

**FORMAS DE COOPERACIÓN INTEREMPRESARIAL EN LA LEY 43/1995,  
DE 27 DE DICIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Por Doña ROSA GALAPERO FLORES  
*Profesora de Derecho Financiero y Tributario*  
*Universidad de Extremadura*

## SUMARIO

- I. CAUSAS Y PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA LEY 43/1995, DE 27 DE DICIEMBRE, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
- II. REGÍMENES ESPECIALES. AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO, AGRUPACIONES EUROPEAS DE INTERÉS ECONÓMICO Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS

## I. CAUSAS Y PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA LEY 43/1995, DE 27 DE DICIEMBRE, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que entró en vigor el 1 de enero de 1996, era una tarea que se debía haber acometido antes de esta fecha, porque han transcurrido cuatro años aproximadamente desde que el Gobierno recibió el mandato parlamentario de elaborar un Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, antes de finalizar el ejercicio de 1992, en la disposición adicional vigésima de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; así las cosas, el Proyecto se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 24 de marzo de 1995, antes bien, ya se había procedido, exactamente en mayo de 1994, a la presentación del «Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades», el llamado Libro Blanco del Impuesto sobre Sociedades.

Fueron varias las causas que concurrieron para la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades, de todas ellas, la que más alentaba a la aparición de la ley era la antigüedad de su predecesora, la Ley 61/1978; junto a esta se encuentran las siguientes:

1. La reforma de la legislación mercantil llevada a cabo por la Ley 19/1989, esta causa tiene su fundamento en la necesidad de adecuar la normativa contable del impuesto sobre sociedades a las normas mercantiles.
2. La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, acometida por la ley 18/1991, de 6 de junio.
3. Apertura de nuestra economía hacia ámbitos exteriores.
4. La evolución de la teoría hacendística, jurídico-financiera y de los sistemas tributarios de nuestro entorno en relación al Impuesto sobre Sociedades.
5. Todo ello junto con la necesidad de unificar en un solo texto la dispersa normativa referente a la tributación de las entidades jurídicas<sup>1</sup>.

Estamos con la publicación de la citada ley ante la tercera de las reformas acometidas recientemente en el sistema tributario español; la primera fue en 1991 que afectó a la imposición sobre la renta y el patrimonio de las personas físicas; en segundo lugar la que afectó a la imposición sobre el consumo llevada a cabo

---

<sup>1</sup> Todos los regímenes especiales se han regulado en la nueva ley excepto el que afecta a las cooperativas y a las fundaciones y asociaciones, cuyo régimen jurídico se encuentra en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, y en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

por las leyes 37/1992 y 38/1992, de 28 de diciembre; situación a la que se ha referido Checa González<sup>2</sup>.

La ley que nos ocupa ha seguido la línea iniciada por su predecesora y, por supuesto, aunque ha conllevado cambios importantes en la tributación de la renta de las sociedades; la estructura del Impuesto se ha mantenido, y en este sentido ha escrito Simón Acosta<sup>3</sup> que la nueva ley «no es un cambio de la envergadura de la reforma de 1978, sino una adaptación a las reformas legislativas (tanto sustantivas como tributarias) que se han sucedido desde 1978 y a las circunstancias socioeconómicas, en especial, al nuevo marco de las transacciones internacionales».

Tal y como señala la Exposición de Motivos de la propia ley, las novedades más significativas que afectan a la nueva regulación del impuesto afectan: al establecimiento del hecho imponible; a los sujetos pasivos; a la determinación de la base imponible; al sistema de exenciones; a la deducción por doble imposición internacional; regulación de los incentivos fiscales y a los regímenes especiales.

Y por otro lado, las modificaciones sustanciales que se han llevado a cabo en la nueva ley son las siguientes:

- Se abandona la clasificación de rentas que se establecía en el art. 3 de la Ley 61/1978, que distinguía entre rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos del capital e incrementos y disminuciones de patrimonio; esta división, debido al carácter sintético del Impuesto sobre Sociedades, sólo será relevante en lo referente a la obligación de retener y la obligación real de contribuir; todo ello en definitiva supone una simplificación del impuesto y un mejor engarce con las normas mercantiles de naturaleza contable.
- Eliminación de la tributación mínima y la posibilidad de aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos a las entidades parcialmente exentas; en este mismo grupo de modificaciones que afectan al sujeto pasivo, se encuentran la tributación de las sociedades transparentes en el Impuesto sobre Sociedades.

<sup>2</sup> «La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: Principios inspiradores de la Reforma», *Información Fiscal*, Lex Nova, noviembre-diciembre, 1995, pág. 59.

<sup>3</sup> También hace referencia a esta circunstancia Garde Roca cuando señala que: «Es una reforma que no debe contemplarse aisladamente, sino como parte de una red compleja de cambios», «El nuevo Impuesto sobre Sociedades, una ley tributaria que equilibra neutralidad y suficiencia en un marco favorable a la competitividad», *Cuadernos de Actualidad*, 8/1995, año VI, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 288.

«El nuevo impuesto sobre sociedades», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, año VI, n.º 229, Editorial Aranzadi, pág. 1.

