

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091655

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 30 de octubre de 2023

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. n.º 10039/2022

### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Infracciones y sanciones. Clases de infracciones. Infracciones específicas de los tributos. IS. Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.** El Tribunal debe analizar si concurre el elemento objetivo propio de la infracción tributaria del art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT) que tipifica como infracción «imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas».

En el presente caso, una UTE imputó incorrectamente a sus socios una base imponible negativa, cuando lo procedente, de acuerdo con la normativa del impuesto, hubiese sido imputarles una base imponible positiva. Este comportamiento tiene como causa el incorrecto cálculo, por parte de la UTE, de su base imponible, al no aplicar de forma correcta en su autoliquidación la regla de limitación a la deducibilidad de los gastos financieros.

Por lo tanto, en la medida en que se han imputado incorrectamente las cantidades que resultaban procedentes a sus socios residentes en territorio español, se incurre en la conducta tipificada en el art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT), concurriendo el elemento objetivo de la infracción tributaria.

En contra de este razonamiento, la Audiencia Nacional interpretó esta infracción del art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT) sosteniendo que, cuando la regularización consistía en corregir la base imponible de la UTE, que había sido incorrectamente calculada en su autoliquidación, no debía apreciarse la comisión de esta infracción, ya que el comportamiento antijurídico se producía a la hora de determinar la base imponible por la UTE, pero no en el momento de imputar dicha base imponible a sus socios, y ese criterio fue asumido por el TEAC.

Ahora bien, la Audiencia Nacional ha rectificado expresamente este criterio en SAN, de 26 de abril de 2023, recurso nº 758/2020 (NFJ090800), aplicando el mismo razonamiento que venía recogiendo de manera reiterada la doctrina del TEAC.

En conclusión, en el presente caso, cabe concluir que, a la vista de lo resuelto por el Tribunal sobre el fondo de la regularización practicada a cargo de la UTE, sí concurre el tipo infractor tipificado en el art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT), ya que dicha UTE calculó incorrectamente su base imponible del periodo, IS de 2016, lo que conllevó que, a su vez, imputase a sus socios residentes en territorio español una base imponible incorrecta, inferior a la procedente. Y ello porque, de acuerdo con lo expuesto, la infracción del art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT) se configura de tal forma que su elemento objetivo permite incluir todos los supuestos en los que la UTE imputa incorrectamente la base imponible a sus socios, también por haberla calculado o determinado de forma incorrecta.

Ello supone que el TEAC entienda procedente rectificar el criterio expuesto en la Resolución TEAC, de 23 de enero de 2023, RG 1024/2020 (NFJ088806) y concluir, al hilo de lo que ha establecido la AN en su criterio más reciente, que la conducta aquí regularizada sí es sancionable. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183 y 196.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 7, 16, 43 y 45.

Constitución Española, art. 24.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada promovido por **TW SA Y QR SA UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS** con N.I.F ..., contra la Resolución del TEAR de Castilla y León, de fecha 31 de octubre de 2022, por la que se resuelven de forma acumulada las reclamaciones número 47-02349-2019; 47-02360-2019; previamente interpuestas contra el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2016 y contra el acuerdo de resolución del expediente sancionador asociado, dictadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

En fecha 13 de febrero de 2019 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León notificó a la entidad **TW SA Y QR SA UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS** (anteriormente, UTE **XZ**) el inicio de actuaciones inspectoras cuyo objeto incluía la comprobación con carácter parcial del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016. El objeto se limitó a la comprobación de la correcta tributación de los ajustes al resultado contable.

UTE **XZ** tributó, para el periodo impositivo objeto de comprobación, por el régimen especial aplicable a las Uniones Temporales de Empresas (UTE's) regulado en el Capítulo II del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, -LIS-), presentando declaración con los siguientes importes relevantes (en euros):

	Ejercicio 2016
Base imponible	-664.765,40
Socios residentes	-664.765,40

El procedimiento de comprobación referido anteriormente finalizó mediante acuerdo de liquidación, notificado en fecha 18 de junio de 2019, derivado del acta A02-...90 en el que se consignaron los siguientes importes relevantes (en euros):

	Ejercicio 2016
Base imponible	522.921,98
Socios residentes	522.921,98
Cuota de la liquidación	0,00
Intereses de demora	0,00
Deuda a ingresar	0,00

**Segundo.**

UTE **XZ** estaba dada de alta, para los periodos impositivos objeto de comprobación, en el epígrafe nº508 del IAE, relativo a las Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas.

En la cuenta de pérdidas y ganancias de la UTE en el ejercicio 2016 se recogieron gastos financieros por importe de 2.227.452,65 euros, sin que se consignase, en su autoliquidación del IS del ejercicio, ningún ajuste al resultado contable motivado por la limitación a la deducibilidad de los mismos establecida en el artículo 16 LIS.

A requerimiento de la Inspección de los Tributos, el obligado tributario contestó que 39.765,27 euros contabilizados en la cuenta ...00 se correspondían con gastos financieros por actualización de provisiones de carácter medioambiental y que el resto de los gastos financieros considerados, contabilizados en la cuenta ...02 por importe de 2.187.687,38 euros, se correspondían con gastos financieros devengados por deudas con empresas del grupo. En concreto, se trataba de los gastos de naturaleza financiera derivados de las aportaciones de los dos socios partícipes de la UTE efectuadas para garantizar su funcionamiento, motivado por el retraso de los pagos de un cliente (**NP**) a la UTE.

Respecto a los gastos por actualización de provisiones medioambientales, el acuerdo de liquidación indica que no están sujetos a la limitación de gastos financieros por exclusión expresa del artículo 16 LIS.

Sin embargo, respecto a los otros gastos considerados como financieros, por importe de 2.187.687,38 euros, derivados de la deuda que la UTE ostentaba frente a sus socios, la Inspección de los Tributos considera que constituyen endeudamiento empresarial, estando sujetos, en cuanto a los gastos devengados, a la limitación establecida en el artículo 16 LIS.

