l'espai, el material i el personal;
- aprovar tots els informes, estudis i especificacions relatius als treballs objecte de l'UTE;
- aprovar el pla d'operacions i el pressupost d'inversions i costos dels treballs objecte de l'UTE, així com les provisions de fons i despeses;
- acordar operacions de crèdit i préstec que puguin convenir a l'UTE amb qualsevol banc o entitat de crèdit;
- aprovar tots els subcontractes, oferint el dret de tempteig a les empreses membre;

- aprovar el reembors de les despeses ocasionades per qualsevol de les parts contractants;
- aprovar, durant els tres primers mesos de cada exercici, el balanç, el compte de pèrdues i guanys i tots els altres documents exigits per la legislació tancats a 31 de desembre de l'exercici anterior;
- portar a terme la liquidació de l'UTE;
- acordar l'extinció de l'UTE;
- modificar els estatuts de l'UTE;
- portar a terme la direcció i govern de totes les activitats de l'UTE;
- nomenar en determinats casos un comitè tècnic¹⁸ amb dependència del gerent per tractar assumptes com ara:
 - definir punts del projecte que no siguin prou clars;
 - adoptar solucions tècniques diferents a les previstes en el projecte;
 - analitzar les repercussions econòmiques sobre les esmentades variacions tècniques.

Val a dir que aquesta determinació d'atribucions exclusives del Comitè de Gerència no limita les àmplies facultats que té el Comitè per governar, representar i administrar els negocis i interessos de l'UTE. D'altra banda, el Comitè de Gerència pot delegar les seves funcions a qui estimi convenient.

Respecte al gerent únic, la seva designació i facultats

El gerent únic té poders suficients per exercitar els drets i assumir les obligacions necessàries per a la consecució de les finalitats corresponents a l'objecte de l'UTE, tal com ho disposa l'article 8 de la Llei 18/82, de 26 de maig.

Aquest gerent únic representa l'UTE i cada una de les societats partícips en l'associació amb tota l'amplitud que en dret és necessària i amb caràcter solidari davant de

¹⁸Aquest comitè tècnic estarà format per un representant de cada una de les empreses de l'UTE en qualitat de caps d'obres.

qualsevol organisme per les obligacions derivades del contracte assumit i de les seves possibles modificacions. El gerent únic és el que executa les resolucions i directrius del Comitè de Gerència i respon directament davant d'aquest Comitè per les obligacions i compromisos que tingui amb tercers sense aprovació del Comitè de Gerència. El gerent únic manté informat al Comitè de Gerència del desenvolupament de les activitats de l'UTE. Les facultats pròpies del gerent únic són, tal com ho disposa la Llei 18/82, de 26 de maig:

- representar l'UTE i signar el contracte que elabori l'UTE;
- signar qualsevol contracte, document o escrit que en relació amb l'UTE s'hagi de fer i contestar els escrits dirigits a l'UTE. Signar actes de replanteig, assistir a recepcions d'obres, tant provisionals com definitives, i signar les actes pertinents, comparèixer en les liquidacions de tot tipus donant o no conformitat i percebent el líquid corresponent, conformar relacions valorades i certificacions d'obra i percebre el seu import signant els rebuts procedents, sol·licitar revisions de preus, emetre les factures i signar les cartes de pagament. Fer efectives i endossar certificacions d'obra presentant i subscriuint els documents i rebuts que calguin;
- dirigir i administrar els negocis de la unió temporal;
- celebrar tots els contractes necessaris per al desenvolupament de l'objecte de l'UTE;
- actuar en nom de l'UTE en les diferents operacions bancàries;
- reclamar, cobrar i percebre allò que s'hagi de pagar a l'UTE;
- fer tota mena de pagaments per al compliment de totes les obligacions de l'UTE i exigir rebuts, cartes de pagament i resguards;
- nomenar i acomiadar tot el personal de l'UTE i assignar els sous, prèvia aprovació del Comitè de Gerència;
- portar la comptabilitat de l'UTE i portar els pressupostos i comptes perquè el Comitè de Gerència ho aprovi;
- dur a terme les operacions que encomani el Comitè de Gerència relatives a la liquidació de l'UTE;
- comparèixer davant de qualsevol organisme en representació de l'UTE;

- intervenir en les mediacions, estudis i inspeccions pertinents formulant les reclamacions procedents;
- nomenar i donar poders judicials a advocats i procuradors;
- acceptar i subscriure les relacions valorades d'obra executada, certificacions d'obra, ampliacions, projectes reformats i pressupostos addicionals;
- acceptar i convenir novacions del contracte d'obres.

