

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065999

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de marzo de 2017

Vocalía 2.^a

R.G. 4190/2014

SUMARIO:**IS. Regímenes especiales. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas.**

Uniones temporales de empresas (UTE). En el caso que se analiza el interesado menciona que en la escritura de constitución se indicaba la intención de efectuar la inscripción en el Registro Especial y que al presentar el modelo 037 censal se adjuntó la escritura donde constaba que se trataba de una UTE. Pues bien, es preciso señalar que el procedimiento para la inclusión de UTEs en el Registro Especial del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el art. 50 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) constituye un supuesto de procedimiento tributario iniciado a instancia del contribuyente, quien debe acreditar que cumple los requisitos establecidos en la Ley 18/1982 (Régimen Fiscal UTE) a fin de ser inscrito en dicho registro. Su inscripción efectiva le habilitará para tributar por el Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial previsto en el referido art. 50 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). En cuanto al órgano competente para la tramitación del procedimiento de inscripción, la Disposición Adicional Sexta de la Ley 14/2000 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), adscribió a la AEAT el Registro Especial del Ministerio de Hacienda de Uniones Temporales de Empresas, así como su gestión, mantenimiento y desarrollo, de manera que la mera presentación de la escritura de constitución acompañando al modelo 037 no puede ser considerada como una solicitud de inscripción en el Registro Especial de UTEs. Por los datos que constan en el expediente, el contribuyente no efectuó ninguna solicitud, ninguna manifestación expresa y directa ante la Agencia Tributaria en ese sentido. En cuanto al hecho de que no fuera requerido el obligado tributario por la Administración para realizar el trámite de inscripción en el Registro Especial, reiteramos que dicha inscripción constituye la manifestación del ejercicio de una opción, la de tributación en el Impuesto sobre Sociedades según el régimen especial previsto para las UTEs que se quieran acoger al mismo, y no un trámite obligatorio e inherente a la constitución de la UTE. Así las cosas, no constando la inscripción de la UTE en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda no cabrá aplicar el régimen fiscal previsto en el Capítulo II del Título VII del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 97, 118, 120, 179, 183, 191 y 237 y disp. adic. quinta.

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), arts. 105 y 126.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 7, 48, 50, 52, 108 y 114.

Ley 18/1982 (Régimen Fiscal UTE), arts. 3 y 10.

Ley 14/2000 (Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), disps. adics. sexta y decimosexta.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 70.

RD 338/1990 (Regula la composición y forma de utilización del NIF), art. 1.

Constitución Española, art. 106.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto los recursos de alzada interpuestos por la entidad **UTE N...PTS...**, con CIF: U..., y en su nombre y representación D. **Jx...**, con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., Asturias, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias de fecha 30-04-2014 relativa a los expedientes 33/375/13 y 33/380/13, referidas al Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010 y su correlativo expediente sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 15-01-2013 el Jefe de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, derivado del acta de disconformidad número **A02-...** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **UTE N...PTS...**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario el 16-01-2013 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 18-06-2012.

La entidad **UTE N...PTS...** presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010, con los siguientes importes:

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE
2009	859.464,56
2010	83.744,34

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE	LÍQUIDO A INGRESAR	AUTOLIQUIDACIÓN	CUOTA ACTA	INTERÉS DEMORA	DEUDA TRIBUTARIA
2009	859.464,56	257.839,37	0,00	257.839,37	31.894,38	289.733,75
2010	83.744,34	20.936,09	0,00	20.936,09	1.542,96	22.479,05

En cuanto a la actividad desarrollada por la entidad **UTE N...PTS...**, según I.A.E., la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 833.2 "PROMOCIÓN INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES".

Segundo.

Apreciada respecto de ambos ejercicios la comisión de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre (LGT), se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 15-01-2013, el 16-01-2013, imponiéndose sanciones por infracciones leves al 50%.

Tercero.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- La **UTE N...PTS...** se constituyó con fecha 02-02-2001 por las entidades **N...SL.**, NIF: ... y **PTS... SA.**, NIF: ..., conforme a la Ley 18/82 de 26 de mayo, siendo su objeto social la promoción, construcción y venta de edificaciones residenciales en los terrenos sitos en el paraje denominado ... de la ciudad de ...
- La participación de cada una de las empresas en la UTE es en la misma proporción, un 50% cada una, y su responsabilidad es solidaria e ilimitada.
- La **UTE N...PTS...** aplicó en sus autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 el Régimen especial establecido en los artículos 48 y siguientes del TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

- El TRLIS establece como requisito esencial para poder aplicar este Régimen especial de imputación que la entidad conste inscrita en un Registro Especial del Ministerio de Economía y Hacienda.
- De acuerdo con los datos que obran en el expediente, no existe constancia alguna de que la **UTE N...PTS...** esté inscrita en dicho Registro.
- Desde el inicio de las actuaciones solicitó la Inspección al interesado la aportación del referido certificado de inscripción, sin haber obtenido ningún resultado al respecto.
- En Diligencia nº 6, de 07-11-2012, se recoge la aportación por el compareciente de un certificado de inscripción negativo.
- La propia UTE compensó en el ejercicio 2009 bases imponibles negativas de periodos anteriores, reconociendo así que en ejercicios anteriores tributó por el Régimen general y no por el especial de imputación.
- A juicio de la Inspección, en el ejercicio 2009 debió tributar el obligado tributario al tipo de gravamen general del 30% por no cumplir los requisitos exigidos para poder aplicar los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión (artículos 108 y siguientes del TRLIS) dado que en el ejercicio 2008 la cifra de negocios superó el límite de los 8 millones de euros, constando en el acta de conformidad nº **A01-...**, de fecha 19-01-2012, incoada a uno de sus socios, **N...SL**, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 que el coste de ventas en 2008 superó ya los 11 millones de euros.

Cuarto.

