

**LES UNIONS TEMPORALS D'EMPRESES EN L'ACTUAL PLA GENERAL
COMPTABLE. FICALITAT I RESPONSABILITAT DE LES UTE.**

RESUM

L'actual Pla General Comptable (PGC07), aprovat pel Reial Decret 1514/2007, segueix el marc jurídic de la Llei 16/2007 de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a l'harmonització internacional en base a la normativa de la Unió Europea. En aquest context l'Unió Temporal d'Empreses (UTE) es contempla com un negoci conjunt en convergència amb les Normes Internacionals d'Informació Financera (NIIF) i mostra diferències respecte l'anterior Pla General Comptable (PGC90).

En l'article es detalla com han quedat configurades actualment les unions temporals d'empreses en l'àmbit comptable, fiscal i de responsabilitats; constatant que amb la nova regulació del PGC07 la definició de negocis conjunts apareix clarament identificada i també el tractament comptable a seguir per fórmules associatives com les de les UTE, així com la presentació de la informació comptable d'aquests negocis conjunts en els comptes anuals. És remarcable que amb la nova sistemàtica de la norma el tractament comptable de l'UTE és extensible a tots els sectors d'activitat econòmica.

1.INTRODUCCIÓ

El nou Pla General de Comptabilitat (PGC07) és el desenvolupament reglamentari de la reforma mercantil (Llei 16/2007) en consonància amb l'harmonització internacional de la Unió Europea. En aquest PGC07 les Unions Temporals d'Empreses (UTE) apareixen com a uns negocis conjunts¹ que no suposen la creació d'una empresa, ni l'establiment d'una estructura financera independent dels partícips (com també ho són les comunitat de béns) i que es distingeixen entre:

- les explotacions controlades en forma conjunta, i
- els actius controlats de forma conjunta.

Cal tenir present, que el control conjunt és un acord estatutari o contractual pel que dos o més partícips acorden compartir el poder de dirigir les polítiques financeres i

¹ Els negocis conjunts són activitats econòmiques controlades conjuntament per dos o més persones físiques o jurídiques.

d'exploració d'una activitat econòmica per obtenir beneficis econòmics amb decisions consentides unànimement pels participants.

Així doncs, les UTE són un tipus de negocis conjunts que donen lloc a entitats sense personalitat jurídica² per a realitzar un projecte conjuntament que possiblement a nivell individual no es podria portar a terme³. A tal efecte, l'UTE pot signar contractes en nom propi, adquirir actius, contraure obligacions, gestionar ingressos i despeses, tot amb un règim comptable detallat en el PGC07 i amb un règim tributari especial.

Aquest article pretén estudiar les UTE en el nou PGC07, presentant les similituds i diferències amb l'anterior PGC90, i deixant palès l'actual tractament comptable que millora la sistemàtica de la norma i és extensible a tots els sectors activitat. Finalment es presenta el tractament fiscal de les UTE i el règim de responsabilitat d'aquestes fórmules associatives.

2. CONCEPTE, CARACTERÍSTIQUES I ORÍGEN HISTÒRIC DE LES UNIONS TEMPORALS D'EMPRESES

La normativa defineix les 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. Aquestes fórmules són molt freqüents en el sector de la construcció, encara que també estan pensades per altres sectors d'activitat. En l'anterior PGC el tractament comptable de les UTE apareixia per primera vegada en l'adaptació

² Altres tipus de negocis conjunts sí donen lloc a entitats amb personalitat jurídica independent.

³ 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.

sectorial de les empreses constructores⁴ (segurament per ser una fórmula associativa molt freqüent en aquest sector d'activitat); en canvi en l'actual PGC07 es recull el tractament comptable a seguir per les UTE en el propi text normatiu, com a tractament extensible a tots els sectors d'activitat.

Val a dir, que les UTE representen una bona estratègia empresarial per a les empreses partícips, ja que poden portar a terme nous projectes compartint el risc entre dues o més entitats i aconseguint la dimensió⁵ adequada.

Aquesta fórmula ha proliferat notablement en el sector de la construcció a causa de la necessària especialització de les empreses implicades i pel fet de que empreses de caràcter privat puguin assolir contractes d'obres públiques; a banda d'això, la independència i autonomia jurídica dels partícips, la coordinació de les capacitats tècniques, operatives i financeres, l'obertura a diversos mercats, el compartiment del risc i la facilitat per aconseguir licitacions públiques⁶ són altres avantatges que presenta aquesta participació conjunta.