A este carácter de continuismo también se refiere Checa González, y los fundamenta «en la circunstancia de la inoportunidad que en estos momentos supondría una alteración radical del modelo implantado en 1978, por los efectos negativos de desadaptación de los hábitos de las empresas que ello conllevaría, al estar habituadas las mismas a operar de una determinada forma», en su obra ya citada, «La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: principios inspiradores de la Reforma», pág. 59.

- Aplicación del régimen de estimación directa para el cálculo de la base imponible.
- Aplicación del sistema del diferimiento de gravamen durante un período de siete años de las ganancias procedentes de enajenación del inmovilizado inmaterial, material y al financiero en determinadas circunstancias; esta práctica sustituye así a la exención por reinversión.
- Exclusión de la base imponible de las rentas meramente monetarias obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado, en relación con las ganancias del capital.
- Aplicación del tipo de gravamen del 25% a las cooperativas de crédito, sociedades de garantía recíproca y mutuas de seguros; que es el tipo aplicable general a las entidades no lucrativas y asimiladas.
- Nuevas medidas de deducción por doble imposición internacional.
- Sobre los incentivos fiscales, se regulan los que tienen por objeto fomentar la realización de las siguientes actividades: investigación y desarrollo, inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones, bienes de interés cultural y formación profesional; junto con la incorporación de un conjunto de incentivos fiscales en favor de las empresas de reducida dimensión.
- El nombramiento de representante en España queda limitado a los supuestos en que exista establecimiento permanente en España; para aquellos en que resulten deducibles determinados gastos y para las situaciones en que debido a la complejidad de las operaciones del contribuyente lo requiera la Administración.
- En materia de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, las principales novedades se refieren a los tipos de gravamen.

Todos estos cambios, que no pierden la línea marcada por la anterior regulación, se han inspirado en unos principios, que ya fueron recogidos en el Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades; estos son los siguientes:

El principio de neutralidad que se refiere a que los contribuyentes no alteren su inicial modo de actuar condicionados por la normativa, sobre este principio, Málvarez Pascual<sup>4</sup> ha concretado las manifestaciones del mismo, que son las siguientes: neutralidad en las fuentes financieras; en las inversiones; en la ubicación; en la combinación de los factores de la producción; en la forma jurídica y en la dimensión de la empresa, señalando a continuación que «las excepciones al principio de neutralidad deben estar suficientemente justificadas, al objeto de superar equilibrios ineficientes del mercado o al servicio de la política de estabilización económica»<sup>5</sup>.

El principio de transparencia, que informa al legislador para que lleve a cabo su labor de legislar de una manera fácil de entender para los sujetos pasivos, y que

<sup>4</sup> *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1996, pág. 18.

<sup>5</sup> Ob. ult. cit., pág. 18.

una vez que las normas tributarias sean interpretadas, de su aplicación se deduzca la máxima certeza.

El principio de sistematización se refiere a la incardinación de las normas en el conjunto del ordenamiento jurídico.

El principio de coordinación internacional que supone la existencia de normas que cada vez más se vayan alejando de tener como única visión la solución de problemas internos.

Y el quinto gran sustento de esta ley es el principio de competitividad<sup>6</sup>, que se refiere a la capacidad de vender productos en competencia con otras empresas.

La calificación que a la nueva ley ha dado Simón Acosta<sup>7</sup>, es que se trata de una ley que «merece en conjunto un juicio favorable (ya hemos salido, parece ser, del sectarismo, la soberbia y el desprecio de la opinión ajena que marcó la pauta de legislador fiscal de mitad de los ochenta)».

Por lo tanto, es una ley a la que en principio debemos dar una buena acogida en nuestro sistema tributario español; aunque habrá que esperar a su aplicación concreta y así podremos ver las deficiencias que pudiera en su caso contener.

## II. REGÍMENES ESPECIALES. ESTUDIO DE LA FISCALIDAD DE LAS AGRUPACIONES DE INTERES ECONÓMICO, UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS Y AGRUPACIONES EUROPEAS DE INTERÉS ECONÓMICO

Entre las modificaciones introducidas por la nueva L.I.S., se encuentra la regulación fiscal unitaria de los regímenes especiales, excepto el régimen de cooperativas y el de fundaciones y asociaciones que tienen su legislación específica; se ha procedido a la agrupación del conjunto de regímenes especiales que se encontraban dispersos en numerosas leyes<sup>8</sup>, tal y como señala la Exposición de

<sup>6</sup> Para ver un estudio detallado de los citados principios, C. Checa González, «La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: Principios inspiradores de la Reforma», ob. cit., pág. 59.

<sup>7</sup> «El nuevo impuesto sobre sociedades», ob. cit., pág. 1.

<sup>8</sup> Se han derogado los artículos siguientes, que afectan al Impuesto sobre Sociedades, de las leyes que establecían regímenes jurídicos tributarios especiales:

Ley 21/1974, de 27 de junio, sobre Investigación y Explotación de Hidrocarburos (arts. 45 a 56, excepto el art. 51).

Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería (arts. 26 y 30 a 39, ambos inclusive).

Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Uniones Temporales de Empresas y Sociedades de Desarrollo Industrial Regional (arts. 10, apartados 1 y 2, y 12 a 18 ambos inclusive, art. 22 y todas las disposiciones adicionales).

Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión colectiva (Título III).