Disconforme el interesado con los citados Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción, notificados con fecha 16-01-2013, interpuso contra los mismos las reclamaciones económico-administrativas nº 33/375/13 y 33/380/13, en fecha 15-02-2013.

Quinto.

Con fecha 30-04-2014, notificada al interesado el 20-05-2014, dictó el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias resolución disponiendo lo siguiente:

“Vistos los preceptos citados, se dicta el siguiente

FALLO

ESTE TRIBUNAL, ACTUANDO EN EL DÍA DE LA FECHA Y EN PRIMERA INSTANCIA, ACUERDA DESESTIMAR LAS PRESENTES RECLAMACIONES Y CONFIRMAR LAS RESOLUCIONES IMPUGNADAS.”

Sexto.

Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR interpuso con fecha 20-06-2014 ante este Tribunal económico administrativo Central los recursos de alzada nº 4190/14 y 4191/14 que nos ocupan, solicitando la anulación de la misma formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Primera. Nulidad del Acuerdo de liquidación al existir una doble tributación respecto de los socios **N...SL**, y **PTS... SA.**, y el obligado tributario.

Segunda. Improcedencia de la aplicación del Régimen general por el mero incumplimiento del requisito material de inscripción en el Registro especial.

Tercera. Nulidad del Acuerdo sancionador al no estar suficientemente motivado, no existiendo ocultación y habiendo actuado el obligado tributario según una interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de los presentes recursos de alzada por los que el recurrente solicita la nulidad de la

resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en el apartado SEXTO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Alega en primer lugar el interesado la nulidad del Acuerdo de liquidación al existir una doble tributación respecto de los socios **N...SL**, y **PTS... SA.**, y el obligado tributario, manifestando al respecto lo siguiente:

“La contabilización de las partidas positivas son correctas, así como las bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores, solamente le reprocha la Sra. Actuaría que debió haber imputado las bases negativas de ejercicios anteriores, a cada sociedad al 50%, y no haberlas declarado la propia la UTE en el ejercicio 2009, cuando el resultado económico es el mismo.

*A continuación en el Acuerdo de Liquidación se reconoce que **N..., SL.**, imputó las bases de la UTE de 2009 y 2010, en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades 2010 y 2011, sin embargo manifiesta que no han TENIDO COSTE FISCAL, ya que los ingresos han quedado subsumidos por los costes financieros, por ello entiende la Actuaría y el Jefe de la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas, que **UTE N..., S.L, P.TS.. S.A.** debe volver a tributar por los importes de 2009 y 2010 pues ya había integrado en su base imponible en los ejercicios 2010 y 2011 (DOBLE TRIBUTACIÓN) uno de los socios (**N..., S.L.**) como miembro de la UTE.*

Se produce una duplicidad impositiva ya que el TRIBUTO Y EL HECHO IMPONIBLE es el MISMO (base imponible del Impuesto sobre Sociedades 2009-2010)

*...Admite que **N..., SL**, tributó por el 50% de la base imponible de la UTE y en su página 7 expresamente recoge que se imputó: en el ejercicio 2010 el 50% de 859.464,5€ y en el ejercicio 2011 un importe superior al 50% de 83.744,34 (41.812,17€).*

*La Actuaría reconoce por tanto la doble tributación, pero la considera procedente toda vez que a **N..., SL**, no le supuso coste tributario alguno, por haber quedado subsumido por los costes financieros que ésta computó en su declaración del Impuesto Sociedades, que como sociedad individual le era exigible efectuar.*

Por otra parte, dentro del procedimiento de comprobación inspectora, la Actuaría en ningún momento comprobó las autoliquidaciones de los socios, correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, donde les correspondió imputar los resultados de la UTE de 2009 y 2010, para verificar la doble tributación, sino que se limitó a recoger en el Informe de Disconformidad y en el Acuerdo de Liquidación las imputaciones señaladas anteriormente, pero sin que se hayan acreditado en dicho procedimiento, participación y como consecuencia imputados a cada uno de los socios.

En las Diligencias de constancia de hechos instruidas, no consta que se hayan solicitado y aportado las autoliquidaciones de los socios de los ejercicios 2010 y 2011, información fundamental para determinar la doble tributación pretendida por la Inspección, primero en los socios y ahora como sociedad que ha de tributar por el régimen general, según la Actuaría, por no estar inscrita en el Registro Especial.

*Asimismo, después de reconocer que el socio ha imputado los importes recogidos en la liquidación que en estos momentos se impugna, señala que en la sociedad **N..., SL**, las imputaciones quedaron subsumidas por los costes financieros, olvidando que **N..., SL**, como sociedad de responsabilidad limitada, determinó su base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de los ejercicios 2010 y 2011, de acuerdo con el artículo 10 del TRLIS, Real Decreto 4/2004, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la Ley del Impuesto, su resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. En dicho resultado contable hubo ingresos y gastos. El artículo 14, en su redacción vigente hasta el 31/12/2011, determina los gastos que no se consideran deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, entre los que no se encuentran los costes financieros.*

*Según la Actuaría los costes financieros solamente son deducibles cuando, una vez aplicados, resulte una base imponible positiva y parece confundir tributación y coste fiscal. En el Acuerdo de liquidación, no cabe ninguna duda que se produce una doble imposición en el impuesto sobre sociedades, sobre el 50% de la base imponible, con independencia de que **N..., SL**, en los ejercicios 2010 y 2011, le haya resultado una base imponible negativa como consecuencia de haber aplicado unos gastos a cuya deducción tenía derecho de acuerdo con la Ley del Impuesto y que la Actuaría no discute su deducibilidad, solamente argumenta que no han tenido "coste fiscal".*

Cabe preguntarse: ¿en qué norma se ampara para llegar a tal conclusión? o ¿acaso las sociedades con bases imponibles negativas han de volver a imputar los ingresos, que según ella no han tenido coste fiscal en los ejercicios negativos, cuando vuelvan a tener bases positivas? Según la teoría de la Sra. Actuaría en los sucesivos ejercicios en que se obtengan beneficios habrán de integrarse en la base imponible aquellos que según ella no tuvieron coste fiscal, porque la liquidación no dio como resultado a ingresar, porque las pérdidas superaron los beneficios.