Teniendo en cuenta que el beneficio operativo de la entidad en el ejercicio 2016, considerando eliminaciones e incorporaciones, fue de 3.052.863,03 euros, el límite establecido en ese precepto para el importe a admitir como gastos financieros deducibles - del 30% - se fijó en 915.858,91 euros. No obstante, en todo caso, tal y como establece el mismo artículo 16 de la LIS, se consideran deducibles gastos financieros netos en el periodo impositivo

por importe de 1.000.000 euros, por lo que el ajuste practicado en la base imponible fue, a efectos de practicar la regularización, de 1.187.687,38 euros, resultando de dicho ajuste una base imponible comprobada positiva por importe de 522.921,98 euros -en contraposición con la base imponible negativa inicialmente declarada por importe de 664.765,40 euros-.

No obstante, dado que la UTE tributaba por el régimen especial del Capítulo II del Título VII LIS, y que sus dos partícipes eran residentes en territorio español, no resultaba cantidad a ingresar derivada del acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento, debiendo imputarse, a cada uno de sus socios, 261.460,99 euros de base imponible positiva y 593.843,69 euros de gastos financieros no deducidos en sede de la UTE.

### **Tercero.**

Apreciada la posible comisión de infracción tributaria del artículo 196 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), se notificó el acuerdo de inicio del procedimiento sancionador junto con la propuesta de sanción en fecha 17 de abril de 2019, notificándose al obligado tributario el acuerdo de resolución en fecha 18 de junio de 2019. En él, efectivamente, se tuvo a la UTE como responsable de la comisión, en cuanto a su IS de 2016, de la infracción del artículo 196 LGT, que fue calificada como grave, imponiéndose la sanción a un tipo del 40% por una cuantía total de 475.074,95 euros.

### **Cuarto.**

Disconforme con los actos administrativos expuestos -acuerdo de liquidación y acuerdo de resolución del expediente sancionador-, **TW SA Y QR SA UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS** interpuso sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León con fecha 16 de julio de 2019, tramitándose con los números 47-02349-2019; 47-02360-2019, y que fueron resueltas de forma acumulada en sentido desestimatorio.

La resolución del TEAR fue objeto de notificación a la entidad reclamante en fecha 15 de noviembre de 2021, indicando como pie de recurso:

*«Contra la presente resolución puede interponer recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de esta notificación, ante este Tribunal Económico-Administrativo.»*

### **Quinto.**

En cumplimiento de lo establecido en ese pie de recurso otorgado por la resolución del TEAR, **TW SA Y QR SA UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS** interpuso recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León.

Durante la tramitación del mismo, la Abogacía del Estado presentó escrito de allanamiento, ya que el TEAR, por error, había resuelto la reclamación en única instancia, sin atender, sin embargo, a que el importe de la sanción impuesta en el acuerdo de resolución del expediente sancionador superaba el requerido para que el expediente fuese susceptible de ser conocido, en segunda instancia, a través de la interposición de recurso de alzada, por este TEAC, por lo que el TEAR debió haber tramitado las reclamaciones por el procedimiento ordinario.

Ante esto, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León dictó sentencia en fecha 21 de septiembre de 2022, decretando la anulación de la resolución del TEAR indicada y ordenando la retroacción de las actuaciones, con el fin de que se notificase la resolución con el correcto pie de recurso y la recurrente pudiese interponer, frente a la misma, el recurso de alzada procedente ante el TEAC.

### **Sexto.**

En ejecución de la sentencia, el TEAR de Castilla y León dictó la resolución en fecha 31 de octubre de 2022, desestimando nuevamente las reclamaciones -reiterando la argumentación de su resolución original- y subsanando el error cometido en el pie de recurso. Esta resolución fue objeto de notificación a la entidad reclamante en fecha 23 de noviembre de 2022.

### **Séptimo.**

Disconforme **TW SA Y QR SA UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS** con la resolución del TEAR, interpuso con fecha 13 de diciembre de 2022 ante este TEAC el recurso de alzada n.º 10039/2022 que aquí nos ocupa, solicitando su anulación y formulando las siguientes cuestiones:

Improcedente regularización, ya que la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros fijada en el artículo 16 LIS no resulta de aplicación a los devengados por cantidades aportadas por los socios de la UTE.

Improcedencia del acuerdo de resolución del expediente sancionador, por no haberse generado perjuicio económico para la Hacienda Pública y no concurrir culpabilidad en el comportamiento de la entidad, habiéndose aplicado una interpretación razonable de la normativa tributaria.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución impugnada dando respuesta a las alegaciones formuladas por la entidad reclamante.

### Tercero.

#### **Sobre si la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros resulta aplicable a las cantidades cedidas por los socios de la UTE.**

La entidad reclamante se opone a la regularización efectuada por la Inspección de los Tributos, en base a que considera que los intereses devengados por las aportaciones realizadas por los miembros de las UTE no pueden ser consideradas como endeudamiento empresarial, en la medida en que no son cantidades cedidas por terceros, sino por los propios socios, debiendo tener en consideración, a tal efecto, que la UTE carece de personalidad jurídica propia.

Así, invoca lo recogido en la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, que fue el que introdujo en nuestro ordenamiento - en la regulación del IS - la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, y en la que se recoge que uno de los objetivos de las medidas introducidas a través de dicha norma era favorecer la capitalización de las empresas.

De la misma forma, esgrime lo dispuesto en la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el IS, según la cual, tanto los gastos como los ingresos que se deben tomar en consideración a los efectos de la aplicación del límite para la deducibilidad de los gastos financieros en el IS han de estar relacionados con el endeudamiento empresarial.