Les característiques més destacades de les UTE són entre d'altres les següents:

1. No constitueixen una entitat amb personalitat jurídica pròpia.
2. Els partícips de l'UTE poden ser persones físiques o jurídiques que siguin empresaris residents o no a Espanya.
3. La seva duració és la de l'obra, servei o subministrament que constitueix el seu objecte 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.
4. Té un gerent únic que pot subscriure contractes en nom propi.
5. Els socis de l'UTE responen solidàriament i il·limitadament per les operacions realitzades en benefici comú.

⁴ En la consulta a l'ICAC n. 4 del BOICAC 15, de desembre de 1993, es deia que el tractament de la UTE que apareixia en l'adaptació sectorial de les empreses constructores (Ordre ministerial de 27 de gener de 1993) era extensible a tots els sectors d'activitat.

⁵ L'atomització que existeix en molts sectors d'activitat fomenta que es portin a terme unions temporals d'empreses per aconseguir la dimensió adequada.

⁶ Actualment les empreses constructores no fan tanta obra residencial i per això intenten aconseguir licitacions públiques.

6. L'UTE s'ha de formalitzar en escriptura pública, i voluntàriament es pot inscriure en el Registre Mercantil.
7. Pot tenir un règim tributari especial si s'inscriu en un registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda.
8. La denominació de l'UTE és la d'una, diverses o totes les empreses membre que la componen, seguit de l'expressió "unió temporal d'empreses".
9. Les operacions de l'UTE s'integren en els llibres i comptes anuals dels partícips.
10. L'UTE aplica els mateixos criteris de valoració que utilitza l'empresa membre de major participació.

Pel que fa a 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 també per la Llei 46/2002 de reforma parcial de l'IRPF, l'impost de societats i l'impost sobre la renda de no residents.

En el desenvolupament d'aquesta figura associativa de les 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.

⁷ Els 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).

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 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.

3. TRACTAMENT COMPTABLE DE LES UNIONS TEMPORALS D'EMPRESSES I PRESENTACIÓ DELS COMPTES ANUALS

L'adaptació sectorial de les empreses constructores (Ordre Ministerial de 27 de gener de 1993) contempla per primera vegada, la normativa comptable que afecta a les UTE, i la norma de negocis conjunts del nou PGC07 manté el criteri que han aplicat les entitats que operen en règim d'UTE. En conseqüència, el tractament comptable de les UTE no és una innovació comptable, però sí que pel fet d'aparèixer en el text normatiu del PGC07 es fa extensible directament a tots els sectors d'activitat, millorant la sistemàtica de la norma.

En *l'adaptació sectorial de les empreses constructores* no es preveu les UTE com qualsevol altre entitat amb estats financers propis, sinó solament des del punt de vista dels partícips, ja que aquesta norma considera operacions de la mateixa empresa les realitzades a través de les UTE, de manera que són els partícips els que incorporen en els seus estats comptables la part proporcional d'actius, passius, despeses i ingressos de les UTE segons el percentatge de participació. Habitualment, les empreses que participen en les UTE presenten la informació dels comptes anuals integrada mitjançant el mètode de la integració proporcional, cosa que suposa donar més informació d'aquesta associació temporal en la memòria.

El tractament comptable de l'UTE, que apareix en *les normes de registre i valoració referides als negocis conjunts en el PGC07*, indica que l'empresa partícip en l'UTE ha de reflectir en la seva comptabilitat les operacions realitzades per l'UTE en la proporció establerta, de manera que s'integren en els comptes anuals (balanç, compte de pèrdues i guanys, estat de canvis en el patrimoni net i estat de fluxos d'efectiu) els imports corresponents de l'UTE, previ registre en el llibre diari per períodes no superiors a un mes, doncs es tracta d'operacions de la pròpia empresa, encara que realitzades a través de l'UTE.

El procediment operatiu per la integració de les operacions de l'UTE es pot fer gràcies a l'existència d'un sistema comptable per a la pròpia UTE, dissenyat en funció del sistema comptable del partícip majoritari.

L'operativa comptable passa per tres fases: integració, homogeneització i eliminació.

La integració, consisteix en incorporar al sistema comptable de l'empresa partícip la part proporcional dels saldos de l'UTE per totals mensuals, que concorden amb els llibres de registre de l'UTE.

La homogeneització, pot ser temporal (en cas de que l'exercici econòmic de l'UTE no coincideixi amb el del partícip); valorativa (per adaptar els saldos integrats als criteris valoratius del partícip); per conciliació (per tal que es corresponguin les operacions partícip-UTE) i per reclassificació (per adaptar els saldos integrats al quadre de comptes de l'empresa partícip).