Lo que se suscita en esta reclamación no es una controversia jurídica, en cuanto a la interpretación o aplicación de una norma, sino de una regla lógica de carácter indiscutido: no se puede hacer tributar dos veces por el mismo hecho imponible y tributo. La Inspección pretende gravar la misma manifestación de riqueza (objeto del tributo), con el mismo tributo (Impuesto sobre Sociedades) primero en N..., S.L. en su autoliquidación del Impuesto, ahora a la UTE, cuando regulariza su situación tributaria por no estar inscrita en el Registro Especial de Hacienda, lo que contraviene el artículo 31 de la CE que salvaguarda el Principio de capacidad económica y no confiscatoriedad."

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado, lo siguiente:

"La base imponible positiva comprobada en la sociedad, así como los demás elementos de la liquidación que procedan, se imputarán a los socios, o a quienes ostentaban los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio, según sus porcentajes de participación.

...El obligado tributario presentó las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 consignando unas bases imponibles imputables a sus socios de 859.464,56 euros una vez compensadas bases negativas de periodos anteriores por 207.206,34 euros y 83.744,34 euros respectivamente.

...De acuerdo con los datos que obran en el expediente no existe constancia de que el ahora obligado tributario la UTE N...PTS... conste en dicho Registro. Desde el inicio de las actuaciones se ha solicitado la aportación de este certificado, sin haber obtenido ningún resultado, en diligencia nº 6 de 7/11/2012 se aporta por el compareciente certificado de inscripción negativo. Por tanto al no figurar en el Registro Especial deberá tributar en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

Debe señalarse que la propia entidad compensa en el ejercicio 2009 bases imponibles negativas de periodos anteriores, bases que puede compensar en cuanto que no fueron imputadas a sus socios, la propia UTE, compensándose estas bases, está reconociendo que en ejercicios anteriores tributó en régimen general y no en el especial de imputación, además se ha verificado que uno de sus socios (PTS..., S.A.) no ha declarado las bases positivas consignadas por la UTE. El otro socio, N... SL, si bien ha incluido estas bases en sus autoliquidaciones de 2010 y 2011 [apartado correspondiente a Deterioro y Resultado por enajenaciones del inmovilizado: 429.732,28 euros en 2010 (50% de 859.465,56) y apartado correspondiente a Otros Resultados: 68.308,15 euros en 2011(importe superior al 50% 83.744,34= 41.872,17)] las mismas han sido absorbidas por los gastos financieros dando como resultado las bases imponibles negativas que se detallan a continuación, con lo que su integración no ha tenido coste fiscal alguno.

...Sobre la base de lo señalado anteriormente, la UTE no cumple con los requisitos exigidos para poder aplicar el Régimen especial de imputación, siendo procedente la aplicación del régimen general del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2009 y 2010.

En el ejercicio 2009 debe tributar al tipo de gravamen general del 30% por no cumplir los requisitos exigidos para poder aplicar los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión (Artículos 108 y siguientes TRLIS) dado que en el ejercicio 2008 la cifra de negocios supera el límite de los 8 millones de euros. Consta en acta A01/... de fecha 19/01/2012 incoada a N... SL por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008 y 2009 que el coste de ventas en 2008 supera ya los 11 millones de euros."

Pues bien, siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal Económico-Administrativo Regional, en pro de un pronunciamiento estimatorio, esto es, que se realizase un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas realizadas, lo cual requeriría razonar la errónea aplicación del Derecho o valoración de los hechos y pruebas que, por el Tribunal de instancia, se hace en la resolución que aquí se impugna.

No obstante lo anterior, ese no ha sido el actuar del interesado en el presente caso, en el que el recurrente, dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución impugnada, se limita en esta alzada a dar por reproducido literalmente, en lo que a esta cuestión se refiere, el que fuera escrito de alegaciones presentado ante aquel Tribunal de instancia.

Cierto es que el artículo 237 de la LGT atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar *“todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente”*, pero, de igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los Tribunales de Justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados, imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia.

A este respecto, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11-03-1999 (rec. nº 11433/1991), señala:

“Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal “ad quem” la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998).”

Decir que esa reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto de la reiteración de idénticas alegaciones en sucesivas instancias ha venido siendo recogida por este Tribunal, entre otras, en resolución de 28-02-2013, de 27-06-2013, de 08-05-2014 y de 10-09-2015.

En esta tesitura no podemos más que atender las citadas alegaciones reiterándonos en las argumentaciones de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias impugnada, argumentaciones que son en todo compartidas por este TEAC.

Así, el Capítulo II del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), se refiere a las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y a las uniones temporales de empresas, disponiendo que aquéllas que reúnan los requisitos establecidos en los artículos 48 a 52 de dicho texto legal tributarán con arreglo a su Régimen especial, esto es, aplicarán las normas generales del Impuesto sobre Sociedades con las especialidades que se recogen en dicho capítulo.

Señala el artículo 50 del TRLIS respecto a las uniones temporales de empresas, lo siguiente:

“Las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta ley.”

El referido artículo 48 establece que las UTEs acogidas al Régimen especial no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español. Disponiendo en la letra b) de su apartado 1 qué bases imponibles deben ser imputadas a los socios y por tanto no deben ser objeto de tributación en Régimen general por la propia UTE.

A sensu contrario, una UTE no acogida al Régimen especial tributará en el Régimen general del Impuesto sobre Sociedades (es sujeto pasivo del mismo según lo dicho por el artículo 7.1.c TRLIS e incluso en el régimen especial, tributa por la parte de base imponible imputable a no residentes: art. 48.1.a TRLIS). Sus bases imponibles serán consignadas en su propia declaración por dicho Impuesto.