Por otro lado, mantiene la entidad reclamante que, en la medida en que la UTE carece de personalidad jurídica, no tiene sentido ajustar el gasto financiero devengado por las aportaciones realizadas por los partícipes de la UTE, puesto que los estados financieros de la UTE están incluidos en los propios estados de sus socios, conllevando esta integración el realizar ajustes y eliminaciones de acuerdo con la normativa contable. Así, en la medida en que los gastos financieros contabilizados en la UTE provienen de las aportaciones realizadas por sus partícipes, los gastos contabilizados en sede de la UTE se compensan o eliminan con los ingresos de la misma naturaleza registrados en el partícipe, careciendo de sentido limitar su deducibilidad en sede la UTE.

Por último, invoca para defender su pretensión el contenido de la contestación dada por la Dirección General de Tributos a la consulta con número de referencia V0353-16. De acuerdo con el escrito de alegaciones, esta consulta se refiere al caso de un grupo fiscal integrado por diferentes sociedades, entre las que figura alguna UTE. Para esos casos, la consulta aclara que el límite a la deducibilidad del gasto financiero debe determinarse a nivel de grupo fiscal. En base a esta consulta, el escrito de alegaciones defiende que el mismo régimen debe ser aplicado a una UTE y sus partícipes, ya que la UTE carece de personalidad jurídica y no constituye más que un negocio conjunto que supone una extensión de la actividad de sus miembros, de forma análoga a la integración que concurre en el caso de los grupos fiscales.

## Cuarto.

El régimen especial aplicable a las Uniones Temporales de Empresas (UTE's) se regula, como ya hemos indicado, en el artículo 45 LIS en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

*«1. 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 y Administraciones Públicas, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley, excepto en relación con la regla de valoración establecida en el segundo párrafo del apartado 4 del citado artículo.*

*En el caso de participaciones en uniones temporales de empresas, el valor de adquisición se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios.*

*2. Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, así como las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el artículo 22 o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos allí establecidos.*

*3. Lo previsto en el presente artículo no será aplicable en aquellos períodos impositivos en los que el contribuyente realice actividades distintas a aquéllas en que debe consistir su objeto social.»*

El artículo 43 LIS recoge las reglas de tributación de las Agrupaciones de Interés Económico, a las que remite el artículo 45 en relación a las UTEs (el subrayado y negrita es nuestro):

*«1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, se aplicarán las normas generales de este Impuesto con las siguientes especialidades:*

*a) Estarán sujetas a las obligaciones tributarias derivadas de la aplicación de esta Ley, a excepción del pago de la deuda tributaria por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.*

*En el supuesto de que la entidad aplique la modalidad de pagos fraccionados regulada en el apartado 3 del artículo 40 de esta Ley, la base de cálculo no incluirá la parte de la base imponible atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 41 de esta Ley en relación con esa misma parte.*

*b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo:*

**1.º Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 16 de esta Ley, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad.**

*2.º La reserva de capitalización que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley, no haya sido aplicada por estas entidades en el período impositivo. La reserva de capitalización que se impute a sus socios no podrá ser aplicada por la entidad, salvo que el socio sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*3.º Las bases imponibles positivas, minoradas o incrementadas, en su caso, en la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de esta Ley, o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.*

*4.º Las bases de las deducciones y de las bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según corresponda por aplicación de las normas de este Impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*5.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.*

*La reserva de nivelación de bases imponibles a que se refiere el artículo 105 de esta Ley se adicionará, en su caso, a la base imponible de la agrupación de interés económico.*

*2. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios no residentes en territorio español tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas establecidas en el Texto Refundido de Ley del*

*Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.*

*3. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por este Impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputadas. Tratándose de los socios que adquieran las participaciones con posterioridad a la imputación, se disminuirá su valor de adquisición en dicho importe.*

*4. En la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de entidades acogidas al presente régimen, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.*

*Igualmente, el valor de adquisición se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios. No obstante, cuando así lo establezcan los criterios contables, el valor de adquisición se minorará en el importe de los gastos financieros, las bases imponibles negativas, la reserva de capitalización, y las deducciones y bonificaciones, que hayan sido imputadas a los socios en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión, hasta que se anule el referido valor, integrándose en la base imponible igualmente el correspondiente ingreso financiero.*

*5. Este régimen fiscal no será aplicable en aquellos períodos impositivos en que se realicen actividades distintas de las adecuadas a su objeto o se posean, directa o indirectamente, participaciones en sociedades que sean socios suyos, o dirijan o controlen, directa o indirectamente, las actividades de sus socios o de terceros.»*

Por lo tanto, la normativa del Impuesto sobre Sociedades configura un régimen de imputación temporal para las UTE's por el que éstas han de imputar su base imponible, la de cada periodo impositivo, y una vez la determinen de acuerdo con las reglas aplicables previstas con carácter general en la normativa del impuesto, a sus socios residentes en territorio español.

Respecto, concretamente, a las limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros del artículo 16 LIS, que es la cuestión nuclear de este expediente, resulta evidente que las UTEs están, por lo anteriormente señalado, sujetas a su cumplimiento al calcular su base imponible, ya que el número 1º de la letra b) del apartado 1 del artículo 43 LIS reconoce expresamente que los gastos financieros netos que la UTE no haya podido deducir en su base imponible por aplicación del límite del artículo 16 LIS serán imputados a sus socios. Es decir, con ello se está admitiendo implícitamente que les es de aplicación, a las UTE's, dicho límite a la deducibilidad previsto en ese precepto.

Por lo tanto, UTE **XZ**, al calcular su base imponible del periodo impositivo 2016, estaba, ciertamente, sujeta a las limitaciones del artículo 16 LIS respecto a la deducibilidad de sus gastos financieros netos.

La cuestión objeto de controversia, más concretamente, consiste en determinar si unos gastos concretos, los gastos devengados por las cantidades proporcionadas por sus socios/partícipes a la UTE, debían considerarse, a esos efectos, como "gastos financieros", en cuyo caso quedarían sujetos, a la hora de determinar su deducibilidad, a cumplir y ajustarse a esa regla del artículo 16 LIS.