Respecte a l'eliminació, l'empresa partícip al registrar directament operacions amb l'UTE en el compte (554) *Compte corrent amb UTE* i altres operacions com ara: vendes, compres, ingressos i despeses de la forma habitual, al produir-se la integració ha d'eliminar els saldos recíprocs. D'altra banda, determinats resultats derivats d'operacions recíproques també s'han d'eliminar.

Així doncs, mensualment les operacions de l'UTE apareixen en el diari de l'empresa participi en la proporció corresponent i en els comptes anuals poden aparèixer en dos formats de presentació:

- Diferenciant en cada partida dels estats financers la quantitat corresponent a la pròpia empresa i les corresponents a les UTE.
- Integrant en cada partida les quantitats corresponents a les UTE.

Val a dir, que pràcticament la majoria d'empreses s'inclinen pel segon format de presentació, amb l'oportuna informació en la memòria.

Pel que fa a la memòria, en el PGC07 es constata una major rellevància d'aquest estat comptable, ja que reforça les exigències informatives en matèria de parts vinculades, encara que sigui amb caràcter temporal, per tal de que es conegui la vertadera imatge fidel de les relacions econòmiques i financeres de l'entitat econòmica.

En el nou PGC07, el contingut de la memòria normal en el seu apartat n.20 identifica els negocis conjunts i concretament senyala que han de reflectir els apartats següents:

- a. L'empresa ha d'indicar i descriure els interessos significatius en negocis conjunts, amb el detall de la forma que adopti el negoci, distingint entre explotacions controlades conjuntament i actius controlats conjuntament.
- b. L'empresa ha d'informar de forma separada sobre l'import agregat de les contingències (a no ser que la probabilitat de pèrdua sigui pràcticament inexistent), en concret:
 - Qualsevol contingència en que l'empresa com a participi hagi incorregut en relació amb les inversions en negocis conjunts i la seva part en cada una de les contingències conjuntes amb altres participis.
 - La seva part de responsabilitat en les contingències dels negocis conjunts.
 - Aquelles contingències que sorgeixen degut a que l'empresa, com a participi, pot ser responsable dels passius d'altres participis d'un negoci conjunt.
- c. L'empresa, també, ha d'informar separatament de l'import total dels següents compromisos:

- Qualsevol compromís d'inversió de capital, que hagi assumit en relació amb la seva participació en el negoci conjunt, així com la seva part en els compromisos d'inversió de capital assumits conjuntament amb altres partícips.
 - La seva participació en els compromisos d'inversió de capital assumits pels propis negocis conjunts.
- d. D'altra banda, l'empresa ha de desglossar cada partida significativa del balanç, dels compte de pèrdues i guanys, de l'estat de canvis en el patrimoni net i de l'estat de fluxos d'efectiu, els imports corresponents a cada negoci conjunt.

En la memòria abreujada del PGC07, en l'apartat n.4 referent a les normes de registre i valoració, s'indica que cal detallar els criteris comptables aplicats en relació als negocis conjunts, indicant els criteris seguits per a l'empresa per integrar en els seus comptes anuals els saldos corresponents al negoci conjunt en que es participi.

Concretament, el contingut de la memòria abreujada, en l'apartat n.12 referent a les operacions amb parts vinculades, detalla que la informació en els negocis conjunts serà separada per a cada una de les fórmules associatives en què es participi. La informació que ha de facilitar l'empresa per comprendre els negocis conjunts i els efectes sobre els estats financers, inclouen els aspectes següents:

1. Identificació de les empreses que han realitzat el negoci conjunt, expressant la naturalesa de la relació amb cada part implicada.
2. Detall de les operacions del negoci conjunt i quantificació, expressant la política de preus seguida, posant-la en relació amb les que l'empresa utilitza respecte operacions anàlogues realitzades amb parts diferents de la corresponent al negoci conjunt, i quan no sigui possible l'analogia, exposant els criteris seguits per determinar la quantificació de l'operació.
3. Benefici o pèrdua que el negoci conjunt hagi originat en l'empresa i descripció de les funcions i riscos assumits per cada part vinculada respecte de l'operació.