Ley 15/1986, de 25 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales (art. 20, apartados 2 y 3).

Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico (arts. 24, 27 y 30).

Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de Determinados Conceptos Impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (títulos I y II, y disposiciones adicionales primera y segunda).

Motivos, evitando así la dispersión normativa y ciertas inseguridades interpretativas, por lo que se ha venido a regular en el Título VIII de la ley; Alonso Alonso y Presa Leal<sup>9</sup> han calificado esta labor realizada por el legislador como una tarea refundidora, siendo de aplicación supletoria las normas contenidas en los restantes Títulos de la L.I.S.

Los regímenes tributarios tienen la categoría de especiales<sup>10</sup>, según se interpreta de la lectura del art. 65 de la L.I.S., por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos o por la naturaleza de los hechos, actos u operaciones; en el caso de las figuras de cooperación interempresarial<sup>11</sup>, que son las que tratamos en este trabajo, la especialidad radica en la naturaleza de los sujetos pasivos que forman estas asociaciones; estas instituciones son las Agrupaciones de Interés Económico, las Agrupaciones Europeas de Interés Económico y las Uniones Temporales de Empresas, que tienen como característica común, tal y como ha escrito Pau Pedrón<sup>12</sup>, «su naturaleza consorcial».

La fiscalidad de todas ellas está regulada por la nueva L.I.S., habiéndose así derogado la normativa reguladora que afectaba a las mismas en sus respectivas leyes; quedando en vigor la citada normativa en todo aquello que no afecte a la tributación de estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades.

La necesidad de la existencia de este tipo de entidades, ya se reflejó para las Agrupaciones Europeas de Interés Económico, en el Preámbulo del Reglamento<sup>13</sup> del Consejo que las regula, los fundamentos que ofrece se pueden trasladar para el caso de las Agrupaciones de Interés Económico.

---

Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre régimen de las Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y Regulación de los Fondos de Titulación Hipotecaria (art. 5, apartado 10).

Ley 1/1994, de 11 de marzo, sobre Régimen Jurídico de las Sociedades de Garantía Recíproca (art. 68. Uno, letras c) a f).

<sup>9</sup> «Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*, Estudios Financieros, enero, 1996, n.º 154.

<sup>10</sup> L. A. Málvarez Pascual, ha escrito sobre el establecimiento de los regímenes especiales que «no sólo se configuran por las peculiares características de las entidades que son sujetos pasivos del impuesto. También se determinan en virtud de otras reglas, como la necesidad de regular ciertas exenciones subjetivas, o la atención al aspecto territorial donde se realiza el hecho imponible (...) existen regímenes especiales que se relacionan con las circunstancias que, en ciertos momentos, afectan a los sujetos pasivos del impuesto (fusiones, procedimientos concursales, etc.)», *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, ob. cit., pág. 22.

<sup>11</sup> J. Pérez Cristóbal las ha denominado como «fórmulas de cooperación interempresarial», que «vienen a configurar una de las alternativas que ofrece la realidad empresarial, para encontrar procedimientos adecuados de explotación económica que permitan hacer frente a las nuevas exigencias impuestas por el mercado», en «Regímenes fiscales de las Uniones Temporales de Empresas y de las Agrupaciones de Interés Económico», *Actualidad Tributaria*, n.º 39, 26 de octubre - 1 de noviembre de 1992.

<sup>12</sup> *Legislación sobre colaboración empresarial y profesional*, Tecnos, Madrid 1991, pág. 13.

<sup>13</sup> Reglamento (C.E.E.) n.º 2.137/85 del Consejo, de 25 de julio de 1985, relativo a la constitución de una Agrupación Europea de Interés Económico.

Las Agrupaciones de Interés Económico<sup>14</sup> fueron reguladas en España porque tras la entrada en vigor del Reglamento regulador de las Agrupaciones Europeas de Interés Económico, el 1 de julio de 1989, nos encontrábamos ante una situación, en la que si las empresas pertenecientes a algún país miembro de la Unión Europea podían utilizar la figura de la A.E.I.E. para establecer cooperaciones con otros empresarios de otros países miembros de las Comunidades Europeas, era conveniente que existiera una figura con rasgos similares en el ámbito interno, y esto fue lo que hizo el legislador español<sup>15</sup>; y como bien ha señalado J. Massaguer<sup>16</sup>, «las líneas maestras del régimen de la A.I.E. se hallan inspiradas en la regulación de la A.E.I.E..., como de hecho reconoce la Exposición de Motivos de la Ley, antes que en las figuras de Derecho español».

España introduce en su sistema una forma parecida a la A.E.I.E., y fue conveniente que lo hiciera en la línea establecida por el Reglamento 2.137/85, porque como señala el Documento<sup>17</sup> elaborado por la Comisión de las Comunidades Europeas, «al adoptar estas medidas, los Estados miembros estaban obligados a respetar el espíritu del Reglamento: flexibilidad de utilización, un menor grado de formalismo, un tratamiento fiscal adaptado».

