

Las UTE como sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

Análisis de la [STS de 30 de enero de 2020, rec. núm. 3578/2017](#), y de la [RTEAC de 30 de septiembre de 2020, RG 3569/2017](#)

José Manuel Rodríguez Salinas

*Inspector de Hacienda del Estado
Tribunal Económico-Administrativo Central*

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, establece que las uniones temporales de empresas (UTE) ostentan la condición de sujetos pasivos en las modalidades impositivas actos jurídicos documentados y transmisiones patrimoniales onerosas sin perjuicio de la responsabilidad solidaria en la que puedan incurrir sus miembros, como consecuencia de la naturaleza tributaria de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, y con base en el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Este criterio se ha establecido en atención a la Sentencia de 30 de enero de 2020, que señala que las UTE pueden ser sujetos pasivos de la modalidad actos jurídicos documentos.

1. Supuesto de hecho

1.1. De la RTEAC de 30 de septiembre de 2020

La operación objeto de discusión en dicho caso es la adjudicación de una concesión administrativa a una unión temporal de empresas (UTE) conformada por dos sociedades. La propia UTE presentó el correspondiente modelo 600 por el cual se ingresó la deuda tributaria devengada con ocasión de la constitución de la concesión, aplicando un tipo impositivo del 4 %. Posteriormente se inició un procedimiento de comprobación limitada mediante notificación a una de las dos sociedades que formaba parte de la UTE, con una propuesta de liquidación provisional en virtud de la cual se modificaba la base imponible declarada y el tipo impositivo aplicable, correspondiendo el del 6,5 %.

La sociedad que, formando parte de la UTE, había recibido propuesta de liquidación provisional, alegó que ostentaba únicamente una participación del 80 % de la misma; siendo estimadas dichas alegaciones y regularizando la deuda tributaria con base en dicho porcentaje de participación. Una vez notificada la resolución que ponía fin al procedimiento de naturaleza gestora, se interpuso reclamación económico-administrativa contra la misma en la que se alegaba, entre otras cuestiones, que el sujeto pasivo del presente caso era la UTE y no la propia sociedad recurrente. Con fecha 30 de marzo de 2017 el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias dictó resolución desestimatoria, siendo objeto de impugnación mediante la interposición posterior de recurso de alzada ordinario en el expediente de reclamación 3569/2017.

La cuestión principal que examina el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) reside en determinar quién ostenta la condición de sujeto pasivo en la constitución de la concesión administrativa anteriormente referenciada.

2. Doctrina del TEAC y contenido interpretativo de la STS de 30 de enero de 2020

El Tribunal Supremo (TS) en la Sentencia 358/2020, de 30 de enero (rec. cas. núm. 3578/2017 –NFJ076582–), establece como criterio interpretativo, expresado en el funda-

mento jurídico quinto de dicha sentencia, que «las UTEs pueden ser sujetos pasivos del impuesto sobre actos jurídicos documentados por derivarse tal condición de la ley que regula su régimen fiscal».

El TEAC, en el fundamento jurídico tercero de la Resolución de 30 de septiembre de 2020 (RG 3569/2017 –NFJ079318–), dispuso:

De la sentencia transcrita, que aborda una cuestión que tiene interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, se puede extraer que las uniones temporales de empresas deben satisfacer los impuestos indirectos por las actividades que desarrollan. La figura tributaria que viene siendo tratada en este caso tiene precisamente dicha naturaleza, como así lo indica el artículo 1 del TRITPAJD.

A la luz de la jurisprudencia y doctrina administrativa transcrita, las UTE ostentan la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD), tanto en la modalidad impositiva actos jurídicos documentados (AJD) de acuerdo con la sentencia del Alto Tribunal como en la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), con base en la naturaleza indirecta de dicha figura impositiva según lo señalado en la resolución del TEAC, que extiende la aplicación del criterio interpretativo del TS también al mencionado impuesto en un caso que versaba, concretamente, sobre una constitución de concesión administrativa.

