

INTEGRACIÓN CONTABLE DE UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

José Luis Prada Larrea

29-12-2011

En la presente colaboración se expone el criterio del ICAC acerca de las obligaciones contables de las UTES y de sus empresas miembros, así como la conciliación de los referidos criterios con los deducidos de la legislación fiscal.

En nuestro habitual repaso de contestaciones a consultas evacuadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en esta ocasión abordamos el tratamiento contable que merecen las operaciones realizadas por una Unión Temporal de Empresas (UTE).

A tal efecto, traemos a colación una reciente contestación publicada por el Instituto en su Boletín nº 87, de septiembre de 2011, como número 6, que empieza recordándonos que las UTES, en tanto **contratos de colaboración empresarial**, a efectos mercantiles no vienen obligadas a formular cuentas anuales, sino que **son sus partícipes quienes deben recoger en su contabilidad oficial las operaciones de la UTE**, sin perjuicio de que si tuvieran que atender otro tipo de obligaciones -por ejemplo, las impuestas por la norma fiscal-, deban llevar un reflejo documental de su actividad, en cuyo caso habrá que estar a lo previsto por la normativa correspondiente. Esto último sucede, entre otros, en el marco del **Impuesto sobre el Valor Añadido, donde tales contratos de colaboración se "personifican" a efectos del impuesto y presentan declaración separada por sus actividades.**

Pues bien, lo cierto es que desde una perspectiva estrictamente contable, la Norma de Registro y Valoración 20ª "Negocios conjuntos" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece:

"Los negocios conjuntos pueden ser:

a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una empresa ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de empresas y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:

(...)

*El **partícipe** en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, **en función de su porcentaje de participación**, de los activos controlados conjuntamente y de*

los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

*Asimismo, **reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto**, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.*

En el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada igualmente la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

*Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquél. **También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.***

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias."

O lo que es lo mismo: en ningún caso se configuran las UTEs como sujetos contables, independientemente de que un exhaustivo y riguroso control contable - incluso en temas de contabilidad analítica-, **pueda aconsejar a aquéllas la llevanza de registros internos de formulación y presentación semejantes a las exigidas por la norma mercantil.**

Asimismo, en cuanto a la integración de la UTE en la contabilidad del partícipe, deberá efectuarse de tal forma que, al cierre del ejercicio, figuren registrados y presentados en sus cuentas anuales todos los activos, pasivos, ingresos y gastos en la proporción que le corresponda en los términos indicados en la NRV 20ª.

Por otro lado, no debe olvidarse que desde una perspectiva fiscal -en concreto en relación con el Impuesto sobre Sociedades-, aquellas **UTES inscritas en Registro Especial** gozan, en términos generales, de un **régimen de transparencia fiscal**

completa, -se imputan tanto bases imponibles positivas como negativas-, si bien la "citada" imputación prevista en los artículos 50, 51 y 52 del Real Decreto Legislativo 4/2005, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de hecho se neutraliza mediante esa integración contable directa del resultado que prevé la normativa mercantil, todo lo cual conduce ordinariamente al mismo resultado final.

Una precisión final: nótese que la **regla fiscal de imputación de resultados** de las bases imponibles de las UTEs a sus miembros o partícipes se establece en función de quiénes ostenten los **derechos económicos inherentes a la calidad de socio**, de suerte que, por ejemplo, de existir sobre tales participaciones integrantes del fondo común de la UTE criterios de reparto distintos a los que se deduzcan de la participación proporcional sobre tales aportaciones, la imputación seguirá el criterio que marque la atribución de tales derechos económicos. Queda abierta la interpretación, en el **ámbito contable**, en lo que al criterio de reparto se refiere, de lo que signifique la fórmula contenida en la NRV 20ª que dice que la integración se ha de hacer **"en función de su porcentaje de participación"**. Por nuestra parte nos inclinamos por entender que este **"porcentaje de participación"** ha de ser **coherente con el concepto de derechos económicos atribuibles que marca la norma fiscal**, sin que deba observarse al respecto discrepancia alguna.