El origen de estas cantidades son, atendiendo a lo dicho por la entidad, unas cantidades aportadas por los socios partícipes a la UTE para que ésta pudiera atender a las necesidades concretas e su gestión y actividad ante el impago de las cantidades que un cliente de la UTE, **NP**, le debía; es decir, los socios decidieron aportar cantidades a esta última para garantizar su funcionamiento. La entidad señala, no obstante lo anterior, que no se trata de vías de financiación ajena de la UTE propiamente dicha y que no corresponden a lo que podría considerarse como "endeudamiento empresarial".

Pues bien, este Tribunal Económico Administrativo Central debe señalar que comparte el criterio expresado, al respecto, por la Inspección de los Tributos y que ha confirmado el TEAR de Castilla y León respecto de esta cuestión, procediendo desestimar las alegaciones de la recurrente, sin obviar que ella misma admite que se trataba de aportaciones que los socios efectuaron en favor de la UTE para garantizar su funcionamiento. Y es que nos resulta indudable que nos encontramos realmente ante una cesión de recursos financieros que constituye endeudamiento empresarial para desarrollar la actividad de la UTE por distintas razones:

Se trata de cantidades que deben ser reintegradas a sus miembros, cedidas únicamente para hacer frente a necesidades de tesorería de la UTE.

A cambio de dicha cesión se pacta una contraprestación en favor de los cedentes, aunque estos sean los socios de la UTE, estando aquella constituida por los intereses devengados a cambio de la cesión de los citados recursos, que se estipulan y se comprometen (y se satisfacen).

La propia entidad reclamante, en contestación al requerimiento formulado por la Inspección de los Tributos, reconoció expresamente que se trataba de gastos de naturaleza financiera, siendo declarados en la casilla 00306 de su autoliquidación del impuesto -referida a los gastos financieros por deudas con empresas del grupo y asociadas- y contabilizándolos en la cuenta 66902, es decir, incluyéndolos como gastos financieros de empresas del grupo. Véase que, de acuerdo con las normas contables, la cuenta 669 se refiere a otros gastos de naturaleza financiera.

En base a lo anterior, resulta evidente que, a pesar de lo que defiende la entidad interesada, no nos encontrábamos con unas aportaciones permanentes, propiamente dichas, de los socios de la UTE, que pudieran atender a la naturaleza de aportaciones de fondos propios o de aportaciones a su patrimonio, y cuyo rendimiento, en caso de existir, vendría dado por la obtención de una mayor beneficio de la UTE a repartir entre los socios, de forma análoga a las aportaciones al patrimonio neto de las sociedades de capital.

Se trata, sin duda, de unas cesiones de recursos financieros por parte de los socios a la UTE a cambio de una contraprestación en forma de intereses, por lo que nos encontramos, indudablemente, ante una deuda o pasivo para la UTE que las recibió, cuya remuneración, para ésta, como pagador, estaba sujeta a las limitaciones del artículo 16 LIS. Y ello con independencia de que fuesen los propios socios de la UTE los acreedores, esto es, quienes cedieran tales cantidades, ya que ello no enerva, a juicio de este TEAC, la naturaleza de préstamo de la operación.

## Quinto.

El escrito de alegaciones hace referencia a lo que se recoge en la exposición de motivos del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, cuando reconoce que uno de los objetivos de las medidas introducidas a través de dicha norma, entre las que estuvo la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros devengados, fue favorecer la capitalización de las empresas; así como lo dispuesto en la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el IS, según la cual, tanto los gastos como los ingresos que se debían tomar en consideración a los efectos de la aplicación del límite de deducibilidad de gastos financieros han de estar relacionados con el endeudamiento empresarial.

Precisamente, esta norma nace con el fin de favorecer la capitalización de las empresas, favoreciendo la financiación de proyectos con recursos propios en lugar de recursos ajenos, que dan lugar a pasivos con obligación de pago de intereses en contraprestación.

Pero es que, en este caso, resulta evidente, de la naturaleza de la operación, que a lo que nos estamos refiriendo es a cantidades que respondían a la naturaleza de recursos financieros cedidos, sujetos a devolución, devengando intereses en contraprestación y constituyendo, por tanto, una forma de endeudamiento empresarial para financiar la actividad, sin que ello se vea perjudicado por el hecho de que quienes los cedieron fueron los propios socios / partícipes de la UTE. Los intereses devengados en estas operaciones, en préstamos de este tipo, son, precisamente, para los que se configura la limitación del artículo 16 LIS, ya que corresponden a formas de financiación diferentes a la capitalización de recursos propios.

## Sexto.

Se insiste, asimismo, por la entidad recurrente, en que la citada Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, cita como cuentas contables propias de gastos financieros las 661, 662, 664 y 665, pero no la 669, en la que se contabilizaron los intereses devengados en favor de los socios de la UTE, por lo que las cantidades contabilizadas en dicha cuenta no serían merecedoras de verse afectadas por la limitación del artículo 16 LIS.

Sin embargo, sirva señalar que, de la lectura de la Resolución, resulta evidente que lo que se recoge en ella es una mera enumeración incluida a modo de ejemplo y no exhaustiva. De hecho, la propia resolución reconoce expresamente como los gastos financieros a tener en cuenta a efectos de la limitación los siguientes (el subrayado es nuestro):

*«Por ello, los gastos financieros que deben tenerse en cuenta a los efectos del artículo 20 del TRLIS son aquellos derivados de las deudas de la entidad con otras entidades del grupo o con terceros. Por ello, los gastos financieros que deben tenerse en cuenta a los efectos del artículo 20 del TRLIS son aquellos derivados de las deudas de la entidad con otras entidades del grupo o con terceros...»*

Véase que el hecho de que se trate de deudas formalizadas con otras personas del mismo grupo -como contabiliza la UTE las cantidades recibidas de sus socios- o por terceros no ha de modificar el tratamiento que debe darse a los intereses devengados, siempre que, como es el caso, se trate, igualmente, de la cesión de recursos ajenos en el marco de una relación de índole o naturaleza claramente financiera.

