

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ071445

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 5 de julio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 328/2015

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Uniones temporales de empresas (UTES).** *Imputación a los socios. Posibilidad de alterar el reparto establecido en escritura privada, al margen del documento público.* La norma es muy clara: al margen de los pactos internos de índole privada que las partes puedan tener, lo cierto es que de conformidad con el art. 51.1 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), las imputaciones a las personas o entidades integrantes de la UTE se realizarán «en la proporción que resulte de la escritura de constitución de la entidad y, en su defecto, por partes iguales». En este sentido, la doctrina es clara al indicar que la imputación se realizará en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad, estatutos que deben ser elevados a escritura pública y que pueden ser modificados mediante escritura pública; es decir, frente a la Administración, que es un tercero, las imputaciones se realizarán conforme a lo que «resulte de la escritura de constitución» o de la escritura pública que los modifique. Se trata ésta, de una norma que no impide pactos privados internos entre los miembros de la UTE, pero es muy clara al establecer que frente a la Administración se estará a lo establecido en la «escritura de constitución». En el caso de autos, es cierto que los estatutos de la UTE permiten alterar los porcentajes, pero para que tengan efecto frente a la Administración la modificación debe constar realizada en escritura pública, pues así lo exige el citado art. 51.1 del TRLIS, debiendo además reparar en que la propia UTE entendió que el pacto interno no afectaba a la relación con la Hacienda Pública.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 48, 50, 51 y 52.

Ley 18/1982 (Régimen Fiscal UTE), art. 8.

Ley 58/2003 (LGT), art. 17.

**PONENTE:***Don Manuel Fernández-Lomana García.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

## SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000328 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03671/2015

Demandante: VIALEX INDUSTRIAS ASFALTICAS SL

Procurador: D<sup>a</sup> MARIA PALOMA ORTIZ CAÑAVATE

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

### SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA  
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D<sup>a</sup>. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a cinco de julio de dos mil dieciocho.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 328/2015 seguido a instancia de VIALEX INDUSTRIAS ASFALTICAS SL, que comparecen representadas por la Procuradora D<sup>a</sup>. María Paloma Ortiz Cañabate y asistido por Letrado D. Marzo Espuny Arazuri, contra la Resolución de 5 de marzo de 2015 (RG 3667/2013); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 250.336,28 €.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Con fecha 16 de junio de 2015, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 5 de marzo de 2015 (RG 3667/2013).

#### Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 8 de febrero de 2016. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 15 de marzo de 2016.

#### Tercero.

Se practicó prueba. Se presentaron escritos de conclusiones los días 4 y 24 de octubre de 2016. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 21 de junio de 2018.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC de 5 de marzo de 2015 (RG 366/2013), que desestima el recurso interpuesto contra el Acuerdo de liquidación relativo al IS ejercicio 2007.

La regularización efectuada, en la parte que nos interesa, ha sido la siguiente:

1.- Conforme a escritura de 13 de enero de 2003, de constitución de la UTE SABIÑANIGO FISCAL, la misma estaba formada entre COPISA y VIALES ROLDAN, CONSTRUCTORA ARAGONESA SL (posteriormente VIALEX INDUSTRIAS ASFÁLTICAS SL). Con el objeto de construir el tiene por objeto el tramo Sabiñánigo-Fiscal de la carretera nacional 260. La participación de VIALEX ROLDAN CONSTRUCTORA ARAGONESA SL en esta UTE es del 20% fijándose en sus estatutos (artículo 17) que los resultados de la Unión Temporal serán imputados a cada una de las empresas miembros en proporción a su participación.

2.- VIALEX INDUSTRIAS ASFÁLTICAS SL (VIALEX) no integró en su contabilidad partida alguna correspondiente a su participación en la UTE SABIÑANIGO FISCAL ni tampoco efectuó ajuste alguno para su integración en la declaración del impuesto presentada, como se pone de manifiesto al analizar los ajustes declarados en las casillas 501 y 502.