Por su parte, el artículo 105 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAPGIT), dispone, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

“1. Tratándose de entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las actuaciones de comprobación o investigación que tengan por objeto examinar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluidas las de carácter formal, se desarrollarán con quien tenga su representación de acuerdo con lo establecido en el artículo 45.3 de dicha ley.

Las liquidaciones que, en su caso, procedan se practicarán a nombre de la entidad, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los partícipes, miembros o cotitulares de dichas entidades.

(...)

2. La comprobación de la situación tributaria de las Uniones Temporales de Empresas, Agrupaciones de Interés Económico y demás entidades obligadas a imputar rentas se desarrollará con estas, sin perjuicio del derecho de sus socios o miembros a oponer todos los motivos de impugnación que estimen convenientes durante la tramitación del procedimiento de comprobación o investigación que se instruya frente a cada uno de ellos en el que se tenga en cuenta los resultados de las actuaciones desarrolladas con la entidad.”

Así las cosas, pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa:

· En las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 consignó la entidad **UTE N...PTS...** unas bases imponibles positivas de 859.464,56 € (2009) y 83.744,34 € (2010), las cuales fueron declaradas por la UTE, si bien no tributó por ellas ya que aplicó el Régimen fiscal especial recogido en el citado artículo 48 del TRLIS.

· Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, la Dependencia Regional de Inspección dictó liquidación haciendo tributar a la UTE en el ejercicio 2009 de acuerdo con el Régimen general del Impuesto, es decir, aplicando a la base imponible el tipo impositivo general del 30%, obteniendo una cuota a ingresar de 257.839,37 €.

· Respecto del ejercicio 2010, consideró la Inspección que procedía la tributación de acuerdo con el Régimen especial de empresas de reducida dimensión (artículos 108 y siguientes del TRLIS), al considerar que su cifra de negocios en el período inmediato anterior fue inferior a 8 millones de euros, cumpliendo lo dispuesto en el artículo 108.1 (en su redacción vigente para dicho año, dada por el artículo 62.1 de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre), aplicando a la base imponible el tipo impositivo del 25% (artículo 114 del TRLIS, según redacción dada por la Disposición final 2.12 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre), obteniendo con ello una cuota a ingresar de 20.936,09 €.

· Dichas liquidaciones obedecieron a que la Inspección consideró que la UTE no tenía derecho a aplicar el Régimen especial de este tipo de entidades al incumplir el requisito de inscripción en el Registro Especial de las UTEs.

· Según ha podido comprobar la Inspección uno de los socios de la UTE (**PTS...**, **S.A.**) no ha declarado las bases positivas consignadas por la UTE. El otro (**N...SL**) integró, de acuerdo con lo dispuesto en el TRLIS respecto al Régimen especial de las UTEs, el 50% de las bases imponibles de la UTE correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 en sus bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, respectivamente, resultando incluso con dichas integraciones unas bases imponibles negativas, afirmando la Inspección que: *“su integración no ha tenido coste fiscal alguno”*, debido a que los gastos financieros de la sociedad absorbían dicha integración.

Nos encontramos por tanto ante dos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, por un lado la entidad **UTE N...PTS...** y por otro lado el socio de la misma **N...SL**.

La integración del 50% de las bases imponibles de la UTE de los ejercicios 2009 y 2010 en las bases imponibles de **N...SL.**, respecto de los ejercicios 2010 y 2011, implicó un descenso del crédito fiscal que supuso la existencia de unas bases imponibles negativas que podrían ser compensadas en ejercicios futuros, si bien, en cualquier caso, es preciso recordar que **UTE N...PTS...** no tributó por las bases imponibles positivas declaradas por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 al haber aplicado el Régimen fiscal especial recogido en el citado artículo 48 del TRLIS, por lo que no existiendo en modo alguno una doble tributación, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Asimismo es preciso señalar que, tal y como ya dispuso el TEAR en la resolución ahora impugnada, si la pretensión del recurrente es instar la declaración de nulidad del acto por la indefensión ocasionada al socio, que ya había declarado la parte de la base imponible de la UTE a él imputable en sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, no es ésta la instancia ni el momento procedimental oportuno para plantear tal situación, a la vista de que en el precepto reglamentario que hemos citado ya se recoge el derecho de los socios o miembros a oponer todos los motivos de impugnación que estimen convenientes durante la tramitación del procedimiento de comprobación o investigación que se instruya frente a cada uno de ellos, todo ello sin olvidar la facultad que asiste a todo obligado tributario de instar la rectificación de su propia autoliquidación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 120 de la LGT y en los artículos 126 y siguientes del RGAPGIT.

Tercero.

Alega en segundo lugar el interesado la improcedencia de la aplicación del Régimen general por el mero incumplimiento del requisito material de inscripción en el Registro especial, manifestando al respecto lo siguiente:

“Hechas las precisiones anteriores a continuación se analizan los siguientes HECHOS:

La UTE N..., SL/PTS..., SA, otorga la escritura pública de constitución nº ... del protocolo del Notario D. Ox..., el 2 de febrero de 2001, donde consta que los otorgantes se comprometen a realizar cuantas gestiones sean necesarias para inscribir la UTE en el Registro Especial para dar cumplimiento al artículo 3º de la Ley 18/1982 de 26 de mayo y concordantes. (Consta la copia de la escritura aportada al procedimiento de comprobación inspectora).

Con fecha 2 de febrero de 2001 presentó el modelo 037 de DECLARACIÓN CENSAL de comienzo de la actividad que han de presentar, a efectos fiscales, los obligados tributarios, ante la Delegación del Ministerio de Hacienda, en Oviedo, domicilio fiscal del obligado tributario, donde se solicita, además el Número de Identificación Fiscal. Con dicho documento ha sido aportada copia de la escritura donde en la portada se pone como título UNION TEMPORAL DE EMPRESAS.

