

Aprovecho la ocasión para pedirles información sobre las uniones temporales de empresa ¿hay un legislación específica? ¿es únicamente una unión a efectos fiscales?.

**En referencia a su consulta de fecha 20 de septiembre de 2007, le exponemos nuestro criterio al respecto:**

**Ref. Consulta: 070920-3**

**Respuesta:**

El régimen fiscal de las UTE tiene su regulación específica en la Ley 18/1982 y artículos 50, 51 y 52 de la LIS.

Sirva el siguiente esquema como resumen del régimen de las UTE:

**1.- CONCEPTO Y REQUISITOS - (L 18/1982 arts.7 a 9)**

Las **uniones temporales de empresas** son entes sin personalidad jurídica propia para la colaboración empresarial por un período de tiempo cierto, determinado o indeterminado, cuyo objeto es el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto (así como otros accesorios o complementarios a éste), dentro o fuera de España.

El Texto Refundido de la LIS establece un régimen especial de tributación. **Para poder disfrutar de su régimen tributario especial, la UTE ha de inscribirse en el Registro Especial del Ministerio de Economía y Hacienda** dispuesto al efecto, dependiente de la AEAT.

**2.- INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO ESPECIAL DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE UTE**

Se realiza, una vez otorgada la escritura pública de constitución, **mediante escrito** de los interesados dirigido a la Agencia Tributaria -a la cual está adscrito el Registro Especial- solicitando dicha inscripción y la aplicación del régimen fiscal especial.

Al mencionado escrito se han de acompañar estos documentos:

- copia de la escritura de constitución;
- fotocopia de la solicitud del código de identificación fiscal, modelo 036;
- fotocopia del impreso de autoliquidación del ITP y AJD (modelo 600);
- fotocopia del alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

La inscripción en el registro especial de una UTE retrotrae sus efectos al momento de presentación de la solicitud.

### 3.- RÉGIMEN FISCAL - (LIS art.7 y 50; L 18/1982 art.10.3 y 4 redacc L 66/1997 art.13)

Cabe distinguir entre:

➤ UTE,s que cumplan los requisitos de la L 18/1982(artículo 8), aun careciendo de personalidad jurídica, son sujetos pasivos del IS. Su régimen fiscal depende de su inscripción o no en el Registro Especial. Requisitos:

**a) Empresas miembros.** Puede ser miembro de una UTE toda empresa, cualquiera que fuese su forma jurídica, persona jurídica o persona física. En caso de personas físicas, los sujetos deben determinar sus rendimientos en estimación directa, lo que excluye a aquellos empresarios individuales cuyas bases imponibles se determinen por el método de estimación objetiva en cualquiera de sus modalidades.

La norma no establece condición alguna sobre la residencia de los sujetos miembros. Así, pueden ser miembros tanto empresas residentes en territorio español como residentes en el extranjero. Cuando un miembro de la UTE resida en el extranjero, el solo hecho de participar en la misma no le atribuye el carácter de sujeto pasivo por el IRNR, salvo que la actividad que pudiera realizar en territorio español en cumplimiento del objeto social de la UTE determine la existencia de un establecimiento permanente en dicho territorio, de acuerdo con las normas de dicho Impuesto o, en su caso, del CDI que se hubiere suscrito con el Estado de residencia.

**b) Objeto de la UTE.** El objeto de la UTE debe consistir en desarrollar o ejecutar una obra, servicio o suministro concreto y determinado dentro o fuera de territorio español. No obstante, la norma permite que la UTE pueda ejecutar otras obras y servicios, en la medida en que sean complementarias y accesorias a su objeto principal. Al ser único el objeto de la UTE, deberán constituirse tantas uniones temporales como obras, servicios y suministros diferentes vaya a desarrollar los miembros de la UTE. aun cuando en todas ellas las empresas miembros sean las mismas.

**c) Duración.** La duración de la UTE debe coincidir con la de la obra, servicio o suministro que constituye su objeto; es decir, existe un vínculo temporal entre la vida de la UTE y la duración de su objeto, por lo que su duración es cierta, pero indeterminada en el tiempo. En cualquier caso, la vida de las UTEs no puede sobrepasar 25 años (con anterioridad a 1-1-2003 dicho plazo no podía exceder de 10 años). Esta misma duración es aplicable a las UTEs constituidas antes de 1-1-2003. Para aquellas que hubiesen sido inscritas en el registro especial del MEH antes de esa fecha, la validez de la inscripción se extiende hasta la finalización de la obra, sin necesidad de solicitar prórroga de la inscripción, siempre que no se supere aquella duración máxima (L 18/1982 disp.trans.7ª redacc L62/2003 disp.adic.3ª).