**Séptimo.**

Por último, la entidad reclamante alega que, en la medida en que la UTE carece de personalidad jurídica, no tendría sentido ajustar lo que son unos gastos financieros devengados por aportaciones realizadas por los partícipes de la UTE, puesto que los estados financieros de la UTE están incluidos en los propios estados de sus socios, y que dicha integración conlleva realizar ajustes y eliminaciones de acuerdo con la normativa contable. Así, en la medida en que los gastos financieros contabilizados en la UTE provienen de esas aportaciones realizadas por sus partícipes, dichos gastos, contabilizados en sede de la UTE, se han de compensar/eliminar con los ingresos de la misma naturaleza registrados, de forma correlativa, en el partícipe.

Para reforzar su argumentación, trae a colación la consulta de la DGT V0353-16, referida a un grupo de consolidación fiscal integrado por diferentes sociedades, entre las que figura alguna UTE. En base a esta consulta, y a lo que en ella concluye la DGT, el escrito de alegaciones defiende que el mismo régimen debe ser aplicado a una UTE y sus partícipes, ya que la UTE carece de personalidad jurídica y no constituye más que un negocio conjunto que supone una extensión de la actividad de sus miembros, de forma análoga a la integración que concurre en el caso de los grupos fiscales.

Ambos argumentos, sin embargo, no pueden atenderse si tenemos en cuenta la regulación del régimen especial de las UTEs previsto en el Capítulo II del Título VII LIS, cuyos preceptos fundamentales han sido transcritos en esta resolución. Y es que aún cuando la normativa contable exige que los estados financieros de la UTE estén incluidos en los propios estados de sus socios, lo que conlleva la necesidad de que se efectúen ajustes y eliminaciones, lo exigido, a efectos tributarios, para las entidades que tributen bajo ese régimen especial difiere.

En concreto, el artículo 7.1.d) LIS configura las UTEs como contribuyentes del impuesto de forma independiente a sus socios, por lo que deberán presentar declaración con sus rentas y calculando su propia base imponible, a diferencia de lo que ocurre con las entidades en régimen de atribución de rentas, a las que el escrito de alegaciones parece querer equipararse.

Lo mismo puede aseverarse respecto a la pretensión de aplicar las mismas reglas que las entidades que tributan en régimen de consolidación fiscal. Por mucho que el escrito de alegaciones pretenda mostrar similitudes entre ambos casos, las entidades que tributan en régimen de consolidación fiscal lo hacen según las reglas especiales previstas en el Capítulo VI del Título VII LIS, con particularidades propias sobre muchas cuestiones entre las que está, ciertamente, cómo aplicar la limitación de deducibilidad de gastos financieros.

Sin embargo, estas normas en nada se parecen a las configuradas por el legislador para las UTEs, para las que se prevé un régimen de imputación de rentas en favor de sus socios definido en el Capítulo II del Título VII LIS. Véase que no se trata de un régimen de imputación de todos los ingresos y gastos obtenidos por la UTE en favor de los socios, sino que el régimen se articula con una premisa o base fundamental: que sea la propia UTE la que calcule, aplicando las reglas propias del tributo y teniendo en cuenta las particularidades o especiales que se puedan definir en las normas, su propia base imponible del ejercicio para, posteriormente, imputar dicha base imponible a sus socios residentes.

Y ello aunque, como incide la entidad reclamante, pueda resultar perjudicial para la Administración Tributaria a efectos de recaudación. Efectivamente, es posible que este sistema, régimen de tributación, resulta más favorable para los contribuyentes, ya que permite, por ejemplo, y en materia de gastos financieros, que la UTE, cuando tenga unos gastos financieros netos en el ejercicio superiores a los fijados en los límites de deducibilidad, pueda deducirse hasta el importe, en todo caso, de un millón de euros, pudiendo imputar el resto de los gastos no deducidos a sus socios, que, en caso de ser personas jurídicas, podrán deducirlos en su base imponible, nuevamente, teniendo en cuenta, también, la limitación del artículo 16 LIS.

Parece claro que esta doble imputación permite la deducción de los gastos financieros netos con mayor facilidad y admite que, si se considera la situación en su conjunto, lo que puede deducir la UTE y lo que pueden deducir los socios / partícipes, el importe susceptible de ser deducido en un ejercicio concreto sea superior.

Por último, en la consulta de la DGT traída a colación por la entidad reclamante, a pesar de no resultar aplicable por referirse a las normas del régimen de consolidación fiscal -no del régimen especial de UTE's-, resulta fundamental señalar que se trataba de un supuesto en que *«La UTE no está apalancada y, por tanto, no tiene gastos financieros respecto de los que proceda aplicar la limitación a la deducibilidad del gasto financiero neto»*, situación que nada se asemeja al supuesto objeto del presente recurso de alzada.

En base a lo anterior procede rechazar la pretensión formulada, debiendo confirmar la resolución del TEAR y el acuerdo de liquidación impugnados.

**Octavo. Sobre la posible existencia del elemento objetivo que permita apreciar la concurrencia de infracción tributaria.**

En primer lugar, procede analizar si concurre el elemento objetivo propio de la infracción tributaria del artículo 196 LGT. En concreto, la entidad reclamante rechaza su concurrencia no sólo por oponerse a la regularización

efectuado por la Inspección de los Tributos, algo que ya no tendría recorrido, como alegación, a la vista de lo concluido en los anteriores FUNDAMENTOS DE DERECHO, sino porque mantiene, además, que no se produce con su comportamiento un perjuicio para la Hacienda Pública Española.