3. Comentario crítico

La determinación de los elementos subjetivos partícipes en toda relación jurídico-tributaria constituye uno de los aspectos esenciales en el ámbito tributario, sirviendo como uno de los elementos configuradores de la obligación tributaria principal junto a otros de suma importancia como el hecho imponible y el devengo. Esta importancia queda reflejada en la letra c) del artículo 8 de la Ley General Tributaria (LGT), preservándose la reserva de ley en materia tributaria respecto a «la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables». Fruto de todo ello es la regulación contenida en el capítulo II del título II sobre los obligados tributarios. En primer lugar, se define el concepto de obligado tributario para posteriormente desarrollar una enumeración mediante lista abierta en el apartado segundo del artículo 35 de la LGT, apartado respecto al cual se establecía dicha reserva de ley. Por otra parte, el apartado 4 del artículo 35 de la LGT dispone:

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Respecto a las UTE, que son nuestro protagonista principal a efectos de analizar su condición de sujetos pasivos a efectos del ITP y AJD, carecen de personalidad jurídica de acuerdo con la ley reguladora de las mismas; por lo que serían susceptibles de ser incorporadas dentro de los supuestos amparados en el artículo 35.4 de la LGT. En relación con el régimen jurídico de las UTE, está contemplado en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional. En primer lugar, cabe destacar la naturaleza tributaria de dicho texto legal, lo cual se desprende del propio articulado de la norma, en concreto de los artículos 1 y 3. El artículo 1 señala:

Las **Agrupaciones de Empresas**, las Uniones Temporales de Empresas y los **contratos de cesión de unidades de obras**, que cumplan las condiciones y requisitos que se establecen en la presente Ley, podrán acogerse al régimen tributario previsto en la misma. (La negrita es nuestra)

Por su parte, su artículo 3 dispone:

El régimen tributario que se establece en la presente Ley quedará condicionado al cumplimiento de los requisitos específicos previstos en cada caso para las **Agrupaciones** y Uniones mencionadas y a su inscripción en el Registro Especial que al efecto llevará el Ministerio de Hacienda. (La negrita es nuestra)

El artículo 7 concibe a las UTE como un sistema de colaboración entre empresarios y señala en su apartado 2 que no tendrán personalidad jurídica propia, por lo que en otras palabras cabe afirmar que carecen de capacidad jurídica plena. En cuanto a la imposición a la que están sujetas las UTE, cabe diferenciar entre aquellas figuras tributarias directas, como el impuesto sobre sociedades, en las que es aplicable un régimen especial contemplado en el capítulo II del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; y las figuras tributarias indirectas, como acontece en los casos aquí analizados. En este punto cabe remitirse como bien señalan tanto el TS como el TEAC, al artículo 9 de la Ley 18/1982, que señala:

Las Empresas miembros de la Unión Temporal quedarán solidariamente obligadas frente a la Administración Tributaria por las retenciones en la fuente a cuenta de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que la Unión venga obligada a realizar, así como por los tributos indirectos que corresponda satisfacer a dicha Unión como consecuencia del ejercicio de la actividad que realice. Idéntica responsabilidad existirá respecto a la Cuota de Licencia del Impuesto Industrial prevista en el artículo once y en general de los tributos que afectan a la Unión como sujeto pasivo.

Dicho precepto diferencia, en primer lugar, entre tributos directos, al hacer mención al impuesto sobre la renta de las personas físicas y al impuesto sobre sociedades, y los tribu-

tos indirectos, circunscribiendo la responsabilidad tributaria a los que corresponda satisfacer como consecuencia del ejercicio de la actividad que realice. Dicho artículo 9 de la Ley 18/1982 constituye precisamente junto al ya señalado artículo 35.4 de la LGT uno de los puntos de partida de la argumentación del Alto Tribunal a efectos de considerar a las UTE como sujetos pasivos de la modalidad impositiva AJD. En primer lugar, el TS matiza la mención del artículo 35.4 de la LGT a las «leyes en que así se establezca», expresión que debe alcanzar cualquier norma con rango de ley que tenga naturaleza tributaria sin que sea imprescindible que se circunscriba únicamente a las leyes reguladoras del tributo protagonista en cuestión, aspecto que sí se dispone expresamente en la regulación que realiza la LGT de otros elementos configuradores del tributo como el devengo. En consecuencia, y siendo cuestión pacífica la naturaleza tributaria de la Ley 18/1982, procede acudir a su artículo 9 donde se preceptúa que las UTE deberán satisfacer los tributos indirectos que correspondan a la actividad que realicen.