González Pino<sup>18</sup> ha escrito sobre la necesidad de las mismas en los siguientes términos: «El desarrollo armonioso de las actividades económicas dentro de la

<sup>14</sup> Como ha escrito A. J. Serra Mallol, «esta figura viene a sustituir a las Agrupaciones de Empresas, las cuales, dentro del plazo de un año desde la fecha de entrada en vigor, deben optar entre: disolverse, transformarse en Uniones Temporales de Empresas, adaptarse al régimen de las A.I.E. Respecto de las Sociedades de Empresas, en igual plazo pueden optar entre: disolverse; adaptarse al régimen de las A.I.E.; en defecto de la opción, se someterán al régimen tributario general». «Las Agrupaciones de Interés Económico», *Tribuna Fiscal*, n.º 13, noviembre, 1991.

<sup>15</sup> A. L. Monge Gil, *Las agrupaciones de interés económico*, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 173, el autor citado matiza: «Y con ello no se quiere decir, en modo alguno, que los empresarios españoles nunca hayan mantenido relaciones de cooperación», y añade posteriormente que «cualquier intento de colaboración... se hubiese reconducido a través de institutos, en principio, no diseñados para estos fines (sociedades, cuentas en participación)».

<sup>16</sup> «La Agrupación de Interés Económico. Un primer comentario de los aspectos jurídico-societarios de la Ley 12/1991, de 29 de abril», *Revista General de Derecho*, septiembre de 1991, pág. 7641.

Pau Pedrón ha escrito sobre la similitud de las A.I.E. y A.E.I.E. señalando que «la coincidencia no es absoluta, y el alejamiento se produce por una doble vía», que se resumen de la siguiente forma; en primer lugar la agrupación europea tiene mucha aproximación a la sociedad colectiva, aunque difiere de ella en un rasgo básico que es la prohibición expresa a los socios de las sociedades colectivas para hacer operaciones mercantiles que pertenezcan a «la especie de negocios a que se dedique la compañía», junto con otras diferencias no tan relevantes; y en segundo lugar, en la A.I.E. española se eliminan determinados rasgos que «perfilan la figura de la agrupación europea», *Legislación sobre colaboración empresarial y profesional*, ob. cit., págs. 17 y ss.

Monge Gil ha señalado que se trata de figuras independientes, tal y como se deduce de la lectura de su obra ya citada, *Las Agrupaciones de Interés Económico*.

Estamos ante una figura asociativa de cooperación entre empresas, que como señala Buireu Guarro, «cuentan con bastantes antecedentes en nuestro Derecho positivo», *Agrupaciones de Interés Económico: régimen fiscal*, *Actualidad Tributaria*, n.º 17, 26 de abril-2 de mayo, 1993.

<sup>17</sup> *La A.E.I.E. - EL surgimiento de una nueva cooperación europea*. Balance de tres años de experiencia. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1993, pág. 15.

<sup>18</sup> *Las Agrupaciones de Interés Económico (Española y Europea)*, ob. cit., pág. 23.



C.E. también ha de ser conseguido a nivel de cada país miembro, por lo que es conveniente extender la cooperación a las empresas y profesionales que actúan conforme a las leyes de un mismo Estado. Y con esta intención se crea en España la figura de la Agrupación de Interés Económico (A.I.E.), la cual puede desempeñar el mismo papel de cooperación económica nacional frente al mercado único europeo que la A.E.I.E. frente a mercados exteriores».

A todo lo anterior hay que añadir el proceso de integración que se está produciendo a nivel económico y la necesidad de ampliar los conceptos empresariales haciéndolos más competitivos y en condiciones de concurrir con grandes empresas<sup>19</sup>.

La definición que podemos extraer de su ley reguladora es que se trata de entidades con personalidad jurídica y carácter mercantil, formadas por personas físicas o jurídicas, que tiene como finalidad facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios, y no tiene ánimo de lucro para sí misma, su objeto es una actividad económica auxiliar<sup>20</sup> de la que desarrollen sus socios.

- Esta Ley 12/1991, deroga expresamente las siguientes figuras asociativas, las sociedades de empresas, creadas por la Ley 196/1963, de 28 de diciembre; la agrupaciones de empresas, creadas por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, y las Cesiones de unidades de obra reguladas por la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, pero que en la actualidad están en vigor por la aprobación de la Ley 18/1992, de 26 de mayo.

La sujeción de las A.I.E. al Impuesto sobre Sociedades es clara, puesto que tiene reconocida personalidad jurídica<sup>21</sup>.

Las A.I.E. están sometidas a un régimen especial de transparencia fiscal, se atribuirán tanto las bases imponibles positivas como las negativas a los socios que

---

<sup>19</sup> Navarro Egea ya hizo referencia a este aspecto al hilo de su artículo «Normativa fiscal y fusión entre sociedades de distintos Estados miembros de la C.E.E.», *Impuestos*, 1992, II, pág. 1085.

<sup>20</sup> Este carácter es explicado por Pau Pedrón en los siguientes términos: «Se trata de asociaciones en que cada miembro desarrolla su actividad de modo autónomo. La integración de esos miembros en la agrupación o en la unión deja subsistente la libre y diferenciada actuación que venían desarrollando, limitándose aquellas a facilitarla o auxiliarla»; y así el mismo debe interpretarse en los siguientes términos:

En sentido amplio, no darle sólo un carácter de accesoriidad o complementariedad, impide que la agrupación reemplace la actividad de sus miembros, impide que la agrupación dirija o controle actividades ajenas; en su obra ya citada, *Legislación sobre colaboración empresarial y profesional*, págs. 13 y 15.