La tipicidad de la conducta sancionada se recoge en el artículo 196 LGT en los siguientes términos:

*«1. Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. Esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 ó 193 de esta ley.*

*La infracción prevista en este artículo será grave.*

*La base de la sanción será el importe de las cantidades no imputadas. En el supuesto de cantidades imputadas incorrectamente, la base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.*

*2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 40 por ciento.»*

En el presente caso, UTE XZ imputó, incorrectamente como ya hemos concluido, a sus socios una base imponible negativa de 664.765,40 euros, cuando lo procedente, de acuerdo con la normativa del impuesto, hubiese sido imputarles una base imponible positiva de 522.921,98 euros. Este comportamiento tiene como causa el incorrecto cálculo, por parte de la UTE, de su base imponible, al no aplicar de forma correcta en su autoliquidación la regla de limitación a la deducibilidad de los gastos financieros.

Por lo tanto, en la medida en que se han imputado incorrectamente las cantidades que resultaban procedentes a sus socios residentes en territorio español, se incurre en la conducta tipificada en el artículo 196 LGT, concurriendo el elemento objetivo de la infracción tributaria.

En contra de este razonamiento, la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 23 de noviembre de 2022 (recurso n.º 551/2020) interpretó esta infracción del artículo 196 LGT sosteniendo que, cuando la regularización consistía en corregir la base imponible de la UTE, que había sido incorrectamente calculada en su autoliquidación, no debía apreciarse la comisión de esta infracción del artículo 196 LGT, ya que el comportamiento antijurídico se producía a la hora de determinar la base imponible por la UTE, pero no en el momento de imputar dicha base imponible a sus socios. En concreto, la sentencia razona:

*<<Sin embargo, la conducta concreta por la que se ha sancionado al contribuyente ha consistido en la deducción de unos gastos ficticios facturados por los subcontratistas (como se comprueba en la p. 29 del acuerdo sancionador), la deducción impropia de los gastos generales o de compensación a la UTE a partir de 2011 (p. 30), los gastos por suplidos del personal (p. 32) y la deducción impropia de gastos de relaciones públicas, viajes y operaciones con terceros (p. 32).*

*Pues bien, en todos estos casos nos encontramos en el momento de la determinación de la base imponible, no en el de la imputación a los socios o miembros de la UTE.*

*Esta diferenciación conceptual, a la vista de la redacción del tipo del art. 196 de la LGT y de las exigencias impuestas por los principios en materia sancionadora anteriormente aludidos, resulta relevante y así ha venido a declararlo esta Sala en el precedente constituido por la sentencia de 6 de marzo de 2019 (ROJ: SAN 792/2019, FJ 4), que se expresa así:*

*"En cuanto a la tipificación de la infracción, ya hemos señalado que el artículo 196 de la LGT, tipifica como infracción imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.*

*(...) La deducción del gasto " Farmacia" y el ajuste extracontable de las contribuciones empresariales a seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones, no responden a imputación de bases imponibles o resultados entre socios, sino a determinación de la base imponible, por lo que no es de aplicación el artículo 196 de la LGT>>.*

Es criterio fue asumido por este TEAC en resolución de 23/01/2023 (RG 1024/2020) señalando que:

*Así las cosas, teniendo en cuenta que la regularización practicada a la UTE ha consistido en:*

- Rechazar la deducibilidad de los gastos derivados de contratos de prestaciones de servicios suscritos y
- Rechazar la deducibilidad de los gastos derivados de primas de seguros satisfechos por UTE ...

no cabrá sino aplicar al caso el criterio de la Audiencia Nacional expuesto concluyendo que las regularizaciones practicadas "no responden a imputación de bases imponibles o resultados entre socios, sino a determinación de la base imponible, por lo que no es de aplicación el artículo 196 de la LGT"

*Deberá por tanto anularse la sanción impuesta.*

Ahora bien, sirva señalar que la Audiencia Nacional ha rectificado expresamente este criterio en el FUNDAMENTO DE DERECHO TERCERO de su sentencia de fecha 26 de abril de 2023 (recurso n.º 758/2020), aplicando el mismo razonamiento que venía recogiendo de manera reiterada la doctrina de este TEAC al disponer (el subrayado y negrita es nuestro):

*B.- El art 196.1 de la LGT dispone que: "Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. Esta acción u omisión constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los arts 191, 192 y 193 LGT". Añade la norma que la infracción es calificada como grave y, en lo que ahora nos interesa, que "en el supuesto de cantidades imputadas incorrectamente, la base de la sanción será el importe que resulte de sumar las diferencias con signo positivo, sin compensación con las diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada socio o miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos".*

*C.- Es cierto que, en un pronunciamiento reciente, la SAN (2ª) de 23 de noviembre de 2022 (Rec. 551/2020) -recurrida en casación- analiza un supuesto similar al de autos, razonando que "en todos estos casos nos encontramos en el momento de la determinación de la base imponible, no en el de la imputación a los socios o miembros de la UTE", estimando el recurso en un supuesto en el que la BI no está correctamente calculada. Esta sentencia, básicamente, se fundamenta en el precedente contenido en la SAN (2ª) de 6 de marzo de 2019 (Rec. 325/2016), que si bien razona que no concurre el elemento de la culpabilidad, afirma que no es menos cierto que añade que "la deducción del gasto "Farmacia" y el ajuste extracontable de las contribuciones empresariales a seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones, no responden a imputación de bases imponibles o resultados entre sino a determinación de la base imponible, por lo que no es de aplicación el artículo 196 de la LGT". Tiene razón la Abogacía del Estado al afirmar que lo sostenido en esta última sentencia es un obiter dicta, pero lo sostenido en la primera de las sentencias reseñadas no lo es.*

*D.- Sin ignorar los precedentes anteriores, la Sala, que puede matizar o modificar el criterio siempre que lo motive, entiende que resulta más acertada la interpretación sostenida por la Administración por las siguientes razones:*

*1.- Como hemos explicado al final el motivo de discrepancia se centra en la interpretación de la expresión "imputar incorrectamente ...bases imponibles o resultados a los socios o miembros". Para la demandante esta expresión comprende sólo los supuestos en los que, con independencia de cómo se calcule la base imponible, se imputa a los socios un porcentaje distinto; mientras que para la Administración comprendería no solo los supuestos en los que se impute un porcentaje distinto, sino también aquellos en los que la BI se encuentra mal calculada y por ello "incorrectamente imputada".*

*2.- Las entidades en régimen de imputación de rentas tienen unas reglas sancionadoras especiales contenidas en los arts. 196 y 197 de la LGT.*

Los regímenes de imputación que existen en la actualidad son los de las Agrupaciones de Interés Económico (AIES) y el de las Uniones Temporales de Empresa (UTE).