A diferencia de lo que ocurre en otras figuras impositivas indirectas como el impuesto sobre el valor añadido (IVA), donde el artículo 84.3 de su ley reguladora (LIVA) dispone que «tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto», el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD) no contiene previsión similar en relación con la modalidad impositiva AJD. El artículo 29 de dicho texto legal, que regula la figura del sujeto pasivo del mismo indica:

Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.

Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista.

En el presente caso tanto la figura del «adquirente» como la mención «aquellos en cuyo interés se expidan» conducen a concluir que el sujeto pasivo es la UTE, puesto que ambas referencias no son excluyentes respecto a los entes sin personalidad jurídica; sin que quepa, por tanto, exigir dicho impuesto a las entidades participantes en la UTE en concepto de sujeto pasivo del impuesto, ya que quien realiza el hecho imponible es la propia UTE, ostentando por ello la misma condición de contribuyente en coherencia con el artículo 36.2 de la LGT. Además, en este punto cabe precisar también que si bien la operación que se eleva a escritura pública es una compraventa de bienes inmuebles, la cual es realizada por las sociedades participantes en la UTE, el hecho imponible en la modalidad impositiva AJD no es el desplazamiento patrimonial oneroso producido a favor de tales sociedades sino el documento elevado a escritura pública, constituyendo este el objeto de gravamen y siendo la UTE como ente sin personalidad jurídica la que realiza el hecho imponible en cues-

ción. La sentencia del TS otorga importancia a la cláusula incluida en los dos documentos elevados a escritura pública anteriormente mencionada, siendo pertinente precisar aquí al respecto que con independencia de que se hubiese estipulado a efectos fiscales una cláusula distinta que atribuyera la responsabilidad tributaria solo a una de las dos sociedades participantes en la UTE, la misma no tendría mayor trascendencia a efectos tributarios en virtud del artículo 17.5 de la LGT, que señala:

5. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Por consiguiente, la condición de sujeto pasivo del impuesto es indisponible, debiendo ser en todo caso la UTE quien ostente la misma con independencia de las estipulaciones acordadas por las sociedades que la compongan y estando obligada a cumplir las obligaciones materiales y formales relativas a ella cuando así se dispone, como es el caso y ha sido interpretado por el TS y el TEAC, por una ley de naturaleza tributaria. Además y en conexión con el artículo 17.5 de la LGT ya mencionado, en este punto cabe remarcar que carecen de legitimidad como interesado para promover reclamaciones económico-administrativas aquellos que asumen obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato de acuerdo con el artículo 232.2 d) de la LGT.

El criterio interpretativo de la Sentencia del TS 358/2020, de 30 de enero (rec. cas. núm. 3578/2017 –NFJ076582–), ha sido adoptado por el TEAC en diversas resoluciones, destacando la de 14 de julio de 2020 (RG 3328/2017 –NFJ079311–) y la de 30 de septiembre de 2020 (RG 3569/2017 –NFJ079318–). La primera de ellas versa sobre un supuesto relativo a la modalidad impositiva AJD en el cual la reclamante es la propia UTE, que alega mediante la interposición del recurso de alzada ordinario que dicho ente no ostenta la condición de sujeto pasivo del impuesto. El TEAC, a la luz de la jurisprudencia mencionada, consolida como doctrina administrativa vinculante (art. 239.8 LGT) el contenido interpretativo de la sentencia anteriormente referenciada y concluye con que las UTE son sujetos pasivos de la modalidad impositiva AJD. Respecto a la segunda resolución, el TEAC extrapola el contenido interpretativo de la resolución del recurso de casación contencioso-administrativo, extendiéndolo a la modalidad impositiva TPO. En dicho expediente de reclamación el recurrente, a diferencia de la anteriormente reseñada, no es la UTE sino una de las sociedades participantes en la misma, la cual fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada en relación con la modalidad TPO con la adjudicación de una concesión administrativa.