3.- La razón por la que VIALEX no realizó imputación alguna radica en que, según indicó, suscribió un pacto con COPISA. El pacto se transcribe en las pp. 3 y 4 del Acuerdo de liquidación. En el mismo, se indica que:

" PRIMERO.- Todas las obligaciones, compromisos y costes derivados de la ejecución, gestión y dirección de la obra que es objeto de la Unión Temporal, así como de sus accesorias y complementarias, tanto en su vertiente económica como técnica, así como de la constitución, administración y disolución de la propia Unión temporal y de las relaciones de la misma con la Administración propietaria de la obra y con terceros, serán a cargo y cuenta exclusivos de COPISA.

VIALEX-ROLDÁN no aportará, por tanto, a los citados efectos, medio material, humano ni económico alguno y tampoco participará en los ingresos, gastos ni resultados, positivos ni negativos, que resulten de la actividad de la Unión Temporal.

#### SEGUNDO.

VIALEX-ROLDÁN queda expresamente exonerada de toda obligación y de toda responsabilidad derivada de la actuación de la Unión Temporal tanto frente a COPISA como ante la Administración propietaria de la obra y ante terceros, obligándose COPISA, también de forma expresa, a llevar a cabo todas las acciones y arbitrar todos los medios necesarios para evitar la presentación de cualquier reclamación o demanda directa contra VIALEXROLDÁN.

Si pese a lo anterior y como consecuencia de la responsabilidad solidaria e ilimitada fijada por la Ley para los miembros de la Unión Temporal, se dirigiese cualquier tipo de reclamación o demanda contra VIALEX-ROLDÁN, COPISA se compromete y obliga a asumir personalmente la defensa de aquella a su requerimiento, proveyendo los medios necesarios hasta su conclusión y haciéndose cargo íntegro de las consecuencias en que las referidas reclamaciones o demandas pudieran derivar; asimismo en caso de que se proveyesen embargos u otras medidas cautelares frente a VIALEX-ROLDÁN corresponderá a COPISA la prestación de las garantías necesarias para evitarlos o levantarlos.

#### TERCERO.

Sin perjuicio de lo previsto en los Pactos precedentes, y por lo que respecta a las unidades de obra correspondientes a mezclas bituminosas en caliente, VIALEX- ROLDÁN se compromete a estudiar la solución para su ejecución que resulte económicamente más viable para la Unión Temporal; otorgando COPISA a favor de aquella y también en lo referente a las citadas unidades de obra consistentes en mezclas bituminosas en caliente, derecho de tanteo sobre las ofertas firmes formuladas por terceros".

4.- En las declaraciones presentadas por la UTE SABIÑANIGO-FISCAL correspondientes al impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, sigue existiendo referencia a la participación de VIALEX ROLDAN CONSTRUCTORA ARAGONESA SL en la misma en el porcentaje del 20%, y la imputación a ésta del porcentaje de resultados correspondientes (20%). En concreto, en la declaración del impuesto sobre Sociedades, modelo 201 de la UTE SABIÑANIGO FISCAL (NIF G50952415), ejercicio 2006, se hace figurar en su página 3, como relación

de socios y bases imputadas, lo siguiente: COPISA, 2.455.165,49 € correspondientes al 80%; y VIALEZ 613.791,37 € correspondientes al 20%.

Esta misma relación de socios y proporción de imputación de bases se registra en la declaración del impuesto de 2007 y posteriores.

5.- La Inspección entendió que procedía incorporar la base imponible del ejercicio 2006 imputada por la Unión Temporal de Empresas Sabiñanigo Fiscal (NIF U50952415). Base imponible total del ejercicio 2006 de la UTE Sabiñanigo Fiscal: 3.068.956,86 €; base imputada a VIALEX ROLDÁN CONSTRUCTORA ARAGONESA SL (VIALEX INDUSTRIAS ASFÁLTICAS SL): 613.791,37 €. La imputación se realiza en el ejercicio 2007, al no constar la opción, expresa o tácita, por imputarla en el mismo ejercicio de cierre de cuentas de la UTE ( artículo 51.2 b del TRLIS), no resultando ejercitable en este momento ( artículo 119 de la LGT ). No procede ajuste adicional en la declaración del impuesto de VIALEX INDUSTRIAS ASFÁLTICAS SL para eliminar el resultado contable de la UTE del propio ejercicio 2007, pues VIALEX ROLDÁN CONSTRUCTORA ARAGONESA SL no había integrado en su contabilidad dicho resultado, ( artículos 52 del TRLIS y 46 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades , -en adelante RIS-, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio).