<sup>21</sup> L. de Carlos Beltrán ha calificado la naturaleza de este tipo de figuras como de carácter asociativo, entre la asociación y la sociedad, porque es una figura difícilmente encuadrable con claridad en una u otra, el autor citado señala que: «En efecto, la A.I.E. y la sociedad colectiva coinciden en aspectos fundamentales, como, por ejemplo,... un régimen de responsabilidad basado en la responsabilidad subsidiaria, personal y solidaria de los miembros de la A.I.E. por las deudas sociales. Sin embargo, el régimen jurídico de la A.I.E. comprende también rasgos que la diferencian significativamente de una sociedad colectiva». «Responsabilidad de los socios y de los administradores en la Agrupación de Interés Económico», *Revista de Derecho Mercantil*, 201, 1991, pág. 490.

tributarán en sus impuestos personales, al contrario del resto de entidades consideradas como transparentes que tan sólo se atribuye a los socios las bases imponibles positivas; además estas sociedades están exentas del Impuesto sobre Sociedades, aunque tiene obligación de presentar declaración; tan sólo las A.I.E. estarán sometidas a gravamen por el citado impuesto cuando en la misma haya socios no residentes, entonces la A.I.E. tributará por la parte de base imponible que corresponda a estos socios, y lo hará en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

1.<sup>a</sup> No tributarán en el Impuesto sobre sociedades, por la parte correspondiente a los socios residentes en territorio español, que se imputará a los socios.

2.<sup>a</sup> No se aplicarán limitaciones respecto de la imputación de bases imponibles negativas.

El régimen de transparencia fiscal no será aplicable en los períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto o posean participaciones en sociedades que sean miembros suyos, o dirijan o controlen las actividades de sus socios o de terceros<sup>22</sup>.

Su ley reguladora sigue en vigor, a excepción de los arts. 27<sup>23</sup>, 24 y 30, que han sido derogados por la Disposición Transitoria Única de la nueva L.I.S.; estos dos últimos en lo que afecten al Impuesto sobre Sociedades; en conclusión, todo lo relativo a la regulación sustantiva de este tipo de agrupaciones se regulará por su ley, pero quedan en vigor algunos de los artículos que afecta al régimen fiscal que establece la Ley 12/1991.

<sup>22</sup> Esto mismo establece el art. 29.1 de la ley reguladora de las A.I.E.

<sup>23</sup> Este artículo ha sido suprimido para no disuadir de la creación de este tipo de entidades, porque con la regulación anterior los administradores eran responsables solidarios del cumplimiento de obligaciones tributarias formales y materiales de los socios no residentes, así como señala I. Martín Degano, «los administradores de estas entidades están sometidos a los mismos supuestos de responsabilidad que los previstos para cualquier otra sociedad, que son los generales establecidos en la L.G.T.», en la obra conjunta *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, dirigida por J. M. Tejerizo López, Mac Graw Hill, Madrid, 1996, pág. 193.

Pero sigue en vigor la responsabilidad de los administradores frente a terceros por daños producidos a estos por razón del ejercicio de su cargo, según dispone el art. 1.902 del Código Civil, y también sigue en vigor la responsabilidad que establece el art. 40, apartado 1.º de la Ley General Tributaria, que regula la responsabilidad subsidiaria por las infracciones tributarias simples y por el total de la deuda tributaria para los administradores de las sociedades y entidades jurídicas que incurran en unas u otras, por omisión de sus deberes, o culpa in vigilando o por adoptar acuerdos que las hicieran posibles.

Sobre este artículo Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López, han escrito que el párrafo 3.º del apartado 1.º es el que conlleva a problemas porque el mismo señala, que «lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor», en la obra conjunta, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1995, pág. 323.

En la actualidad el problema ha desaparecido porque al no existir el art. 27 de la Ley 12/91, pues la única responsabilidad que existe es la responsabilidad subsidiaria de este artículo; antes de la derogación del art. 27 de la Ley 12/91, siguiendo el dictado del art. 40, se aplicaría la responsabilidad del art. 27.

Sin olvidar que el núcleo central del régimen tributario de estas agrupaciones se encuentra en el impuesto sobre Sociedades, su ley reguladora se refiere también al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

Habiéndose modificado por la nueva L.I.S. lo referente a la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de este tipo de entidades, sigue en vigor lo referente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, gozando de exención en el mismo en lo que se refiere a las operaciones de constitución, aportación de los socios y reducción, disolución, liquidación; y en la formalización de documentos necesarios para la constitución de las A.I.E., así como para la transformación de Sociedades de Empresas y Agrupaciones de Empresas en Agrupaciones de Interés Económico.

En el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, vigente en Ceuta, Melilla y Canarias, las A.I.E. se beneficiarán de una bonificación del 99% sobre las operaciones sujetas que se realicen entre los socios y las A.I.E., si las operaciones se realizan entre los socios, a través de la Agrupación, la aplicación de la bonificación no podrá originar una cuota tributaria menor a la que se habría devengado si dichos socios hubiesen actuado directamente; todo lo establecido no es aplicable para las operaciones que realicen los socios entre sí o con terceros.