4. Import dels saldos pendents, tant actius com passius, els seus terminis i condicions, naturalesa de la contraprestació establerta per a la seva liquidació, agrupant els actius i passius en els epígrafs que apareixen en el balanç de l'empresa i garanties atorgades o rebudes.
5. Correccions valoratives per deutes de dubtós cobrament relacionades amb els saldos pendents anteriors.
6. Despeses reconegudes en l'exercici com a conseqüència de deutes incobrables o de dubtós cobrament de parts vinculades.

Aquesta informació pot presentar-se agregada quan faci referència a partides de naturalesa similar. En tot cas es facilitarà informació de caràcter individualitzat sobre els negocis conjunts quan siguin significatius en quan a la quantia o rellevants per una adequada comprensió dels comptes anuals.

No es necessària la informació en el cas d'operacions del tràfic normal de l'empresa, que s'efectuïn en condicions normals de mercat, quan siguin d'escassa importància quantitativa i no siguin rellevants per expressar la imatge fidel del patrimoni de la situació financera i dels resultats de l'empresa. No obstant, en tot cas, sí que cal informar sobre l'import dels sous, dietes i remuneracions meritades en el curs de l'exercici al personal d'alta direcció i membres de l'òrgan d'administració, així com de les obligacions concretes en matèria de pensions o de pagament de primes d'assegurances de vida a aquest personal. S'inclourà també informació sobre indemnitzacions per cessament i pagaments basats en instruments de patrimoni, així com l'import de les bestretes i crèdits concedits al personal d'alta direcció i als membres dels òrgans d'administració, amb indicació del tipus d'interès, característiques essencials i imports retornats, així com de les obligacions assumides a títol de garantia.

Per últim, en quan a informació de la memòria⁸, és remarcable que la informació addicional que demanda l'adaptació sectorial de les empreses constructores, com ara la situació fiscal de les UTE, s'ha d'afegir a la informació exigida pel PGC07.

El nou PGC07 exigeix una revisió de les adaptacions sectorials i de les Resolucions emeses per l'ICAC, però fins que es produeixin aquests canvis, aquestes normes mantenen la seva vigència excepte si s'oposen als criteris continguts en el PGC07. De totes formes, tant el PGC07 com l'adaptació sectorial de les empreses constructores estan en sintonia amb el tractament comptable a seguir per part de les UTE.

La part del PGC07 referida al quadre de comptes, segueix la classificació decimal i dóna cabuda a comptes que registren les operacions amb les UTE. En l'última part del PGC07, dedicada a les definicions i relacions comptables, es recullen els motius de càrrec i abonament dels diferents comptes. Aquestes dues últimes parts del PGC07 són d'aplicació facultativa, encara que és aconsellable el seu seguiment per a facilitar l'elaboració dels comptes anuals l'estructura dels quals i normes que desenvolupen el seu contingut i presentació són obligatòries.

4. COMPARATIVA DE COMPTES REFERITS A LES UTE ENTRE EL PGC07 I L'ADAPTACIÓ SECTORIAL DE LES EMPRESES CONSTRUCTORES

Grup 1: Finançament bàsic

En el PGC07 el compte (101) *Fons social*, reflecteix el capital de les entitats sense forma mercantil i és assimilable al compte que presenta l'adaptació sectorial d'empreses constructores (109) *Fons operatiu*, que reflecteix el capital escripturat en la constitució de l'UTE que s'abona per les aportacions inicials realitzades pels partícips i es carrega quan s'extingeix l'UTE.

⁸ Tal com es pot apreciar és molta la informació que es demana de les UTE en la memòria i està per veure si les empreses partícips en les UTE donaran amb detall tota aquesta informació.

Grup 4: Creditors i deutors per operacions comercials

El compte (405) *Proveïdors, altres parts vinculades* del PGC07 reflecteix els deutes amb les entitats vinculades, encara que sigui temporalment, en qualitat de proveïdors. En l'anterior PGC90 no quedava recollit aquest compte i tampoc en l'adaptació sectorial de les empreses constructores. Així mateix, el compte (435) *Clients, altres parts vinculades* del PGC07 reflecteix els crèdits amb entitats vinculades, encara que sigui temporalment, en la qualitat de clients, que no apareixia en el PGC90 ni en l'adaptació sectorial de les empreses constructores.

Per altra banda en el PGC07 apareixen els comptes (419) *Creditors per operacions en comú* i (449) *Deutors per operacions en comú* per a reflectir els moviments dels comptes en participació. Aquests comptes apareixien també en el PGC90 i és remarcable destacar que els comptes en participació difereixen de les UTE, per tant no es poden utilitzar en el tractament comptable de l'UTE, ja que corresponen a fórmules associatives diferents.