La Agencia Tributaria comunica el siguiente número de Identificación Fiscal a la UTE N..., SL/ PTS...:G....

Con dicho NIF y fecha 5 de marzo de 2001, presentó la escritura de constitución a liquidar, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ante la Dirección General de Hacienda, Servicio de Gestión Tributaria, del Principado de Asturias, en cuyo modelo 600 aparece la IDENTIFICACIÓN DEL ACTO: constitución de sociedad no anónima: UNION TEMPORAL DE EMPRESAS y donde consta el estampillado de la citada Dirección General de Hacienda que dice:

El original se devuelve al interesado por haber alegado que el acto que contiene está exento al impuesto de ITP y AJD. Ha presentado copia que se conserva en la Oficina para COMPROBACIÓN de la EXENCIÓN, alegada o para practicar la liquidación o liquidaciones que, en su caso procedan.

(Figura copia en el expediente)

Con fecha 14 de diciembre de 2001 presenta en la Agencia Tributaria, Delegación de Oviedo, el Impuesto sobre Actividades Económicas.

(Figura copia en el expediente)

Con fecha 26 de junio de 2007 la UTE N.../PTS... recibe la COMUNICACIÓN DE LA TARJETA ACREDITATIVA DEL NIF DEFINITIVO con el NUMERO G... .

(Figura copia en el expediente)

Con fecha 1 de octubre de 2008, con la modificación introducida en la composición del NIF por la Orden 451/2008, de 20 de febrero, mi representada recibe notificación firmada por el Delegado Especial de la A.E.AT, por la que modifican de oficio LA LETRA DE IDENTIFICACIÓN que pasa a ser "U" y señala que es DEFINITIVO. (Figura copia en el expediente)

La letra "U" de acuerdo con el artículo 3º de la ORDEN. EHA 451/2008, de 20 de febrero, sobre composición del NIF en su Artículo 3. Claves sobre la forma jurídica de entidades españolas se corresponde con las Uniones Temporales de Empresas.

La Orden EHA 451/2008, de 20 de febrero, entró en vigor el 1 julio 2008 y su disposición transitoria única estableció que durante el año 2008 la AEAT comunicará a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que, de acuerdo con lo dispuesto en esta orden, deban tener una letra distinta, el nuevo número de identificación fiscal que les corresponda.

A mi representada, como se ha expuesto, le fue modificada la letra del NIF (antes la G) por la "U" como Unión Temporal de Empresas.

No obstante la citada Orden estableció que las entidades que entiendan que, conforme a lo dispuesto en esta orden, les corresponde otro distinto, podrán solicitar, a partir del 1 de julio de 2008, la asignación de un nuevo NIF, sin esperar a recibir la comunicación indicada en el párrafo anterior.

Asimismo, la precitada orden, solicita la colaboración de los contribuyentes para actualizar sus archivos cuando concluye con lo siguiente: "... las entidades que a 1 de enero de 2009 no hayan recibido la comunicación indicada y, conforme a su forma jurídica, consideren que les debería corresponder un NIF distinto del asignado, deberán dirigirse a la Administración o Delegación de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal para actualizar la información censal que tiene la Administración Tributaria de la entidad y obtener el número de identificación fiscal que, en su caso, les corresponda.

Expuestos los hechos transcritos, es evidente que mi mandante cumplimentó todos los documentos requeridos para la constitución ante los órganos de Hacienda, estatales y de la Comunidad, y presentó en dichos registros la escritura de constitución de la UTE, sin que en ninguno de ellos le fuera requerido el requisito de la inscripción en el Registro especial, y fue declarada la exención en el ITP y AJD, ya que nunca le fue girada la liquidación como consecuencia de que no le fuera reconocida la exención invocada en la liquidación del Impuesto.

Así se mantuvo en TODAS SUS RELACIONES CON LA HACIENDA durante once años desde su constitución en el año 2001 hasta el año 2012 y así presentó todas sus DECLARACIONES TRIBUTARIAS, donde hizo constar los socios, porcentajes de participación y demás requisitos exigibles a las UTES.

Según la Actuaría, ninguna responsabilidad ha de recaer sobre la Administración, después de haber presentado abundante documentación, en todas las instancias, máxime cuando fue registrada la escritura de constitución de la UTE, como exenta en el ITP y AJD, habiendo quedado pendiente de calificación a expensas de su comprobación posterior tal como consta en la escritura, sin que en ningún momento posterior le fuera notificada liquidación alguna como consecuencia de que "no fuera reconocida la exención".

El obligado tributario consideró que, como consecuencia del intercambio de información entre ambas Administraciones, había cumplido con todos los requisitos exigibles, incluido el de inscripción en el registro especial. Por otra parte, también interpretó que, después de toda la tramitación ante los órganos correspondientes de la Administración de Hacienda, que las deficiencias detectadas, dentro del amplio trámite burocrático, le serían puestas de manifiesto para la subsanación, ya que como señala la Ley es a la Inspección del Estado a quien compete velar por las UTES.

El incumplimiento señalado por la Inspección, para privar de la aplicación del régimen especial a mi representada, es un requisito material que pudo ser subsanado en cualquier momento por la Administración Tributaria, e incluso en el momento de la comprobación inspectora pues tal como señala la Dirección General de Tributos, Resolución núm. 1946/2004 de 26 octubre JUR 2005/4692, los efectos de la inscripción tendrán efectos desde el momento de solicitud de inclusión, al no existir desarrollo reglamentario de la Ley 18/1982.

Alguna responsabilidad cabrá imputar a la Administración, a la luz de los hechos que constan en el expediente, de no haber detectado tal irregularidad, sin que la responsabilidad solamente deba recaer en el obligado tributario máxime cuando éste está obligado a ser gestor de la propia Administración, sin que en ningún momento le sea dispensado ningún error en la aportación de tan abundante documentación y sin embargo sí se dispensa a la Administración el no haber detectado la irregularidad de "falta de inscripción" en un período tan dilatado, máxime

cuando dice en la liquidación de un impuesto en su constitución "que queda exento a expensas de la posterior comprobación de la exención invocada", sin que en diez años haya tenido ninguna comunicación en contra de dicha exención."