De la lectura completa del art 196 de la LGT, puesta en relación con la regulación del régimen especial se infiere que las UTE pueden tener socios residentes o no residentes. Como estas entidades si tributan por el IS en la parte de la base que es imputable a socios o miembros no residentes, la falta de declaración correcta por esa parte o fracción de las BIs imputables a estos (a los no residentes) supondrá una infracción ordinaria que podrá sancionarse conforme a lo establecido en los arts. 191, 192 y 193, pero no por el art. 196 de la LGT.

Por el contrario, cuando se trate de socios residentes, estos, a quienes la UTE ha imputado una BI incorrecta, en principio, no podrán ser sancionados, pues no cometen infracción alguna, ya que nos les corresponde a estos imputar correcta o incorrectamente, sino declarar correctamente lo que las UTE les haya imputado. Este punto es esencial a la hora de interpretar el alcance del art 196 LGT, repárese en que, en aplicación del principio de personalidad de la pena, no puede sancionarse a los miembros que se limitan a declarar correctamente lo que las UTE les haya imputado, teniendo la UTE su propio órgano de gerencia o administración - art. 8.d) de la Ley 18/1982- La culpabilidad por el erróneo cálculo es exigible a la UTE, pues no puede concurrir en quien se limita a declarar lo imputado.

Pues bien, precisamente por ello, porque no puede sancionarse a los integrantes de la UTE que se han limitado a declarar lo imputado, es precisa una norma que habilite específicamente para la imposición de la sanción-

arts. 196 y 197 LGT- y de aquí, también, que una conducta como la analizada deba ser sancionada, pues de interpretarse la norma como pretende la recurrente, no cabría sancionar a los integrantes de la UTE que han declarado correctamente conforme a lo que la UTE les imputó y tampoco podría sancionarse a la UTE, lo que no tiene sentido, quedando impune la configuración incorrecta de la BI.

**En resumen, la acepción "incorrectamente" imputadas no puede ser interpretada en el sentido propuesto por la recurrente de que sólo se refiere solo a la incorrección del porcentaje imputado a cada UTE, sino que, lejos de ello, comprende todos los supuestos en los que la UTE ha imputado "incorrectamente" una BI, tanto por imputar un porcentaje incorrectamente como por imputar una BI inferior.**

Por lo demás, el tipo del art 195, sencillamente, no es de aplicación, pues se refiere a la determinación - declaraciones falsas- o acreditación -pruebas falsas- de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, lo que no se corresponde con el supuesto de autos.

*El motivo se desestima.»*

En conclusión, en el presente caso, cabe concluir que, a la vista de lo resuelto por este TEAC sobre el fondo de la regularización practicada a cargo de la UTE, sí concurre el tipo infractor tipificado en el artículo 196 LGT, ya que dicha UTE calculó incorrectamente su base imponible del periodo, IS de 2016, lo que conllevó que, a su vez, imputase a sus socios residentes en territorio español una base imponible incorrecta, inferior a la procedente. Y ello porque, de acuerdo con lo expuesto, la infracción del artículo 196 LGT se configura de tal forma que su elemento objetivo permite incluir todos los supuestos en los que la UTE imputa incorrectamente la base imponible a sus socios, también por haberla calculado o determinado de forma incorrecta.

Ello supone que este TEAC entienda procedente rectificar el criterio expuesto en la citada Resolución de 23/01/2023 (RG 1024/2020) y concluir, al hilo de lo que ha establecido la AN en su criterio más reciente, que la conducta aquí regularizada sí es sancionable en virtud del artículo 196 LGT.

## **Noveno. Sobre la posible concurrencia de culpabilidad en el comportamiento de la entidad reclamante.**

Por último, el escrito de alegaciones defiende que la conducta de UTE **XZ** ha sido diligente, amparándose en una interpretación razonable de la normativa tributaria, por lo que en ningún caso puede entenderse la concurrencia de culpabilidad.

La existencia de culpabilidad en el comportamiento del presunto infractor es un requisito tipificado por el artículo 183.1 LGT al disponer:

*<<1. 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. >>*

Pues bien, una supuesta falta de motivación supondría una violación del principio de presunción de inocencia del artículo 24 de la Constitución Española. Efectivamente, la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional ha señalado, con carácter general, que el principio de culpabilidad rige en materia de infracciones administrativas y, en concreto en materia tributaria. En particular, en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril, (reiterado en sentencia de 20 de junio de 2005), señala que: *<<sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente>>*, lo que implica indudablemente, la necesidad de motivar adecuada y suficientemente el acto administrativo sancionador.

A este respecto no es necesaria la voluntad de incumplir la norma, que implicaría la concurrencia de dolo, sino que basta la simple negligencia por omisión del mínimo deber de cuidado exigible; cabe decir, como ha reiterado en ocasiones el Tribunal Supremo, que la esencia de la negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, en este caso, los intereses de la Hacienda Pública, que la negligencia no exige, para apreciarla, un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. En este aspecto se ha expuesto que el mismo error ya equivale a la imprudencia por falta de diligencia en su autor que supone una ausencia de la debida atención o falta de previsión, y que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa.