El compte (4935) *Deteriorament de valor per operacions comercials amb altres parts vinculades* del PGC07 reflecteix l'import de les correccions valoratives per deteriorament de crèdits incobrables amb origen en operacions de tràfic amb parts vinculades. En el PGC07 podem donar cabuda en el compte (4994) *Provisió per contractes onerosos*, a la provisió que sorgeix quan els costos que comporta el compliment d'un contracte excedeixen als beneficis econòmics que s'espera rebre del mateix. Així mateix, en l'adaptació sectorial de les empreses constructores apareix el compte (498) *Provisió per pèrdues en obres*, que reflecteix la cobertura d'estimació de pèrdues en obres no acabades incloses les realitzades per les UTE.

Grup 5: Comptes financers

En el PGC07 apareix el compte (554) *Compte corrent amb unions temporals d'empreses i comunitats de béns* per a reflectir els moviments amb les unions temporals d'empreses i comunitats de béns en les quals participi l'empresa, derivats d'aportacions dineràries, inclosa la fundacional, devolucions dineràries de les unions temporals d'empreses, prestacions recíproques de mitjans, serveis i altres suplerts i assignacions dels resultats

obtinguts en les mateixes. Així mateix, en l'adaptació sectorial de les empreses constructores apareix també el compte (554) *Compte corrent amb unions temporals d'empreses*, per a recollir els moviments amb les unions temporals d'empreses, igual que en la del PGC07. En l'adaptació sectorial es presenta aquest compte, com un reflex del sistema comptable dels socis i recull el saldo mantingut amb les UTE amb els subcomptes habituals:

(5540) *Participacions en UTE*

(5541) *Aportacions a UTE*

(5542) *Altres operacions amb UTE*

Per a reflectir les aportacions fundacionals, les devolucions dineràries de les UTE i les prestacions recíproques de mitjans, serveis i assignacions de resultats obtinguts en les UTE.

Grup 6: Compres i despeses

En el subcompte (6320) *Retencions i ingressos a compte suportats per societats transparents*, de l'adaptació sectorial de les constructores, es recullen les retencions i ingressos a compte suportats per societats transparents, com les UTE, imputats als socis. En el nou PGC07 no apareix recollida en el quadre de comptes la (632) per això pot incorporar-se amb el mateix nombre de compte per a poder contemplar l'operativa comptable de l'UTE.

El compte (651) *Resultats d'operacions en comú*, del PGC07, reflecteix el resultat dels comptes en participació, que no cal utilitzar en la comptabilització de les UTE. Aquest compte apareixia també en el PGC90.

Grup 7: Vendes i ingressos

En l'adaptació sectorial d'empreses constructores el compte (756) *Ingressos per prestacions a les UTE* recull els ingressos originats per les prestacions de mitjans, serveis i altres suplerts a les UTE, en el PGC07 no apareix aquest compte per tant pot tenir cabuda en el quadre de comptes per a reflectir l'operativa comptable de les UTE.

El compte (751) *Resultats d'operacions en comú*, reflecteix el resultat dels comptes en participació, que no cal utilitzar en la comptabilització de les UTE. Aquest compte apareixia també en el PGC90.

Amb aquesta comparativa del quadre de comptes es pot apreciar que el tractament comptable de l'UTE en el PGC07 és similar al que presentava l'adaptació sectorial de les empreses constructores, tot i que el nou PGC07 millora la sistemàtica comptable de les operacions en règim d'UTE.

5. RECONeixEMENT D'INGRESSOS EN LES UNIONS TEMPORALS D'EMPRESSES

El reconeixement d'ingressos en les UTE coincideix en l'adaptació sectorial de les empreses constructores, el PGC07 i la normativa comptable internacional.

El sector de la construcció habitualment utilitza la fórmula associativa de l'UTE i es caracteritza per presentar un procés productiu que generalment supera l'exercici econòmic, per tant és necessari informar al final de cada exercici econòmic dels treballs en curs. En l'adaptació sectorial de les empreses constructores es recullen els diferents mètodes per a reconèixer els ingressos, principal problemàtica comptable del sector de la construcció, ja que l'elecció del mètode comptable per a valorar l'obra en curs incidirà directament en el resultat comptable de l'exercici i en la situació patrimonial i fiscal de l'empresa constructora.

En l'adaptació sectorial de les empreses constructores s'admeten dos mètodes per a reconèixer el resultat de l'obra executada:

- **El mètode del contracte complet**, que consisteix a reconèixer els ingressos en el moment que el contracte està pràcticament acabat, deduint els costos.

