

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia n.º 829/2026 de 1 de julio de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 4894/2023***SUMARIO:**

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes. Imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles. *Uniones Temporales de Empresas (UTE).* Se fija doctrina sobre el régimen sancionador aplicable a las UTE cuando determinan incorrectamente su base imponible y la imputan a sus socios. La Sala concluye que esta conducta no constituye una infracción del art. 195 LGT, relativa a la determinación improcedente de partidas, sino una infracción del art. 196 LGT, referida a la incorrecta imputación de bases imponibles en entidades sometidas a regímenes de imputación de rentas. El Tribunal considera que la determinación de la base imponible y su posterior imputación a los socios forman parte de un único proceso tributario, ya que la finalidad de la UTE no es únicamente calcular una base imponible, sino imputar a sus socios la renta realmente obtenida. Por ello, aunque los porcentajes de reparto aplicados sean correctos, si la base sobre la que se realiza la imputación es errónea, la imputación también lo será. Además, destaca que los socios no pueden ser sancionados por limitarse a declarar la información recibida de la UTE, por lo que aplicar el art. 195 dejaría sin sanción una conducta que el legislador quiso tipificar expresamente mediante el art. 196 LGT. En consecuencia, el Tribunal establece que la incorrecta determinación de la base imponible por una UTE que provoca una imputación indebida a sus socios debe sancionarse conforme al art. 196.1 LGT.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 829/2026**

Fecha de sentencia: 01/07/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4894/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/06/2026

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4894/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Síguenos en...

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 829/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 1 de julio de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **4894/2023**, interpuesto por la procuradora doña Gloria Mesa Teichmann, en representación de la mercantil **UTE FASE IV CIRCUNVALACIÓN**, contra la [sentencia dictada el 26 de abril de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 758/2020](#).

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada [sentencia de 26 de abril de 2023 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo 758/2020](#), promovido por la representación procesal de la mercantil UTE Fase IV Circunvalación contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2020 (RG 5156/2017), por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de imposición de sanción relativo al impuesto sobre sociedades [«IS»] del ejercicio 2011.

La sentencia recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLO: Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D.ª. Gloria Mesa Teichmann, en nombre y representación de ACCIONA INFRAESTRUCTURAS SAU, LOPESAN ASFALTOS Y CONSTRUCCIONES SA, TRANSPORTES Y EXCAVACIONES ESPINO FLORES SL, UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS LEY 18/1982, abreviadamente denominada "FASE IV CIRCUNVALACIÓN UTE", contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2020 (RG 5156/2017), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Sin condena en costas».

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1.La procuradora doña Gloria Messa Teichman, en representación de la UTE Fase IV Circunvalación, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los [artículos 195 y 196 LGT](#), en conexión con los principios de tipicidad y legalidad sancionadora recogidos en el [artículo 25.1 CE](#).

2.La Sala de instancia, por [auto de 29 de junio de 2023](#), tuvo por preparado el recurso de casación, con [emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo](#), habiendo comparecido la mercantil UTE Fase IV Circunvalación, representada por la procuradora doña Gloria Messa Teichman, como parte recurrente, y el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el [artículo 89.5 LJCA](#).

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

Síguenos en...



1.La [Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 20 de enero de 2025](#), acordó:

"1º) Estimar el incidente de nulidad de actuaciones promovido por la UTE Fase IV Circunvalación contra providencia de 24 de abril de 2024, en la que se acordó inadmitir a trámite el recurso de casación núm. 4894/2023, que se declara nula, retro trayendo las actuaciones justo al momento anterior de su dictado.

2º) No hacer imposición de las costas del incidente.

3º) Admitir el recurso de casación núm. 4894/2023, preparado por la representación de la mercantil UTE Fase IV Circunvalación, contra la [sentencia dictada el 26 de abril de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional](#), que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 758/2020.

4º) Declarar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

- Determinar si la incorrecta determinación de su base imponible en el Impuesto sobre Sociedades por una UTE, autoliquidando una base imponible negativa que imputa a sus socios residentes ulteriormente corregida por la Inspección pasando a ser positiva, es subsumible en la conducta tipificada en el [artículo 195 LGT](#) o, por el contrario, debería incardinarse en la conducta tipificada en el [artículo 196 LGT](#).