En definitiva, gestionar constantment amb prèvia aprovació del Comitè de Gerència els afers de l'UTE.

Respecte a l'extinció

L'UTE s'extingeix per la impossibilitat física o jurídica de dur a terme el contracte pel qual es va constituir o per haver finalitzat els treballs objecte del contracte o per incompliment sempre que s'hagin liquidat definitivament les diferències o litigis entre les empreses membre i les obligacions amb el client o amb tercers.

Respecte a la liquidació

La liquidació la porta a terme el Comitè de Gerència, que té les funcions següents:

- portar i custodiar els llibres i la correspondència de l'UTE i vetllar per la integritat del seu patrimoni;
- realitzar les operacions comercials pendents i les noves necessàries per a la liquidació de l'UTE;
- percebre els crèdits i altres drets pendents al començar la liquidació;
- vendre els béns de l'UTE;
- pagar als treballadors de l'UTE la quota de participació en el patrimoni líquid;
- representar l'UTE en aquest període liquidatori.

Respecte al repartiment de béns

Un cop acabades les obres que constitueixen l'objecte de l'UTE es procedeix a la liquidació definitiva de les despeses, a la realització dels béns, mobles i immobles, al pagament dels comptes a tercers i al tancament dels comptes bancaris. El saldo del compte corrent de l'UTE es reparteix en la proporció indicada en l'article 7, tant en el cas que sigui positiu com negatiu. Tots els béns de l'actiu de l'UTE es reparteixen entre les empreses membre proporcionalment a la quota de participació o es venen a tercers. Cap empresa no pot fer cessió parcial o total dels seus drets o de les seves obligacions en l'UTE si no hi ha un acord previ amb la resta d'empreses partícips.

Respecte a l'arxiu de documentació

Un cop dissolta l'UTE cal comunicar-ho al Registre especial d'unions temporals d'empreses, que actualment depèn de l'Agència Tributària, per tal que aquest registre cancel·li la seva inscripció.

Respecte a les contingències

En cas de fallida, liquidació judicial o amistosa d'una de les empreses o separació d'una d'elles de l'UTE per incompliment dels compromisos previstos en els textos legals, l'empresa que continuï pot seguir el treball sola o bé amb altres empreses, prèvia presentació d'un expedient detallat de l'assumpte davant de l'Administració Tributària.

El benefici o pèrdua corresponent a l'empresa que es retira es determina després d'haver establert la situació activa i passiva dels comptes bancaris i de totes les despeses i certificacions de l'UTE en la data del cessament. Si la determinació no es pot fer amb conformitat entre les empreses, es fa mitjançant l'arbitratge a petició de l'empresa subsistent.

Respecte a l'arbitratge

Tota divergència entre les empreses amb motiu de la interpretació, execució i aplicació dels textos legals es resol mitjançant un arbitratge d'equitat seguint les normes de procediment vigents. D'aquesta manera, les empreses es comprometen a atorgar, en un termini no superior a quinze dies a partir de la data de petició d'arbitratge, l'escriptura pública formalitzant el compromís i designant l'àrbitre o àrbitres, la controvèrsia, el lloc on s'hagi de desenvolupar i el termini per resoldre l'arbitratge així pactat.

Els àrbitres poden imposar mesures tècniques, si les disposicions no es poden resoldre de comú acord; a més, fixen el procediment arbitral donant a les parts ocasió de ser escoltades i d'aportar proves i determinen l'import de les despeses resultants de l'arbitratge i el repartiment entre les empreses.