Nada dice la ley reguladora de las A.I.E. sobre el I.V.A., por lo que se aplicará la legislación reguladora de este impuesto cuando se realice el hecho imponible del mismo.

Junto a esta fórmula de cooperación interempresarial, se encuentran las Uniones Temporales de Empresas, cuyo régimen fiscal se vio modificado por la Ley 12/1991, de 29 de abril, que adecuó su tratamiento al existente en la Comunidad Económica Europea, se trata de una figura asociativa que cuenta con cierta tradición en el ordenamiento tributario español, fueron reguladas por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, que comprendía tanto las Uniones Temporales de Empresas como las ya desaparecidas Sociedades de Empresas; su régimen fiscal fue actualizado en 1991 por la Ley 12/1991, de 29 de abril, que lo adaptó a la regulación de la Comunidad Económica Europea; la norma reguladora de las U.T.E.S. sigue en vigor, en ella se recoge el régimen jurídico que les es aplicable, tan sólo la nueva L.I.S. ha derogado los preceptos que regulaban la fiscalidad de este tipo de agrupaciones.

En la actualidad las Uniones Temporales de Empresas inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda<sup>24</sup> tributarán en régimen de trans-

---

<sup>24</sup> Las uniones temporales de empresas no inscritas en el citado registro estarán sometidas al régimen de transparencia fiscal sin ninguna especialidad, o bien al régimen de atribución de rentas, esta última idea encuentra su fundamento en que el art. 10 de la L.I.R.P.F. 18/1991, de 6 de junio, cuando somete al régimen de atribución de rentas se refiere a los entes sin personalidad jurídica, como son las U.T.E.S., pero como estas tributan por el Impuesto sobre Sociedades si están inscritas en el registro especial, por lo tanto si no están inscritas no son sujetas al Impuesto sobre Sociedades, y lo estarán, por tanto, al régimen de atribución de rentas.

parencia fiscal, pero estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades, por la parte de base imponible que imputen a las empresas miembros residentes en territorio español, e imputarán tanto las bases imponibles positivas como negativas, la tributación de estos entes en el Impuesto sobre Sociedades será por la parte de base imponible que corresponda a los socios no residentes en España, este régimen fiscal no será aplicable en los períodos impositivos que realicen actividades distintas de las que comprenden su objeto social.

La L.I.S. recoge los siguientes supuestos de exención, que se aplicarán hasta la extinción de las formas asociativas, y teniendo en cuenta que la renta negativa que hubieren obtenido se integrará en la base imponible de las entidades miembros, del ejercicio impositivo en que se produjo la extinción, en relación con las U.T.E.S.:

- Las entidades miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de la exención, en consecuencia, como ha escrito Martín Degano<sup>25</sup>, «no siendo gravados en España los beneficios que se obtengan en el extranjero».
- Las entidades miembros de la U.T.E. que participen en obras, realicen servicios o presten suministros en el extranjero, mediante formas de colaboración semejantes a la U.T.E., respecto de las rentas obtenidas en el extranjero. Deberán solicitar la exención al Ministerio de Economía y Hacienda aportando la documentación que es requerida a las U.T.E.S. constituidas en territorio español.

También la legislación prevé el supuesto de que existan miembros no residentes, la Te tributará en el Impuesto sobre sociedades por la parte de base imponible imputable a las entidades miembros no residentes en España.

El régimen especial de transparencia fiscal previsto en la L.I.S. para las U.T.E.S. no se aplicará en los períodos impositivos en los que las mismas realicen actividades distintas de las que constituyen su objeto social.

Las Uniones Temporales de Empresa, tal y como se extrae de su norma reguladora, no tienen personalidad jurídica propia, están formadas por empresas o empresarios, con una vigencia limitada y, como ha señalado J. Pérez Cristóbal<sup>26</sup>, «suponen una modalidad de colaboración empresarial sin grandes pretensiones, a través de las cuales, las empresas que las utilizan no renuncian a mantener de modo independiente, su propia realidad económica y sus propios criterios de mercado».

---

<sup>25</sup> A. Segarra establece claramente la sujeción de estas entidades al régimen de transparencia fiscal, en su obra ya citada, *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Ley 43/95, de 27 de diciembre. Análisis y Comentarios*, pág. 269.

En la obra conjunta, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., pág. 199.

<sup>26</sup> «Regímenes fiscales de las Uniones Temporales de Empresas y de las Agrupaciones de Interés Económico», ob. cit., pág. D 823.

Las U.T.E.S. al no tener personalidad jurídica, por lo que no deberían ser en principio sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pero existe una norma en la L.I.S. que las califica como sujetos pasivos<sup>27</sup>.

En este estudio es necesario el estudio de la fiscalidad de las Agrupaciones Europeas de Interés económico, porque esta figura y su regulación en el Reglamento (C.E.E.) núm. 2.137/85, de 25 de julio, es el fundamento más inmediato de la existencia de las agrupaciones de interés económico. Las A.E.I.E. encuentran su origen en la necesidad de cooperación entre personas físicas, sociedades y demás entes jurídicos, para que puedan operar más allá de las fronteras, y así aparece reflejado en el Preámbulo de su Reglamento regulador.