**Segundo.** *Sobre la posibilidad de alterar un documento público mediante un documento privado.*

A.- El motivo se desarrolla en las pp. 5 y ss. Se viene a sostener que debe prevalecer lo establecido en documento privado sobre lo descrito en la escritura pública.

El TEAC contesta al argumento, esencialmente, en las pp. 11 y ss. Razona que pese a lo que se indique en el documento privado, lo cierto en la escritura pública consta otra cosa y, además, dicha alteración documental no se corresponde con las declaraciones presentadas por la UTE SABIÑANIGO FISCAL, que tanto en las declaraciones de 2006, como en la de 2007, indican que la entidad recurrente participa en un 20%. Añade, además, el TEAC que los pactos privados, no pueden alterar los elementos de la obligación tributaria.

La Abogacía del Estado centra correctamente el debate cuando indica que " no se trata de un tema de prueba del calor del documento privado a posteriori de la escritura de constitución de la UTE, ni de determinar si dicho documento puede alterar aquella escritura, ni de probar si el otro miembro de la UTE tributó por el total del importe de la imputación fiscal de ésta, etc., por cuando que todo lo que se haya efectuado sobre estos temas, aun si hubiese sido probado, no alteraría la regla fiscal de atribución que no es disponible".

B.- En opinión de la Sala, la posición mantenida por la postulación del Estado es correcta y debe ser confirmada.

En efecto, estamos ante un supuesto de los regulados en el art. 48 y ss. del TRLIS. Es decir, ante el régimen especial de " agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresa".

El art 50 que regula las UTE, remite al art 48, disponiendo el art. 48.1.b.2) " se imputarán a los socios residentes en territorio español.....,las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que se imputan a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo".

Al establecer los criterios de imputación, el art 51.1 TRLIS dispone " las imputaciones....se efectuarán a las personas o entidades que ostenten los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del periodo impositivo de la entidad sometida al presente régimen, en la proporción que resulte de la escritura de constitución de la entidad y, en su defecto, por partes iguales".

Por último, nos interesa destacar que de conformidad con lo establecido en el art. 52 del TRLIS " las entidades a las que sea de aplicación lo dispuesto en éste capítulo deberán presentar, conjuntamente con su declaración del IS, una relación de las personas que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o de empresa miembro el último día de su periodo impositivo, así como la proporción en la que cada una de ellas participe en los resultados de dichas entidades".

C.- Repárese en que la norma es muy clara, al margen de los pactos internos de índole privada que las partes puedan tener, lo cierto es que de conformidad con el art. 51.1 del TRLIS, las imputaciones a las personas o entidades integrantes de la UTE, se imputará " en la proporción que resulte de la escritura de constitución de la entidad y, en su defecto, por partes iguales". En este sentido, la doctrina es clara al indicar que la imputación se realizará en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad, estatutos que deben ser elevados a escritura pública y que pueden ser modificados mediante escritura pública.

Es decir, frente a la Administración, que es un tercero, las imputaciones se realizarán conforme a lo que " resulte de la escritura de constitución" o del a escritura pública que los modifique. Se trata de una norma que no impide pactos privados internos entre los miembros de la UTE, pero es muy clara al establecer que frente a la Administración se estará a lo establecido en la " escritura de constitución".

No estará de más recordar que conforme a lo establecido en el art 8.e) de la Ley 18/1982, las UTE se " formalizarán en escritura pública" en la que figurará, necesariamente, " la proporción o método para determinar la participación de las distintas Empresas miembros en la distribución de los resultados o, en su caso, en los ingresos o gastos de la Unión".

