

Las uniones temporales de empresas como sujetos pasivos del impuesto sobre actos jurídicos documentados

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo analiza si las uniones temporales de empresas tienen la condición de sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad de «actos jurídicos documentados».

El Tribunal Supremo, en tres sentencias de 30 de enero del 2020 (recs. núms. 3578/2017, 3802/2017 y 3922/2017), dirime en casación si las uniones temporales de empresas (UTE) tienen la condición de sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad de «actos jurídicos documentados» (AJD).

En el caso analizado por el tribunal en la primera de ellas, dos sociedades anónimas compraron por mitad y proindiviso varios inmuebles, siendo ambas prestatarias del préstamo hipotecario contratado para su adquisición. Pues bien, en las escrituras públicas de ambas operaciones se incluyó una disposición en la que se señalaba que, a efectos fiscales, para todos los asuntos relativos a esos inmuebles, los adquirentes habían constituido una unión temporal de empresas, que fue la que presentó las respectivas autoliquidaciones identificándose como sujeto pasivo, pero sin realizar ingreso alguno por actos jurídicos documentados por razón de exención para construcción de viviendas de protección oficial.

La Administración rechazó dicha exención y giró liquidaciones por actos jurídicos documentados por el importe total de la adquisición (escritura de compraventa) y de la responsabilidad

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

hipotecaria (escritura de préstamo), haciendo constar como sujeto pasivo a la unión temporal de empresas por entender, sustancialmente, que no concurrían los requisitos legales que justificaran la exención, criterio que apoyó posteriormente el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid y, finalmente, el Tribunal Superior de Justicia.

Por su parte, la recurrente esgrimió en su defensa como argumento principal que la unión temporal de empresas carece de la condición de sujeto pasivo del impuesto, ya que el texto refundido de la ley del impuesto sólo dice que es sujeto pasivo de la modalidad impositiva de actos jurídicos documentados «el adquirente» del bien o derecho, sin señalar expresamente —como impone el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria— la condición de sujetos pasivos de los entes sin personalidad, condición que tienen las uniones temporales de empresas en virtud de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas.

Pues bien, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en contra de tal pretensión entendiendo que las uniones temporales de empresas sí pueden considerarse sujetos pasivos a efectos de la citada modalidad impositiva, posición que se sustenta, básicamente, en los siguientes argumentos:

- a) El artículo 35.4 de la Ley General Tributaria supedita la consideración de obligados tributarios de los entes sin personalidad jurídica al hecho de que una norma con rango legal así lo establezca, pero de ello no cabe deducir que dicha ley deba ser la propia de cada tributo.
- b) En ese sentido, la Ley 18/1982, que tiene naturaleza tributaria, establece en su artículo 9 que las uniones temporales de empresas habrán de satisfacer los tributos indirectos que les correspondan «como consecuencia del ejercicio de la actividad que realicen», expresión que permite colegir al tribunal que los impuestos indirectos por las actividades que tales uniones realicen deberán ser satisfechos por tal entidad y no por las empresas que la integran.
- c) Por otra parte, entiende el tribunal que el término *adquirente* que utiliza el artículo 29 del texto refundido de la ley del impuesto al regular la figura del sujeto pasivo a efectos del impuesto en la modalidad de actos jurídicos documentados es un término abierto que no excluye *per se* a las entidades sin personalidad jurídica. A esos efectos —continúa argumentando la sentencia— la cuestión de la propiedad de los inmuebles a los que se refiere el documento notarial de la compraventa no es relevante para excluir a las uniones temporales de empresas de esa condición, pues, de ser así en el ámbito tributario, la Ley de Haciendas Locales no permitiría que tributos como el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, o el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica los pagasen quienes no son propietarios de esos bienes por carecer de personalidad jurídica. Lejos de ello, en dicha ley se afirma expresamente que pueden ser obligados tributarios los entes sin personalidad jurídica, aunque no sean propietarios del objeto correspondiente —el inmueble en los dos primeros tributos citados y el vehículo en el tercero de ellos—.

- d) Además, el tribunal no duda de que es la unión temporal de empresas la que *realiza* el hecho imponible del impuesto que nos ocupa porque, aunque las comparadoras de los inmuebles sean las dos sociedades anónimas, en las referidas escrituras públicas se ha incluido una cláusula en la que se manifiesta que, a los efectos fiscales oportunos, las sociedades han constituido una unión temporal de empresas participada al 50 % para todo lo relacionado con los inmuebles adquiridos.
- e) Finalmente, no olvida el tribunal que la propia unión temporal de empresas recurrente autoliquidó —como ente sin personalidad— el impuesto que nos ocupa, aunque entendió que estaba exenta la actividad que realizaba. Por tanto, la unión temporal de empresas no cuestionó —ni en sede de gestión ni en vía revisora ante el tribunal regional— su condición de sujeto pasivo y se limitó a discutir la procedencia de la exención, siendo sólo en sede judicial, ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, cuando incorporó dicho motivo de nulidad.

Por todas esas razones, el Tribunal Supremo confirma el criterio mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en la sentencia recurrida y concluye que las uniones temporales de empresas pueden ser consideradas sujetos pasivos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en la modalidad de «actos jurídicos documentados».

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con los siguientes letrados:

Remedios García Gómez de Zamora
Of counsel, Madrid
rgarcia@ga-p.com

Luis Villar Calvo
Consultor, Valencia
lvillar@ga-p.com

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com o diríjase al siguiente *e-mail* de contacto: info@ga-p.com.