Cuando se trate de contratos que comprendan la ejecución de obras y explotación de servicios públicos, la duración máxima será de 50 años. Cuando la duración exceda de esos plazos, la UTE no tributaría por el régimen especial.

**d) Constitución.** Necesariamente la UTE de empresas debe constituirse en escritura pública. En ella deben figurar los estatutos de la entidad y todas

aquellas condiciones legalmente exigidas, como la denominación, razón social, domicilio fiscal, etc. Su constitución no confiere personalidad jurídica a la UTE.

**e) Responsabilidad.** Expresamente se dispone que la responsabilidad frente a terceros por los actos y operaciones en beneficio del común será, en todo caso, solidaria e ilimitada para sus miembros. Ello quiere decir que los acreedores de la UTE pueden dirigirse a la misma para hacer efectivos sus créditos. Si ésta no dispusiese de bienes y derechos propios suficientes como para cubrir tales créditos, los terceros podrán ir contra cualquiera de las empresas miembros, a las que podrán exigir la totalidad del crédito. Como consecuencia de tal responsabilidad ilimitada, las empresas miembros no sólo responden de las deudas de la UTE con el fondo que, en su caso, hubieran aportado, sino que todo su patrimonio está afecto a cubrir las deudas contraídas por la UTE. No obstante, ha de tenerse en cuenta que tal responsabilidad no alcanza a los socios de las empresas miembros, en la medida en que estas entidades limiten la responsabilidad de aquellos a las aportaciones que hubiesen realizado a las mismas.

➤ UTE,s que no cumplan los requisitos establecidos en la L 18/1982 no son sujetos pasivos del IS, por lo que tributan según el régimen de atribución de rentas, al no tener personalidad jurídica (LIS art.6).

### **3.1.- UTE inscrita en el Registro Especial.**

Presenta las siguientes particularidades que conforman su régimen fiscal especial. La pérdida del régimen tendrá lugar en el ejercicio en que la UTE realice actividades distintas a aquéllas que constituyan su objeto social, tributando a partir de ese ejercicio según el régimen general del IS:

#### ➤ **Impuesto sobre Sociedades.**

Tributan conforme al régimen fiscal previsto en la LIS art.48. Semejante al antiguo Régimen de Transparencia Fiscal. Presentan liquidación del Impuesto de Sociedades pero no tributan por el mismo.

Así, las **bases imponibles positivas o negativas** que obtenga la UTE **se imputan a las empresas miembros** en la proporción que resulte de los estatutos sociales o, en su defecto, de acuerdo con su participación en el capital social. Las empresas socios han de integrar la base imputada en la base imponible de su imposición personal.

Respecto de la imputación de la base imponible obtenida por la UTE a sus empresas miembros, **dado que las UTE no formulan cuentas anuales** a efectos mercantiles (Resol ICAC 9-10-97 modif Resol ICAC 15-3-02) y, por tanto, no aprueban las mismas, **dicha imputación debe realizarse en la fecha de cierre del ejercicio de la UTE.**

En cuanto a las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la UTE, la base de tales deducciones y bonificaciones se imputa igualmente a sus empresas miembros a efectos de la liquidación del impuesto (IS o IRPF) al que estén

sometidos los mismos, procediendo esta imputación tanto si la base imponible obtenida por la UTE es positiva como negativa.

Las UTE inscritas en el registro especial tienen que cumplir las obligaciones formales referentes a la relación de sus empresas miembros residentes, notificación de imputaciones e información relativa a dividendos distribuidos (RIS art.46.6).

➤ **IVA.**

Las UTE son sujetos pasivos del impuesto sin especialidad alguna. Sin embargo, los servicios que las Uniones presten a sus miembros pueden estar exentos, si reúnen los requisitos previstos en la LIVA art.20.1.6º. No parece que sea el caso.

➤ **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD.**

Gozan de exención en este impuesto las operaciones de constitución, ampliación, reducción, disolución y liquidación de una UTE, así como los contratos preparatorios y demás documentos cuya formalización suponga legalmente presupuesto necesario para su constitución (LITP art.45.I.C).

### **3.2.- UTE no inscrita en el Registro Especial.**

Tributan según el régimen general del IS.

Las UTE y sus empresas miembros son sujetos pasivos autónomos del IS, por lo que los derechos y obligaciones fiscales generales del IS han de ser asumidos por cada uno de ellos.

Las UTE no inscritas en el Registro Especial tributan por el IS según el régimen general y, por tanto, los resultados que repartan se integrarán en la base imponible de los socios.