En el caso objeto de la presente controversia, la Inspección de los Tributos motiva la concurrencia de culpabilidad en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

*«Por ello resulta preciso detenernos en analizar el origen de estas concretas modificaciones de la base imponible, que determinan la cuota diferencial dejada de ingresar exigida a través del acta, del que esta sanción trae causa.*

La descripción de las mismas se realiza detalladamente tanto en el acta como en la propuesta de sanción. No resulta necesario reiterarlas, bastando con una expresa remisión a esos documentos. A nuestro juicio, en los hechos sancionados ha quedado de manifiesto la falta del necesario interés y diligencia en el obligado tributario a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales. Baste recordar que la interesada dedujo improcedentemente gastos financieros cuya deducibilidad estaba limitada por el artículo 16 de la Ley del Impuesto.

Se trata de una norma de conocimiento general en el entorno societario, sin duda conocida o, por lo menos de debido conocimiento, para una entidad como la infractora, tutelada de forma íntegra, al 50%, por dos sociedades de la envergadura de **LM S.A** y de **TW S.A**. Y, además, se trataba de una de las partidas de gasto más importantes de la entidad.

Esta norma, además de ser conocida o de debido conocimiento, no puede ser objeto de interpretación al ser su mandato claro, y su incumplimiento tiene como resultado una deducción incorrecta (posiblemente en exceso) de los gastos financieros en la UTE, que deberían de ser deducidos en sede de los socios con las particularidades de cada uno de ellos. No resulta indiferente que el gasto se deduzca en sede de los socios o en sede de la UTE, porque el importe no deducible en sede UTE e imputado a los socios, debe sumarse a los demás gastos financieros netos de los socios, y su conjunto se somete nuevamente al cumplimiento de los requisitos establecidos para la aplicación de la limitación, lo que en unos casos daría lugar a una deducción equivalente y en otras ocasiones inferior, ya que se retrasaría en el tiempo esta deducción si la entidad socio ya tuviera el límite en máximos.

Se aprecia claramente el concurso del elemento volitivo, teniendo en cuenta que a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre no se exige un claro ánimo de defraudar, sino que es suficiente la mera falta de diligencia, entendida ésta como un cierto desprecio o menoscabo de la norma.

Pero es más, entiende la inspección que nos encontramos ante un supuesto culposo en el que conociendo como conocen éstas y similares sociedades la legislación fiscal, omiten la realización de estos ajustes de forma consciente, con la expectativa de beneficiarse con el trascurso del tiempo de la aplicación de la prescripción; por lo que, si en el caso de practicarse regularización posterior por la Administración, ésta no llevara consigo aparejada la imposición de una sanción, haría en la práctica que la aplicación de esta norma quedase sujeta a la libre voluntad de los contribuyentes.

Las alegaciones de la interesada, demuestran que conocía la legislación y que voluntariamente no la aplicó, afirmando que "no tiene sentido" determinar el ajuste por no deducibilidad o que "no es procedente". Incluso señala la existencia de efectos perjudiciales para la administración de la aplicación correcta de la norma, lo cual demuestra su conocimiento de la misma.

Aun así, no la aplicó, anticipando la deducción de un gasto, por importe de 1.187.687,38 euros, que no era deducible en este momento, por lo que entendemos que es merecedor de sanción.

Por otra parte, la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el art. 179.2, mencionado, exculporias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado. El artículo 43.1.b de la Ley del Impuesto no ofrece lugar a dudas, dejando claro que el límite del artículo 16 se aplica primero en sede de la UTE, y sólo el sobrante se imputa a los socios.

Tampoco es aplicable el artículo 179.3 LGT que la interesada invoca. Este artículo se refiere a una regularización voluntaria, lo cual en este caso no ha existido. La UTE presentó una declaración incorrecta y es la administración la que ha procedido a regularizarla. La simple presentación de una declaración no es una regularización, ésta exige la subsanación de todos los defectos o incorrecciones que aquélla pudiera contener.

Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones.

Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quien deba de aplicarla.»

Se considera por este TEAC que, en esos términos, la culpa o negligencia de la entidad a la hora de realizar la conducta infractora está suficientemente motivada, compartiendo el análisis efectuado por la Inspección de los Tributos. Cuando menos, resulta indudable la concurrencia de ese cierto nivel de negligencia en el comportamiento de la UTE puesto que, a pesar de ser plenamente consciente de la existencia de gastos financieros, los asociados a una deuda aunque fuese con sus socios - sirva señalar y enfatizar que fueron contabilizados y declarados como tales por la propia UTE - se incumplió de forma deliberada y consciente -como demuestra en sus manifestaciones- la regla del artículo 16 LIS, amparándose en argumentos que hacían que, a su juicio, no resultase aplicable dicha a los citados gastos, tratando de asimilar el régimen especial de las UTEs a otro completamente diferente, como es el de consolidación fiscal, siendo argumentos que no encajarían en lo que podría concluirse como una interpretación razonable de las normas.

Es decir, es la propia UTE la que, en base a interpretaciones contrarias a la normativa tributaria, decide apartarse de las reglas para el cálculo de la base imponible, poniendo de manifiesto que era plenamente consciente de su comportamiento y que el no aplicar la regla del artículo 16 LIS fue un acto voluntario e intencionado.

Por último, la entidad reclamante pretende se aplique la eximente de responsabilidad del artículo 179.3 LGT, señalando que la UTE presentó su autoliquidación en plazo.

Sin embargo, el artículo 179.3 LGT está previsto para los casos en que los contribuyentes, tras haber presentado autoliquidación incorrecta, regularizan voluntariamente su situación tributaria sin requerimiento previo de la Administración, tal y como muestra el propio literal del precepto:

*«3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.»*

Este no es el supuesto objeto de la presente controversia, en el que la entidad reclamante no sólo no rectificó su situación tributaria, que fue corregida por la Inspección de los Tributos, sino que continúa manteniendo su interpretación como correcta.

En base a lo anterior procede confirmar la resolución del TEAR, resultando conforme a derecho el acuerdo de resolución del expediente sancionador dictado en el marco del procedimiento administrativo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## **ACUERDA**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.