La Administración no puede, así establecerlo la norma por razones de seguridad jurídica, efectuar una imputación distinta a la establecida en los estatutos de constitución. Sin que sea posible que un pacto privado pueda alterar dicha norma, pues así lo establece el art. 17.5 de la LGT , al disponer que los pactos privados, sin perjuicio de sus " consecuencias jurídico-privadas" , que nadie niega, " no podrán" alterar los " elementos" configuradores de la " obligación tributaria". No existe, por lo tanto, enriquecimiento injusto, al obedecer la causa del ingreso a lo establecido en la Ley y sin perjuicio de las acciones que las partes del contrato pudieran ejercitar entre sí, como parece que se ha hecho, habiéndose dictado sentencia por el Juzgado de Primera Instancia nº 4 de Hospitalet el 11 de noviembre de 2014 (Rec. 1618/13 ). Pero esta sentencia no afecta la relación jurídica tributaria entre la recurrente y la Hacienda Pública, como deja muy claro el fallo de la sentencia, sino a las relaciones privadas entre los miembros de la UTE. De hecho, la Administración pública no ha sido parte en dicho proceso.

Es cierto que los Estatutos de la UTE permiten alterar los porcentajes, pero para que tengan efecto frente a la Administración la modificación debe constar realizada en escritura pública, pues así lo exige el tan repetido art. 51.1 del TRLIS. Repárese en que la propia UTE entendió que el pacto interno no afectaba a la relación con la Hacienda Pública. Así, en las declaraciones presentadas por la UTE SABIÑANIGO-FISCAL correspondientes al impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, sigue existiendo referencia a la participación de VIALEX ROLDAN CONSTRUCTORA ARAGONESA SL en la misma en el porcentaje del 20%, y la imputación a ésta del porcentaje de resultados correspondientes (20%). En concreto, en la declaración del impuesto sobre Sociedades, modelo 201 de la UTE SABIÑANIGO FISCAL (NIF G50952415), ejercicio 2006, se hace figurar en su página 3, como relación de socios y bases imputadas, lo siguiente: COPISA, 2.455.165,49 € correspondientes al 80%; y VIALEZ 613.791,37 € correspondientes al 20%.

La Sala quiere también recordar que, de conformidad con lo establecido en el art. 8.d) de la Ley 18/1982 , existirá un Gerente único de la UTE, que es quien ejercita los derechos y contrae las obligaciones y presentó las declaraciones de la UTE.

Con esta argumentación contestamos al motivo articulado en las pp. 5 a 11 y 11 a 19.

El motivo se desestima.

**Tercero.** *Incorrecta determinación de la base imponible de la UTE en el ejercicio 2006; sobre la integración en la base imponible de COPISA del as bases imponibles de la UTE; y el enriquecimiento injusto de la Administración.*

El argumento sostenido por la recurrente en las pp. 19 a 23, es contestado por el TEAC indicando que debe estarse a la declaración presentada por la UTE.

Para entender el alcance de lo pretendido por la demandante, debe estarse al contenido del dictamen pericial, donde se explica con claridad el alcance de lo solicitado.

En efecto, el informe, se dice ha sido elaborado con la documentación aportada por el asesor externo de la UTE SABIÑANIGO y acto seguido se añade: " este perito no ha tenido acceso a la documentación e información para calificar estas partidas como deducibles fiscalmente o no..." -p. 5 del informe-. Y añade que " si se parte de la no deducibilidad" - p.5-. Por lo tanto, todo el dictamen está basado sobre una hipótesis no verificada.

Pues bien, partiendo de la deducibilidad de dicho gasto, que el perito no analiza, se plantea si la " dotación de provisión efectuada en operaciones comerciales" realizada en el ejercicio 2003, debió dar lugar a un ajuste positivo en el ejercicio 2007.

Se dice que ajuste fiscal por suma de 2.700.000 € realizado en 2003 no era deducible -lógicamente en la declaración de 2003 se consideró como deducible- y habrá que pensar que siendo la base imponible declarada de menos 2.995.988,88 €, no habiéndose todavía suscrito el pacto privado objeto de debate (se suscribió el 27 de mayo de 2004), la recurrente tuvo en cuenta dicho resultado negativo a la hora de practicar su liquidación correspondiente

a 2003, respecto de la que nada dice y que, actualmente no podría ser objeto de inspección alguna al haber transcurrido con exceso el plazo de cuatro años.