De nuevo, en lo que a esta cuestión se refiere, el interesado, dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución impugnada, se limita a dar por reproducido en esta alzada literalmente el que fuera escrito de alegaciones presentado ante aquel Tribunal de instancia.

Pues bien, como se ha señalado con anterioridad, el artículo 50 del TRLIS establece que tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de dicha Ley:

"Las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda, así como sus empresas miembros."

La Audiencia Nacional ha mantenido el criterio de considerar la inscripción en el Registro especial como un requisito imprescindible para la aplicación del Régimen especial del Capítulo II del Título VII del TRLIS, disponiendo en sentencia de 19-07-2007 (rec. nº 366/04), lo siguiente:

"Dos son las principales características configuradoras de las UTES que cabe extraer de la citada definición legal. En primer lugar, las Uniones Temporales de Empresas presentan una vida limitada. Y en segundo término carecen de personalidad jurídica, justificándose esta ausencia en la vida limitada de la Unión Temporal."

Al objeto de reforzar la seguridad jurídica derivada de esta fórmula de cooperación exige la Ley 18/1982 que la constitución de la UTE se formalice mediante escritura pública. Ahora bien, estas entidades no son inscribibles en el Registro Mercantil sino, como tendremos ocasión de precisar, en un Registro Administrativo integrado en el Ministerio de Hacienda y gestionado en la actualidad por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), siendo tal inscripción obligatoria en aras de poder acogerse al presente régimen fiscal especial."

El control de este tipo de negocios por parte de la Administración ha sido una de las principales cuestiones suscitadas en torno a estas entidades, dada la inexistencia de una obligación de inscripción en el Registro Mercantil. Ante esta situación fue la propia Administración la que en 1982 creó un Registro especial para Uniones Temporales de Empresas en el que debía dejarse constancia de la existencia de las mismas para que posteriormente pudieran acceder a las ventajas ofrecidas por la Ley, especialmente aquellas de carácter fiscal. De este modo quedaba asegurada la vigilancia y el control de este tipo de negocios, otorgándose a cambio diversas ventajas fiscales que únicamente podían obtenerse mediante la correspondiente inscripción en el citado Registro Especial."

Asimismo, en este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante V2377-08 de 16 de diciembre, en la que se dispuso:

"No resultará de aplicación el régimen especial de imputación previsto en el artículo 48 del TRLIS al no figurar inscrita la consultante en el registro especial administrativo llevado al efecto en el Ministerio de Economía y Hacienda. Por tanto, la consultante, siempre y cuando cumpla los requisitos previstos en la Ley 18/1982 para poder ser calificada como U.T.E. será sujeto pasivo del Impuesto y tributará con arreglo al régimen general, determinándose su base imponible con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10 del TRLIS, sin que proceda la imputación de esta última a los socios."

Alega el interesado que la inscripción en el Registro Especial carece de desarrollo reglamentario, si bien, no obstante, la Ley 18/1982, dispone en su artículo 3º, lo siguiente:

"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."

Por su parte el artículo 10 de la Ley 18/1982, en su redacción original, dispone la existencia de un Registro Especial que llevará el Ministerio de Hacienda, sin que exista en el texto legal ninguna remisión a un desarrollo

reglamentario. No se ha considerado oportuno regular de forma especial el procedimiento de inscripción en el citado Registro, por lo que es necesario acudir a los preceptos generales de la Ley General Tributaria y normas de desarrollo y a lo establecido en la Ley de Procedimiento Administrativo y otras normas administrativas de carácter general, siendo preciso resaltar lo dispuesto en el Real Decreto 803/1993, el cual, en su anexo 2, número 8, incluye la inscripción en el Registro Especial de las UTEs como uno de los procedimientos cuya resolución debe producirse en el plazo máximo de 6 meses, incluyendo a su vez, en el anexo 4, número 16, la inscripción en el referido Registro como uno de los procedimientos que deben entenderse desestimados si no recae resolución expresa en el plazo máximo dispuesto al efecto. También hay que destacar que la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, en su Disposición adicional decimosexta dispone:

“Se adscribe a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el Registro Especial del Ministerio de Hacienda de Uniones Temporales de Empresas, establecido en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, de Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, correspondiéndole su gestión, mantenimiento y desarrollo.”

Respecto a la mención del interesado relativa a que en la escritura de constitución se indicaba la intención de efectuar la inscripción en el Registro Especial y que al presentar el modelo 037 censal se adjuntó la escritura donde constaba que se trataba de una UTE, es preciso señalar que el procedimiento para la inclusión de UTEs en el Registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda a que se refiere el artículo 50 del TRLIS constituye un supuesto de procedimiento tributario iniciado a instancia del contribuyente, quien debe acreditar que cumple los requisitos establecidos en la Ley 18/1982 a fin de ser inscrito en dicho registro. Su inscripción efectiva le habilitará para tributar por el Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial previsto en el referido artículo 50 del TRLIS.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 118 de la LGT este procedimiento debe ser iniciado necesariamente, a la vista de su naturaleza, por una solicitud del obligado tributario que deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 70 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJAE), de aplicación a los procedimientos tributarios en virtud de lo dispuesto en su Disposición Adicional Quinta y en el artículo 97 b) de la LGT. En consecuencia, la solicitud de inscripción en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda debería contener, entre otras precisiones, los *“hechos, razones y petición en que se concrete, con toda claridad, la solicitud”*, así como el órgano, centro u unidad administrativa a que se dirige.