- **El mètode del percentatge de realització**, que consisteix a reconèixer els ingressos segons el grau d'acabament de l'obra deduint els costos de la part d'obra realitzada.

El mètode del contracte complet es va introduir en l'adaptació sectorial de les empreses constructores per la difusió i simplicitat comptable, però no és un mètode acceptat en la normativa internacional.

El mètode del percentatge de realització és el preferent segons l'adaptació sectorial de les empreses constructores ja que és el més indicat per a reflectir la imatge fidel. Aplicant aquest mètode per a l'estimació dels ingressos de l'obra executada es poden seguir dos criteris:

- **El criteri del cost, o**
- **El criteri de la relació valorada.**

El criteri del cost, consisteix a aplicar un percentatge (costos incorreguts/costos totals) sobre els ingressos totals i és el criteri unànimement admès pels pronunciaments nacionals i internacionals.

El criteri de la relació valorada, consisteix en la valoració de les unitats d'obra, als preus establerts en el contracte. Aquest criteri és típicament espanyol i s'introdueix en l'adaptació sectorial de les empreses constructores per a elevar a norma una pràctica comptable generalitzada en les empreses constructores, tal com indiquen Álvarez López i Carrasco Díaz⁹. Amb aquest criteri pot passar que el nivell d'obra no reflecteixi el que s'ha produït realment, per això és un procediment no massa proper al mètode del percentatge de realització.

Una vegada triat un criteri per a l'estimació dels ingressos, l'adaptació sectorial de les empreses constructores indica que s'ha d'utilitzar per a totes les obres.

D'altra banda, el PGC07 està en sintonia amb l'adaptació sectorial de les empreses constructores, i en les **normes de registre i valoració del PGC07**, l'apartat n.14, tracta els ingressos per a vendes i prestació de serveis, i concretament en el tercer punt indica que els ingressos per prestació de serveis es reconeixeran quan el resultat de la

⁹ “El cálculo del beneficio en las empresas constructoras”.

transacció pugui ser estimat amb fiabilitat, considerant com a mètode a seguir el del percentatge de realització. En conseqüència, només es comptabilitzaran els ingressos procedents de prestació de serveis quan es compleixin totes i cadascuna de les següents condicions:

- a . L'import dels ingressos pugui valorar-se amb fiabilitat.
- b. Sigui probable que l'empresa rebi els beneficis o rendiments econòmics derivats de la transacció.
- c . El grau de realització de la transacció, en la data de tancament de l'exercici, pugui ser estimada amb fiabilitat.
- d . Els costos incorreguts en la prestació, i els que quedin per incórrer fins a completarla, puguin ser valorats amb fiabilitat.

A més, l'empresa revisarà i, si és necessari, modificarà les estimacions de l'ingrés per rebre, a mesura que el servei es va prestant. La necessitat d'aquestes revisions no indica, necessàriament, que el desenllaç o resultat de l'operació de prestació de serveis no pugui ser estimat amb fiabilitat.

Quan el resultat d'una transacció que implica la prestació de serveis no es pugui estimar de forma fiable, es reconeixeran els ingressos, només en la quantia que les despeses reconegudes es considerin recuperables. Com a conseqüència, queda clar que el mètode del percentatge de realització és l'acceptat en el PGC07, per a reconèixer el resultat en les unions temporals d'empreses, i per a l'estimació dels ingressos de l'obra executada el criteri a seguir és el del cost.

Referent, a les **Normes Internacionals d'Informació Financera, la NIC 11, "Contractes de Construcció"** també disposa el mateix reconeixement d'ingressos i despeses que el detallat en el PGC07.

En concret, la norma indica que el resultat d'un contracte de construcció es pot estimar amb prou fiabilitat quan els ingressos i despeses es poden precisar en referència a l'estat d'acabament de l'obra a la data de tancament del balanç, és a dir, el mètode del percentatge de realització. La norma indica també que l'empresa ha de tenir un sistema de pressupost financer i d'informació interna efectius. En el cas de contractes a preu fix, el desenllaç es pot estimar amb prou fiabilitat quan es donin les condicions següents:

- es puguin mesurar raonablement els ingressos totals del contracte;
- es puguin mesurar raonablement a fi d'exercici els costos pendents per l'acabament de l'obra i el grau d'acabament de l'obra;
- sigui probable que l'empresa obtingui els beneficis econòmics derivats del contracte;
- els costos reals del contracte es puguin identificar clarament i comparar amb les estimacions fetes.