En definitiva, una de las dos empresas miembro que conformaban la UTE fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada según la base imponible declarada y el tipo impositivo aplicable. Cabe reseñar que fue la propia UTE quien mediante la presentación del modelo 600 autoliquidó la modalidad impositiva TPO, lo que no constituyó obstáculo para que las actuaciones gestoras se dirigieran en exclusiva y directamente contra una de las sociedades participantes de la UTE. Una vez presentadas las alegaciones, la Administración tri-

butaria autonómica aceptó que la regularización alcanzase el 80 % de la deuda tributaria, ya que este era el porcentaje de participación en la UTE. Posteriormente y tras la interposición de reclamación económico-administrativa, el TEAR de Canarias desestimó las alegaciones relativas a que la UTE fuese el verdadero sujeto pasivo del impuesto, fundamentando dicha decisión en la ausencia de mención expresa de tal consideración en la ley reguladora del impuesto por mandato del artículo 35.4 de la LGT. El TEAR realizó una interpretación restrictiva de dicho precepto, entendiendo que únicamente la ley reguladora del tributo podía establecer qué entes sin personalidad jurídica tuviesen la condición de obligados tributarios, a similitud de lo que sucede con otra de las grandes figuras de la imposición indirecta, esto es, el IVA (art. 84.3 LIVA). Respecto a la regularización del 80 % realizada a una de las sociedades que conformaban la UTE, se remitía a la aplicación del artículo 35.7 de la LGT, que dispone que «la concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa».

Una vez interpuesto recurso de alzada ordinario, el TEAC procedió a examinar quién es el sujeto pasivo de la modalidad impositiva TPO cuando se devenga el hecho imponible «constitución de concesión administrativa», siendo la cuestión objeto de controversia en dicho caso.

El TEAC, con base en la Sentencia del TS 358/2020, de 30 de enero (rec. cas. núm. 3578/2017 –NFJ076582–), estimó las pretensiones de la reclamante, la cual había sido regularizada por un hecho imponible que no había sido realizado por ella sino por la UTE en la cual participaba. En primer lugar, cabe afirmar que la extensión de la doctrina establecida por el TS a la modalidad impositiva TPO es lógica, puesto que la mención del artículo 9 de la Ley 18/1982 a «tributos indirectos que corresponda satisfacer a dicha Unión como consecuencia del ejercicio de la actividad que realice» alcanza también a dicha figura impositiva, cuya naturaleza indirecta se afirma expresamente por la ley reguladora del mismo en el apartado 1 de su artículo 1, que indica:

1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

- 1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.
- 2.º Las operaciones societarias.
- 3.º Los actos jurídicos documentados.

En segundo lugar, el artículo 8 del TRITPAJD regula la figura del sujeto pasivo estableciendo:

Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

[...]

h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario.