En cuanto al órgano competente para la tramitación del procedimiento de inscripción, la Disposición Adicional Sexta de la Ley 14/2000 de 29 de diciembre de 2000, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, adscribió a la AEAT el Registro Especial del Ministerio de Hacienda de Uniones Temporales de Empresas, así como su gestión, mantenimiento y desarrollo. El Ministerio de Hacienda incluye este procedimiento en su catálogo de servicios, y la AEAT, como órgano encargado de su gestión, ofrece un modelo de solicitud que puede ser utilizado por los contribuyentes y presentado junto con los documentos que se estimen convenientes, siendo obligatorio en todo caso acompañar la solicitud de la escritura de constitución de la UTE que contenga los Estatutos por la Sociedad, de manera que la mera presentación de la escritura de constitución acompañando al modelo 037 no puede ser considerada como una solicitud de inscripción en el Registro Especial de UTEs.

En cuanto a la presentación de la declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el estampillado por parte de la Administración del Principado donde se indica que la exención del Impuesto será objeto de comprobación, no consta, tal y como señala el TEAR en la resolución impugnada, que dicha comprobación haya sido llevada a cabo, lo cual no puede llevar al contribuyente a la creencia de que el trámite de la inscripción en el Registro Especial para optar al Régimen Especial se haya cumplido pues por los datos que constan en el expediente no efectuó ninguna solicitud, ninguna manifestación expresa y directa ante la Agencia Tributaria en ese sentido.

En relación a las gestiones realizadas en torno al Número de Identificación Fiscal (NIF), tanto en su asignación inicial como en la modificación operada en el año 2008, confirma este Tribunal lo dispuesto al respecto por el TEAR, si bien hemos de señalar que las mismas guardan relación con la identificación de la entidad como tal ante la Hacienda Pública a través del citado código, pero no existe ninguna relación entre dicha identificación y la opción por el Régimen Especial manifestada a través de la inscripción en el Registro Especial de las UTEs.

En el año 2001, en que se constituyó la UTE y se le asignó un NIF que empezaba por la letra “G”, la norma vigente que regulaba la asignación del NIF era el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, el cual afirmaba en su

artículo 1º que toda persona natural o jurídica, así como entidades sin personalidad jurídica, entre las que mencionaba a las UTEs, tendrían un NIF para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. Se remitía al Real Decreto 2423/1975, para la composición del NIF, el cual establecía que el primer dígito se refería a la forma jurídica de la sociedad o entidad de que se tratara (artículo 3º), y en el anexo detallaba dicho primer dígito, asignando la letra “G” a las “asociaciones y otro tipo no definido”.

En cuanto a la Orden 421/2008 que menciona el recurrente, dicha Orden regula la composición del NIF para las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, la cual determina (artículo 1º) que dichas entidades tendrán asignado un NIF que será invariable salvo que cambie su forma jurídica o nacionalidad, así como que dicho NIF se compone de 9 caracteres, indicando la letra que ocupa el primer lugar la forma jurídica de la entidad, si se trata de entidad española (artículo 2º), y también el detalle de las letras asignadas a las entidades, correspondiéndole a la UTE la letra “U”. Nada de esto, vemos, tiene relación con la opción por el Régimen Especial ni con la inscripción en el Registro Especial sino con la identificación de las entidades mediante un código que se usará en las relaciones de naturaleza o trascendencia tributaria.

En cuanto al hecho de que no fuera requerido el obligado tributario por la Administración para realizar el trámite de inscripción en el Registro Especial, reiteramos que dicha inscripción constituye la manifestación del ejercicio de una opción, la de tributación en el Impuesto sobre Sociedades según el Régimen especial previsto para las UTEs que se quieran acoger al mismo, y no un trámite obligatorio e inherente a la constitución de la UTE.

Respecto a la posible falta de lealtad de la Administración al no advertir al contribuyente de la falta de cumplimiento del requisito, nos remitimos a lo expresado en el apartado anterior.

Por otra parte, la Administración Tributaria dispone de cauces adecuados y suficientes para informar al contribuyente en todas las cuestiones relativas al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, información que se extiende, por supuesto, al ejercicio de las opciones que la legislación otorga al contribuyente. A título de ejemplo, tal y como acertadamente señala el TEAR, la página web de la AEAT informa, entre otros procedimientos, del correspondiente a la inscripción de las UTEs en Internet, concretamente en la llamada “sede electrónica”, apartado “Procedimientos, Servicios y Trámites (Información y Registro)”, subapartado “Beneficios Fiscales y Autorizaciones”, subapartado “Varios impuestos”. El contribuyente tiene derecho, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.1.a) “a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. Lo que no puede pedírsele a la Administración que se anticipe y advierta al contribuyente, sin consulta por su parte, de las opciones de que dispone en la tributación y de los trámites requeridos para los ejercicios de las mismas, máxime tratándose de una opción y un trámite establecidos por Ley de forma clara y terminante.

Así las cosas, no constando la inscripción de la UTE en el Registro especial del Ministerio de Hacienda no podemos sino desestimar las pretensiones actoras al respecto, habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal, entre otras, en resolución de 29-11-2012, en la que se dispuso:

“Por tanto, no existiendo inscripción de la UTE en el Registro especial del Ministerio de Hacienda no cabrá aplicar el régimen fiscal previsto en el Capítulo II del Título VII del TRLIS, debiendo desestimarse este motivo de impugnación. Debe recordarse aquí que este régimen fiscal especial, de conformidad con el artículo 50 del TRLIS, es aplicable tanto a las UTEs como a sus empresas miembros. Estas últimas se verán obligadas a constatar la existencia de inscripción de la UTE en el referido registro antes de aplicar el régimen fiscal especial; con independencia de que sea la UTE quien deba solicitar su inscripción en el registro y no las empresas miembros.”

Cuarto.

En lo que respecta al Acuerdo sancionador, alega el interesado su nulidad al no estar suficientemente motivado, no existiendo ocultación y habiendo actuado el obligado tributario según una interpretación razonable de la norma.