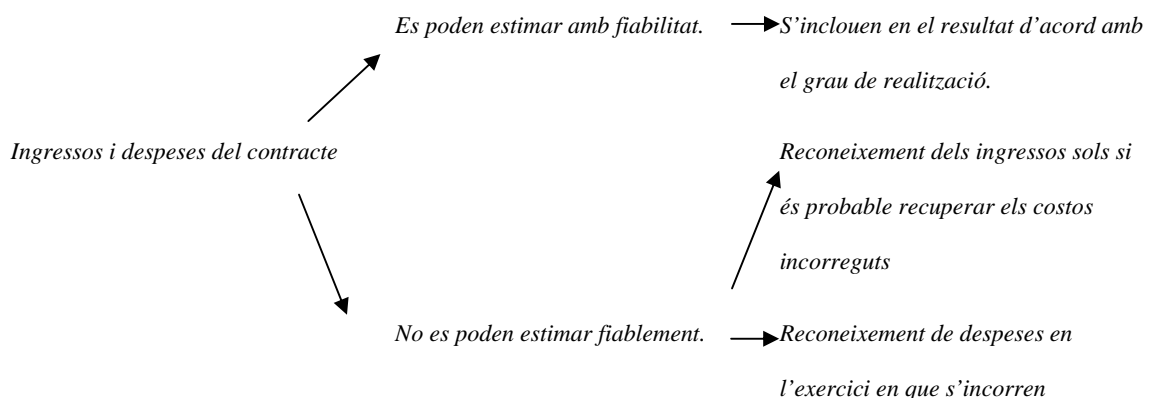
En el cas de contractes de marge sobre cost, el desenllaç es pot estimar amb prou fiabilitat quan es donin les condicions:

- sigui probable que l'empresa obtingui beneficis econòmics derivats del contracte;
- els costos atribuïbles al contracte es puguin identificar i mesurar de forma fiable.

Si el desenllaç d'un contracte de construcció no es pot estimar amb prou fiabilitat, els ingressos han de passar al compte de resultats en la part que sigui probable de recuperar els costos del contracte, i els costos s'han de tractar com a despeses del període.

En tots els casos, qualsevol pèrdua esperada d'un contracte de construcció s'ha de tractar com a despesa del període.

En un esquema podem apreciar el reconeixement d'ingressos i despeses que presenta la NIC11.



Així doncs, la normativa espanyola del nou PGC07 no difereix del que pauta la NIC11, ja que el reconeixement d'ingressos i despeses segueix el mètode del grau de realització i si el resultat no es pot estimar de manera fiable, els ingressos van al compte de resultats només si és probable que es recuperin els costos incorreguts.

6. TRACTAMENT FISCAL I RESPONSABILITAT DE LES UNIONS TEMPORALS D'EMPRESES

Pel que fa a la regulació fiscal, un incentiu important per al desenvolupament de les UTE ha estat la fiscalitat avantatjosa d'aquestes associacions temporals, ja que les UTE s'inscriuen en un registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda per poder gaudir d'un règim fiscal paral·lel al de la transparència fiscal, que suposa una tributació inferior i més senzilla per l'impost de societats (IS), per l'impost de transmissions patrimonials (ITP), per l'impost d'actes jurídics documentats (AJD) i per l'impost sobre activitats econòmiques (IAE) que no pas les societats mercantils existents. Concretament, les UTE no tributen per l'IS per la part de base imposable dels partícips residents, les UTE estan exemptes de l'ITP i l'AJD i, pel que fa a l'IAE, les UTE es donen d'alta d'aquest impost però sense pagar cap quota. D'altra banda, les UTE són subjectes passius de l'IVA, és a dir, han de presentar declaracions d'IVA i els corresponents llibres registre d'IVA i la documentació suport. També cal tenir present que la llei general tributària conté una clàusula de responsabilitat subsidiària que obliga els contractistes a fer-se càrrec dels deutes d'IRPF i IVA en cas que un subcontracte no sigui atès a nivell tributari; aleshores, en les UTE, que tenen una subcontractació important, aquesta norma tributària té molta influència, tot i que aquesta llei preveu la possibilitat que el contractista presenti un certificat específic de l'Administració assegurant que el subcontractat està al corrent de les obligacions tributàries, i en aquest cas no s'exigeix l'esmentada responsabilitat.