A este respecto, González Pino<sup>28</sup> ha escrito, que «la C.E.E. tenía que encontrar un cauce jurídico adecuado a nivel comunitario que permitiese la cooperación económica, salvando las normas internas de los Estados, sin pérdida de la personalidad y capacidad de las sociedades implicadas y sin modificación de su objeto, de su estructura y de su actividad principal. Y lo consiguió al regular la nueva figura denominada Agrupación Europea de Interés Económico, con la aprobación del Reglamento (C.E.E.) núm. 2.137/85m, obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro».

Las A.E.I.E. para constituirse deberán celebrar un contrato e inscribirse en un registro en el Estado en que se encuentre la sede, este registro o registros serán designados por los estados miembros<sup>29</sup>, que también decidirán si las A.E.I.E. tienen o no personalidad jurídica, que en el caso de España si la tendrán porque así lo establece la Ley 12/1991<sup>30</sup>.

Las A.E.I.E. tienen como finalidad facilitar o desarrollar la actividad económica de sus miembros, así como mejorar o incrementar los resultados de esta actividad, su actividad sólo tendrá carácter auxiliar<sup>31</sup> respecto de la actividad económica de

---

<sup>27</sup> J. Pérez Cristóbal realizó una reflexión sobre la posible contrariedad existente en la Ley del Impuesto sobre Sociedades anterior y la Ley del I.R.P.F., debido a que aquél establecía que eran sujetos pasivos del Impuesto los sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica que no estuvieran sometidos al I.R.P.F., y la L.I.R.P.F., art. 10 establece que las rentas de las sociedades civiles se atribuía a sus socios, por lo que había una posible contradicción, en la actualidad ese problema está solucionado porque el art. 7.1.c) de la L.I.S. sujeta al Impuesto a este tipo de agrupaciones. «Regímenes Fiscales de las Uniones Temporales de Empresas y de las Agrupaciones de Interés Económico», ob. cit., pág. D-830.

<sup>28</sup> *Las Agrupaciones de Interés Económico (Española y Europea)*, ob. cit., pág. 15.

<sup>29</sup> «No ha sido posible conseguir trámites uniformes para un registro único, que se crearía, por ejemplo, en las instituciones comunitarias. Así pues, ha prevalecido un planteamiento pragmático: la utilización de los registros mercantiles nacionales. A veces se ha creado una sección particular de estos registros; como, por ejemplo, en Bélgica. En Grecia se ha creado un nuevo registro, cfr. Documento de la Comisión de las Comunidades Europeas. *La A.E.I.E. El surgimiento de una nueva cooperación europea*, ob. cit., pág. 18.

<sup>30</sup> El art. 22 establece que las Agrupaciones europeas de interés económico que tengan su domicilio en España tendrán personalidad jurídica, y el art. 1 determina la personalidad jurídica para la Agrupación de interés económico que es aplicable a la A.E.I.E.

<sup>31</sup> L. González Pino, ha explicado este carácter que afecta a las A.E.I.E. con el siguiente ejemplo: «La agrupación no podrá ejercer, frente a terceros, una profesión liberal; poniendo esta prohibición

sus miembros, y no tendrán ánimo de lucro, que se presentan como instrumentos comunitarios de cooperación.

Tal y como se puede leer en el Documento de la Comisión de las Comunidades Europeas, «la Comunidad, (...) ha aplicado distintas medidas, tanto de índole práctica como de índole jurídica y fiscal, para facilitar e, incluso, fomentar los proyectos de cooperación entre empresas de diferentes Estados miembros. La agrupación europea de interés económico (A.E.I.E.) es una pieza clave de este dispositivo»<sup>32</sup>.

Las A.E.I.E. se regirán supletoriamente por la Ley 12/91 en las materias en las que el Reglamento 2.137/85 remita o habilite a la legislación interna, de las materias que el Reglamento C.E.E. 2.137/85 remite a la legislación nacional podemos considerar que se encuentra la materia fiscal<sup>33</sup>, porque el mismo impone el sistema de tributación en transparencia fiscal, pero se aplicará la legislación sobre transparencia fiscal que exista en los estados miembros, además existe una remisión expresa en el considerando decimocuarto del Reglamento que establece que «se sobreentiende que, por lo demás, se aplica el derecho fiscal nacional, en particular en lo que se refiere al reparto de beneficios, los procedimientos fiscales y todas las obligaciones que imponen las legislaciones fiscales nacionales», pues la misma es tratada en el art. 40 del Reglamento 2.137/85 que establece que *los resultados de la actividad de la Agrupación sólo estarán sujetos a imposición a nivel de sus miembros*; en consecuencia será la legislación de cada Estado miembro la que sea aplicable para cada supuesto concreto; hay por tanto una remisión al derecho nacional siempre que se respete la transparencia fiscal. Por tanto, y siguiendo a González Pino<sup>34</sup>, «la A.E.I.E. no tributará en el Estado en que haya fijado su sede, ni en ningún otro, ya que sus resultados, si son positivos, sólo estarán sujetos a imposición a nivel individual de los miembros».