Pues bien, en el dictamen se dice que, según manifestaciones del asesor externo, se dieron cuenta de dicho error, en la declaración correspondiente a 2006 y trataron de corregir el error, incluyendo el ajuste en la citada declaración. Es decir, así sumando los 2.700.000 € a los 373.369,30 € se obtiene la cantidad de 3.073.369,30 € que es la base imponible declarada.

Pues bien, partiendo de tales hechos, el recurrente y el perito sostienen que, en lugar de proceder por la vía de la rectificación, debió procederse por la vía de la autoliquidación complementaria, es decir, por la vía del art. 122.3 de la LGT, que dispone que " los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad".

Es decir, que lo que pretende el recurrente, es que se realice una actuación distinta a la realizada por la UTE SABIÑANIGO, no permitiendo la corrección en el ejercicio 2006 y consolidando lo realizado en el ejercicio 2003, lo que claramente le beneficia, pues de este modo consolidaría la base negativa correspondiente al ejercicio 2003 y, por lo otra parte, disminuiría la deuda correspondiente al ejercicio objeto de debate. Perjudicando a los intereses de la Hacienda Pública.

Desde esta perspectiva y teniendo en cuenta lo razonado, nos parece que, de nuevo, debemos coincidir con la argumentación dada por la Abogacía del Estado. En efecto, el contribuyente, según se infiere del art. es la " unión temporal de empresas, regulada en las Ley 18/1982" -art 7.1.c TRLIS- y es por lo tanto, su representación quien debe presentar la liquidación o la autoliquidación que proceda. Lo que pretende la recurrentes suplantar a la representación de la UTE indicando lo que debió hacer y le beneficia. Interpretación que generaría una grave inseguridad jurídica. Esta es por lo demás la idea que subyace en la STS de 18 de febrero de 2015 (Rec. 1440/2013 ) relativa a una UTE. Todo ello dejando al margen el hecho de que todos los documentos en que se basa, son de naturaleza privada y están impugnados por la Abogacía del Estado y por supuesto el ejercicio de acciones que las integrantes de la UTE puedan ejercitar entre sí y de que resulte discutible que la forma de proceder del asesor externo de la UTE sea claramente incorrecta.

Se razona, además, en las pp. 23 y ss. que COPISA integró el 100% del resultado de la UTE a partir del ejercicio 2004. De nuevo la recurrente se basa en datos privados, pero es que, en todo caso, como hemos venido declarando a lo largo del proceso, lo cierto es que conforme a la escritura de constitución se debe imputar el 20% a la entidad recurrente y el 80% a COPISA. Si COPISA ha realizado mal su declaración e imputado una cantidad superior a la que debía, ello no puede traducirse en la reducción de la deuda de la recurrente, sino en la corrección o rectificación de la deuda de COPISA, por ello el TEAC razona en las pp. 13 y 14 que COPISA " no es objeto de regularización de este procedimiento, ni objeto de revisión por este Tribunal".

No existe, por lo tanto, enriquecimiento injusto en relación con la recurrente y sin perjuicio de lo que proceda realizar en relación con COVISA. En este sentido, tiene razón la Abogacía del Estado cuando afirma que en el fondo, lo que está la recurrente es cuestionando las declaraciones de la UTE, que no consta haya sido impugnadas y las declaraciones de COPISA, que tampoco consta que hayan sido impugnadas y que, en todo caso, es esta última la entidad que soportaría " la tributación por tal supuesta imputación errónea de cantidades". A ella corresponde, en su caso, instar lo que corresponda.

El motivo se desestima.

#### **Cuarto. Sobre las costas.**

Procede imponer las costas a la parte demandante - art 139 LJCA -.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

### **FALLO**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. María Paloma Ortiz Cañabate en nombre y representación de VIALEX INDUSTRIAS ASFALTICAS SL, contra la Resolución de 5 de

marzo de 2015 (RG 3667/2013), la cual confirmamos por ser ajustadas a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente DON MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA , estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.