### **3.3.- Especialidad:**

#### **Empresas residentes en el extranjero miembros de una UTE (LIS art.50)**

➤ Cuando forme parte de una UTE inscrita en el Registro Especial alguna empresa residente en el extranjero, las bases imponibles que le sean imputadas tributan por el IS en sede de la UTE. Es decir, la UTE tributará por IS e ingresará la cuota correspondiente a dichas bases imponibles en igualdad de condiciones que cualquier otro sujeto pasivo. Para la liquidación del impuesto ha de tener en cuenta las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho, así como los pagos a cuenta realizados, todo ello en la proporción que resulte de los estatutos o en la participación en el capital; en su caso, procederá la devolución cuando la cuota resultante de la autoliquidación del impuesto resulte a devolver.

La participación en los beneficios que corresponda a los socios residentes en el extranjero tributa por el IRNR según las normas generales aplicables a los no residentes o, si procede, según las normas del convenio para evitar la doble imposición aplicable

- Este mecanismo de tributación de la UTE requiere que existan socios no residentes al día de la conclusión del período impositivo de esta entidad.
- Cuando la empresa miembro, en cumplimiento del objeto de la UTE, desarrollase una actividad en territorio español determinante de la existencia de un establecimiento permanente, aquella sociedad no residente tributaría por el IRNR, sin perjuicio de que la UTE tribute por el IS por la parte de base imponible imputable a dicha sociedad no residente.
- El hecho de que haya partícipes no residentes en una UTE no determina, necesariamente, la existencia de un establecimiento permanente en territorio español (DGT 10-1-97).

#### **4.- GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

##### **4.1.- Retenciones e ingresos a cuenta (RIS art.59).**

Las UTE y sus partícipes residentes en España no tienen obligación de efectuar retenciones en la fuente, a cuenta del IRPF e IS, respecto de los rendimientos sometidos a retención que recíprocamente se satisfagan como consecuencia directa de la actividad de la unión en sus relaciones con sus miembros.

Respecto de las demás rentas que satisfagan, están obligadas a practicar la retención o ingreso a cuenta que corresponda en concepto de pago a cuenta del IS o del IRPF.

##### **4.2.- Pagos fraccionados.**

Aquellas UTE cuyos miembros residan en territorio español no tributan por el IS por lo que no deben efectuar ningún pago fraccionado, excepto cuando tienen algún miembro residente en el extranjero, en cuyo caso deberán efectuar el pago fraccionado que corresponda, por cuanto la UTE estaría sujeta al IS por la parte de su base imponible imputable a esa empresa miembro no residente.

##### **4.3.- Obligaciones contables.**

A efectos mercantiles, las UTE no formulan cuentas anuales, de manera que el partícipe integra en sus cuentas anuales la parte proporcional de los saldos de las cuentas de la UTE que le correspondan. No obstante, un adecuado control interno requerirá normalmente que en las UTE existan unos registros cuya llevanza puede realizarse de forma similar a la de los libros de contabilidad obligatorios para las empresas (Resol ICAC 9-10-97).

A efectos fiscales, están obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con las normas del Código de Comercio, debiendo formular las cuentas anuales. Sus libros han de legalizarse según la normativa mercantil, según establece la Instr 26-6-96 de la Dirección General de Registros y Notariado (DGT 1-10-99).

##### **4.4.- Declaración del IS (LIS art.50).**

El plazo de presentación de la correspondiente declaración es el general: dentro de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

## **5.- EXTINCIÓN Y LIQUIDACIÓN**

Una vez cumplido el objeto social para el que se constituyó, la UTE se extinguirá. La extinción se formaliza en escritura pública y ha de comunicarse a la Agencia Tributaria para que la entidad cause baja en el Registro Especial. Si de la liquidación de la UTE resulta una entrega de bienes a las empresas miembros cuyos valores de mercado fueran superiores a los contables, la diferencia de ambos valores deberá integrarse en la base imponible de la UTE correspondiente al período impositivo en el que se produce la extinción, para que sea imputada a los miembros, los cuales incrementarán el valor fiscal de su participación en la UTE en el importe de la plusvalía de disolución de la UTE que haya sido imputado a los mismos.

A nivel de los miembros de la UTE que se liquida, se producirá una renta por la diferencia entre el valor de mercado de la cuota de liquidación percibida y el valor de adquisición de la participación de la UTE que les hayan sido imputados, incluida la renta generada en la UTE en su liquidación imputada a los miembros de la misma.

Salvo mejor opinión fundada en derecho.