En lo referente al gravamen de los socios residentes de una A.E.I.E. residente en territorio español por el Impuesto sobre Sociedades, la nueva L.I.S. prevé que integrará su base imponible en I.R.P.F. o en I.S. la parte que le sea imputable

---

en relación con dos ejemplos anteriores sobre la constitución de una agrupación para representación de abogados y de otra para la gestión de una clínica al servicio de los profesionales médicos miembros, llegamos a la conclusión de que el carácter instrumental de las respectivas agrupaciones impide que ambas sean titulares de los servicios principales profesionales: la actividad profesional la ejercerá cada abogado y cada médico individualmente, sirviéndose de la agrupación como medio auxiliar que contribuye a aumentar los ingresos o a reducir costes, lo que en definitiva significa una mejora de sus resultados», en su obra ya citada, *Las Agrupaciones de Interés Económico (Española y Europea)*, pág. 17.

<sup>32</sup> *La A.E.I.E. El surgimiento de una nueva cooperación europea*, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1993, pág. 7.

<sup>33</sup> Monge Gil condiciona parte del éxito de las A.E.I.E. a una buena regulación fiscal, la figura de la G.I.E. en Francia que es el antecedente inmediato de las A.E.I.E. contó con un sistema impositivo muy favorable para sus miembros. *Las Agrupaciones de Interés Económico*, ob. cit., pág. 168.

<sup>34</sup> *Las Agrupaciones de Interés Económico (Española y Europea)*, ob. cit., pág. 20.

En términos semejantes se ha expresado A. L. Monge Gil, en su obra ya citada, *Las Agrupaciones de Interés Económico*, pág. 168.

positiva o negativa, por lo que no hay limitación a la hora de imputar bases imponible negativas.

Si los socios son no residentes en territorio español, tributarán por obligación real, si la actividad realizada por ellos determina a la existencia de establecimiento permanente en España.

Para el supuesto de socios residentes en territorio español pertenecientes a agrupaciones europeas de interés económico no residentes en territorio español, integrarán en sus impuestos sobre la renta bien de persona física, bien de persona jurídica, la parte correspondiente de beneficios o pérdidas determinados en la agrupación, corregidos por la aplicación de las normas para determinar la base imponible; si la agrupación tuviera establecimiento permanente en el extranjero, el socio a la hora de integrar su base imponible se aplicarán las normas previstas en la L.I.S. o en el respectivo Convenio para evitar la doble imposición<sup>35</sup>; las normas previstas en la L.I.S. para evitar la doble imposición –que se erige como uno de los problemas fundamentales a la hora del ejercicio por parte de una empresa que obtenga rentas mediante establecimiento permanente– son las previstas en el art. 29, que de las medidas que existen para evitar la doble imposición aplica la de exención. Aunque en la realidad este caso que prevé la L.I.S. no se suele dar con mucha frecuencia.

Si se trata por el contrario de un socio no residente deberán contribuir por obligación real si resulta la existencia de establecimiento permanente en España.

Para los casos en que haya obligación real de contribuir los socios no residentes no deberán tributar por razón de la distribución de los beneficios imputados.

El régimen previsto no será aplicable cuando la A.E.I.E. realice actividades distintas de las adecuadas a su objeto o las previstas en el art. 3, apartado 2.º del Reglamento C.E.E. 2.137/85.

Si bien, hay que tener presente, que los regímenes tributarios determinantes del éxito de estas formas de colaboración, los mismos se articularán de tal forma que fueran un acicate para la formación de las distintas formas asociativas pero no el único motivo.

No podemos decir que en España hayan calado muy hondo este tipo de agrupaciones, no encontrándose nuestro país entre los países que más A.E.I.E. inscriben.

Además de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades, y aunque no es objeto de este trabajo haré una breve referencia al gravamen por constitución de la agrupación, al respecto se ha señalado en el Documento<sup>36</sup> de la Comisión de

---

<sup>35</sup> Se quiere así evitar el mayor problema que aparece con las A.E.I.E., que es el de las dobles imposiciones, al que ya hizo referencia Monge Gil en su obra ya citada, *Las Agrupaciones de Interés Económico*, ob. cit., pág. 169.

<sup>36</sup> *La A.E.I.E. El surgimiento de una nueva cooperación europea*. Balance de tres años de experiencia. Ob. cit., pág. 41.

las Comunidades Europeas que en el momento en que entró en vigor la aplicación de la A.E.I.E. se planteó la posibilidad de tributar por la constitución de la agrupación; en la actualidad no existe la obligación de pago de ningún tributo por esta circunstancia en Alemania, Francia (tan sólo subsiste un derecho fijo de 500 francos franceses), en el Reino Unido, Bélgica, Dinamarca, España, Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos y Portugal; Italia impone unos derechos de constitución del 1%, mientras que Grecia no se ha pronunciado al respecto. En referencia al I.V.A.<sup>37</sup>, según impone la Sexta Directiva, la A.E.I.E. será sujeto pasivo en ejercicio de las actividades económicas y empresariales que necesariamente desarrollarán.

---

<sup>37</sup> En el Documento de la Comisión de las Comunidades Europeas ya citado, *La A.E.I.E. El surgimiento de una nueva cooperación europea*, se hace referencia al problema fundamental del I.V.A. y las A.E.I.E., que se suscita sobre si hay que aplicar I.V.A. entre el I.V.A. y sus miembros, cfr., pág. 43.