El precepto realiza una primera alusión a la indisponibilidad de la figura del sujeto pasivo a la que ya nos referíamos anteriormente en el artículo 17.5 de la LGT y, además, concreta que dicha condición se atribuye a título de contribuyente, por lo que es el propio concesionario en el caso que aquí nos ocupa quien realiza el hecho imponible, que no es otro que la constitución de la concesión administrativa en atención al artículo 7.1 B) del TRITPAJD. Además, cabe destacar que en el propio contrato por el cual se adjudicó la concesión administrativa consta como competente para redactar los proyectos dirigir las obras así como construir y explotar la misma la UTE. En este punto cabe remarcar que en la modalidad impositiva TPO se grava el desplazamiento patrimonial oneroso que se produce a favor, en este caso, de la concesionaria, que no es otra que la UTE. Todo ello es independiente de los pactos o cláusulas privadas que puedan ser acordadas por las sociedades que constituyen la UTE o de la participación que ostenten en dicho sistema de colaboración las mismas, quedando vedada a la Administración dada la indisponibilidad del elemento subjetivo de la relación jurídico-tributaria la posibilidad de regularizar mediante actuaciones de gestión o inspección a una de las sociedades que forman parte de la UTE, cuando precisamente el hecho imponible ha sido realizado por esta última como aconteció en el caso examinado. Por consiguiente, las actuaciones de comprobación e investigación deben dirigirse en estos casos siempre a la UTE, que es quien realiza el hecho imponible y debe asumir la obligación tributaria principal, esto es, el pago de la cuota tributaria (art. 19 LGT) y las obligaciones formales inherentes a su condición de sujeto pasivo; todo ello con independencia de los mecanismos de solidaridad que sean susceptibles de aplicación como consecuencia del incumplimiento por parte de la UTE.

Además y como se ha señalado, todo ello debe entenderse sin perjuicio de que los miembros de la UTE pudiesen responder solidariamente debido a los incumplimientos del ente en cuestión, como se indica en el fundamento jurídico cuarto de la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2020 (RG 3569/2017 –NFJ079318–) sin que se profundice en dicha cuestión. En este punto habría que entender aplicable la derivación de responsabilidad contemplada en el artículo 42.1 b) de la LGT, que establece:

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

[...]

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades

En consecuencia, a la hora de examinar supuestos en los que la UTE realice la actividad de la que derive la obligación de satisfacer tributos de naturaleza indirecta, cabe distinguir dos tipos de categorías de obligados tributarios: la UTE y las entidades que la conforman. Las primeras como obligados tributarios principales y las segundas como obligados secundarios como consecuencia de que su posición deudora no derive de la realización del hecho imponible sino del presupuesto de hecho de la responsabilidad, como sería el caso previsto en el artículo 42.1 b) de la LGT en relación con las UTE. De esta forma habría dos deudores del tributo distintos, UTE y las sociedades que la constituyen, con un régimen jurídico diferenciado y en el que no cabe exigir a las segundas obligaciones formales o deberes conexos a la obligación tributaria principal, tales como el deber de presentar autoliquidación por el impuesto, el cual seguiría recayendo en la UTE. Tampoco cabría iniciar actuaciones de comprobación e investigación tendentes a regularizar su situación tributaria con relación a las actividades realizadas por la UTE, siendo imprescindible a efectos de exigirle la deuda tributaria el acto de declaración de responsabilidad y el transcurso del periodo voluntario de pago sin que la UTE hubiese cumplido. En este sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 18 de junio de 2020 (RG 1059/2017), que señala:

De acuerdo con dicho precepto, basta para declarar responsables solidarias a las empresas miembros de una UTE, que esta entidad no haya realizado el pago de sus deudas tributarias correspondientes a retenciones por IRPF e IS o a tributos indirectos y que dichas deudas sean consecuencia del ejercicio de su actividad, lo cual acontece en el caso que nos ocupa, puesto que la recurrente es miembro de la UTE deudora principal y las obligaciones que se derivan corresponden a tributos indirectos, IVA, resultantes del desarrollo de su actividad, constituyendo el presupuesto objetivo la falta de pago de sus deudas tributarias por la UTE, para poder exigir responsabilidad a sus empresas miembros.

En conclusión y a la luz de la jurisprudencia del TS y doctrina administrativa vinculante del TEAC, cabe afirmar que las UTE ostentan la condición de sujeto pasivo a título de contribuyente, elemento indisponible en la relación jurídico-tributaria, en las modalidades impositivas AJD y TPO como consecuencia del nacimiento de las obligaciones tributarias principales ocasionado por el desarrollo de la actividad que realizan. Todo ello sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda acudir a los mecanismos de derivación de responsabilidad solidaria contemplados en el ordenamiento tributario, siendo necesario para ello la falta de pago por las UTE de la deuda tributaria en periodo voluntario a efectos de exigir la misma a las empresas miembros que componen la UTE.