Un altre punt important d'aquestes fórmules associatives és el que fa referència a la responsabilitat de les UTE. Concretament, la legislació de les UTE assenyala que la responsabilitat davant de tercers dels actes i operacions que es realitzin en benefici comú serà *solidària* i *il·limitada*; per tant, els membres d'una UTE responen

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

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

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

Així doncs, els membres de l'associació temporal responen dels deutes socials, però quan les empreses membre integrants són societats mercantils, com ara una societat anònima en què els socis responen limitadament amb la seva aportació, la responsabilitat no queda prou coberta, i més encara quan acabada l'obra les societats s'han dissolt, liquidat i extingit. El problema augmenta quan les empreses partícips desapareixen, aleshores buscar responsabilitats resulta gairebé impossible, encara que amb el seguiment de la Llei concursal de l'1 de setembre de 2004 els administradors d'aquestes empreses poden ser condemnats a indemnitzar pels danys i perjudicis causats, però la llei no és gaire aclaridora sobre les circumstàncies que poden

desembocar en els esmentats efectes. Per aquest motiu, són precises les provisions per a operacions de tràfic i per a responsabilitats que actualment tenen la majoria d'empreses constructores per cobrir els riscos lligats al tràfic empresarial. Cal tenir present que la informació comptable és fonamental pel que fa a la responsabilitat de les UTE perquè amb un coneixement cert de la realitat empresarial, mitjançant una bona informació comptable es pot començar a exigir responsabilitats a les empreses partícips.

7. CONCLUSIONS

De la revisió de les UTE tal com apareixen en el nou PGC07 i de la comparativa amb l'anterior text normatiu es pot concloure:

1. El terme de negoci conjunt apareix recollit en l'actual legislació comptable i concretament el PGC07 assenyala les UTE com a uns negocis conjunts que no suposen la constitució d'una entitat amb personalitat jurídica, ni l'establiment d'una estructura financera independent dels partícips.
2. El tractament comptable de les UTE contemplat en el PGC07 no és nou, ja que apareixia en l'adaptació sectorial de les empreses constructores de l'any 1993.
3. El tractament comptable de les UTE en el nou PGC07 millora la sistemàtica de la norma i s'entén extensible a tots els sectors d'activitat.
4. L'harmonització del PGC07 amb la normativa comptable internacional provoca que no existeixin diferències entre la normativa comptable de les UTE, que figura en les normes de registre i valoració del PGC07, i el que disposa la NIC 11 "Contractes de construcció".
5. En els comptes anuals del PGC07 hi ha més informació sobre les UTE que en l'anterior PGC90. En concret, en la memòria es dona molta més informació de les UTE, encara que ha de ser completada amb la que estableix l'adaptació sectorial de les empreses constructores.

6. Les UTE inscrites en un registre especial del Ministeri d'Economia i Hisenda poden gaudir d'una fiscalitat avantatjosa.

7. La responsabilitat de l'UTE és solidària i il·limitada, el que suposa la comptabilització de les oportunes provisions, amb una fidedigna informació comptable.

REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES

ACCID (2003): *Comprender las normas internacionales de contabilidad, Gestión 2000*, Barcelona.

ACCID (2004): *NIC/NIFF*, Gestión 2000, Barcelona.

Álvarez López, J.; Carrasco Díaz, D. (2000): *El cálculo del beneficio en las empresas constructoras. Métodos contables: soluciones y propuestas prácticas*. Centro de Estudios Financieros, Madrid.

Arimany Serrat N. (2004): *Tesi doctoral sobre l'anàlisi comptable de les Unions Temporals d'Empreses (UTE)*. Universitat de Barcelona.

Gutiérrez Viguera, M. (2003): *Contabilidad de negocios conjuntos*, Técnica Contable nº 656.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB): NIC 11 "Contratos de Construcción", NIC 31 "Participaciones en negocios conjuntos"
<http://www.icac.meh.es>

Llei 16/2007 de 4 de juliol de reforma i adaptació de la legislació mercantil en matèria comptable per a l'armonització internacional en base a la normativa de la Unió Europea.

Ordre ministerial, de 27 de gener de 1993, per la que s'aprova l'adaptació sectorial del PGC a las empresas constructoras (BOICAC, nº 13, maig de 1993).

Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat.

Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris comptables específics per a microempreses.

Reial decret 1643/1990, de 20 de desembre pel qual s'aprova el Pla General de Comptabilitat.

Villacorta Hernández, M.A. (2007): *40 Principales actuaciones a realizar por toda empresa para adaptarse a la nueva legislación contable (II)*, Técnica Contable nº 703.