Nuevamente, en lo que a esta cuestión se refiere, el interesado, dejando de lado toda la argumentación vertida por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución impugnada, se limita a dar por reproducido en esta alzada literalmente el que fuera escrito de alegaciones presentado ante aquel Tribunal de instancia.

Corresponden las sanciones impuestas por la Inspección a la ausencia de tributación de las bases imponibles declaradas por la **UTE N...PTS...**, pese a incumplir esta entidad con los requisitos exigidos por el TRLIS

para poderse acoger al Régimen especial de imputación regulado en el artículo 48 y siguientes, dejando con ello de ingresar parte de la deuda tributaria debida, entendiendo la Inspección que, en función de las circunstancias concurrentes, le era exigible al contribuyente una conducta distinta a la desempeñada.

De acuerdo con reiteradas sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991) la motivación del acto administrativo cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración, artículo 106.1 de la Constitución, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: en el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

Y acerca de la indefensión, tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión: *“(…) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión “consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción” (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (…). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (…)”*.

Pues bien, en cuanto a la motivación del Acuerdo sancionador este Tribunal no comparte el argumento del recurrente sobre que el mismo no se encuentre debidamente motivado ya que especifica la conducta sancionada (ausencia de tributación de las bases imponibles declaradas por la **UTE N...PTS...**, pese a incumplir esta entidad con los requisitos exigidos por el TRLIS para poderse acoger al Régimen especial de imputación regulado en el artículo 48 y siguientes), con indicación de los hechos que fueron su causa (las causas de regularización ampliamente descritas en el Acuerdo que nos ocupa), la norma que tipifica tal conducta como infracción tributaria (artículo 191 de la LGT), alusión expresa e individualizada de la apreciación de la concurrencia de culpabilidad que, como mínimo a título de simple negligencia, requiere el artículo 183 de la LGT para poder sancionar tal conducta típica y el porqué de dicha apreciación, alusión expresa a la no apreciación de la concurrencia de ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad establecidas en el artículo 179.2 de la LGT, con especial referencia a que no se aprecia la posibilidad de interpretación razonable de la norma distinta de la realizada por la Inspección, y alusión expresa a las normas que regulan las sanciones a imponer.

Así pues, a juicio de este Tribunal, el Acuerdo sancionador está suficientemente motivado al contener la exteriorización de los fundamentos por cuya virtud la Administración aprecia la concurrencia de la conducta tipificada por la norma como de infracción tributaria y la sancionabilidad de la misma, no generando indefensión en el contribuyente.

En relación a las sanciones impuestas es preciso traer a colación lo dispuesto en los artículos 183 y siguientes de la LGT así como en el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre y en particular el artículo 191.1 de la LGT en el que se indica que:

Artículo 191.1 de la LGT:

“1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley.”

El marco normativo sustantivo al que nos hemos referido hace plena la recepción en el ámbito tributario del principio de inadmisión de la responsabilidad objetiva en el Derecho Administrativo sancionador que afirma nuestra jurisprudencia (sentencia de 26-04-1990 del Tribunal Constitucional y reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo). En consecuencia, para poder calificar la conducta del obligado tributario como infracción tributaria, con la consiguiente sanción, se precisa la concurrencia del elemento subjetivo en forma de dolo, culpa o simple negligencia junto a los elementos objetivos de antijuricidad y tipicidad.

Concurriendo según lo confirmado en fundamentos anteriores el hecho típico y antijurídico resta apreciar la concurrencia del elemento subjetivo, esto es, la culpabilidad.

El artículo 183 de la Ley 58/2003 establece que: *“Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”, de tal forma que la imposición de una sanción requiere “la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias...”* (SAN de 07-12-1994).

Tal y como dispone el artículo transcrito las infracciones tributarias serán sancionables incluso a título de simple negligencia. El obligado tributario, como sujeto pasivo, debía ser conocedor de la normativa aplicable y de manera concreta del requisito necesario habilitante sustancial de hallarse inscrito en el Registro especial del Ministerio de Hacienda a efectos de la aplicación del Régimen fiscal especial recogido en el citado artículo 48 del TRLIS.

Pues bien, como consecuencia de la conducta descrita, se produjo un considerable beneficio fiscal para el sujeto pasivo que, de no haber intervenido la Inspección de los Tributos, habría quedado definitivamente consolidado. En el caso concreto que nos ocupa se estima que la conducta del obligado tributario no puede ser calificada sino de voluntaria y culpable, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, pues el obligado tributario debía de conocer sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, no pudiéndose apreciar la diligencia debida en la conducta del mismo en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, realizando las conductas tipificadas, ya con pleno conocimiento y conciencia de su gravedad, ya, al menos, con negligencia punible, esto es, con ausencia del cuidado y atención que le eran exigibles.

Por otro lado, este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido asimismo manteniendo de forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que: *“la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales”* (resoluciones de 21-10-1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable pudiera ser causa excluyente de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no operan de modo automático como excluyentes de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse como de difícilmente vencible. Pues bien, en el caso que nos ocupa, de lo dicho en los fundamentos que confirman la regularización tributaria realizada por la Inspección se desprende que no cabe apreciar interpretación razonable eximente de responsabilidad dada la claridad de las normas fiscales que regulan la materia, que han sido antes reproducidas (art. 50 TRLIS y art. 3 de la Ley 18/1982), que expresamente requieren la inscripción para la aplicación del régimen especial, y que debían ser conocidas por el contribuyente.

Así pues, la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta del obligado tributario como constitutiva de infracción tributaria como la apreciación de, cuanto menos, negligencia en dicha conducta, justifica la imposición de sanción, sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la Ley 58/2003.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en los recursos de alzada n°s 4190/14 y 4191/14 interpuestos por la entidad **UTE N...PTS...**,

ACUERDA:

DESESTIMARLOS confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias objeto de los mismos así como la liquidación tributaria y sancionadora subyacentes.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.