- Discernir si el [artículo 195 LGT](#) contempla, exclusivamente, conductas en que media falsedad en la determinación o acreditación de partidas positivas o negativas o créditos de tributarios a compensar en la base imponible o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros o, por el contrario, cabe incurrir en dicha conducta también cuando, pese a no mediar doblez, no se ha declarado correctamente, apreciándose culpabilidad en el actuar del contribuyente.

5º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los [artículos 195 y 196 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria \(LGT\)](#), en conexión con los principios de tipicidad y legalidad sancionadora recogidos en el [artículo 25.1 de la Constitución española \(CE\)](#).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex [artículo 90.4 de la LJCA](#)".

2.La procuradora doña Gloria Messa Teichman, en la representación ya acreditada de la mercantil UTE Fase IV Circunvalación, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 11 de marzo de 2025, que observa los requisitos legales.

Tras recoger los hechos relevante y sintetizar la resolución judicial recurrida, aduce que la conducta de una UTE consistente en determinar de manera errónea su base imponible, declarando una negativa (de - 2.402.716,80 euros) en lugar de una positiva (de +8.812.446,21 euros), no encaja en el tipo infractor del [artículo 196.1 LGT](#), porque dicho precepto no tipifica la conducta consistente en que una entidad sometida a un régimen de imputación de rentas -como sin duda lo es una UTE- determine incorrectamente su base imponible, declarando una negativa incorrecta, lo que tipifica es la conducta consistente en no imputar, o imputar incorrectamente a sus socios o miembros, la base imponible previamente determinada por la UTE, fuese ésta o no correcta. Sostiene, al igual que hizo en la instancia, que "determinar indebidamente" una base imponible negativa de 2.402.716,80 euros no es lo mismo que "imputar indebidamente" esa base imponible negativa a los socios/miembros de la UTE.

Alega la necesaria distinción entre la fase de determinación de la renta y la fase de imputación de la renta. Afirma que para la propia Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional la respuesta a esta cuestión era, hasta la sentencia objeto de este recurso, que la conducta no podía ser sancionada por el [artículo 196.1 LGT](#), porque resulta necesario distinguir entre la determinación de la base imponible y la posterior imputación de la base imponible determinada a los miembros de la UTE. Este era igualmente el criterio sostenido por el TEAC en resolución de 23 de enero de 2023 (RG 1024/2020).

Señala que la mera lectura del primer párrafo del [artículo 196.1 LGT](#) -"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"-, y del primer párrafo del [artículo 195.1 LGT](#) -"Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros"-, permite constatar, *prima facie*, que mientras que el [artículo 195.1 LGT](#) se refiere a la conducta infractora consistente en "determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas ... a compensar o deducir en la base...", el [artículo 196.1 LGT](#) se refiere a la conducta infractora consistente en "imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles".

Sienta dos conclusiones. La primera, que para las entidades que son contribuyentes del IS sometidas a un régimen de imputación de rentas (uniones temporales de empresas y agrupaciones de interés económico) se debe distinguir entre la fase de determinación de la renta (la base imponible en el IS) y la fase de imputación o atribución de esta renta a sus socios o miembros. La segunda, que la indebida determinación de una base imponible negativa por una entidad sometida a un régimen de imputación de rentas, que haya

Síguenos en...



sido imputada a sus socios respetando sus porcentajes de participación y que posteriormente sea corregida por la Inspección pasando a ser una base imponible positiva, estaría incardinada en la primera fase, la de cuantificación de la renta, y no en la segunda fase, la de imputación de la renta cuantificada, por lo que encajaría en el tipo infractor del artículo 195.1 LGT y no encajaría en el tipo infractor del artículo 196.1 LGT.

Conforme a ello, considera que el tipo infractor del artículo 196.1 LGT no sería aplicable a la conducta de la recurrente porque dicho precepto legal contempla, exclusivamente, la conducta consistente en imputar de forma incorrecta (o no imputar) una base imponible -sea o no correcta- previamente determinada por una entidad sometida al régimen de imputación de rentas, como es una UTE, pero no se refiere a la conducta de cuantificación o determinación de una base imponible por una UTE que precede a su imputación a los socios o miembros de la entidad.

Sostiene que la conducta consistente en determinar indebidamente una base imponible negativa está expresamente tipificada en el artículo 195.1 LGT, y no lo está en el artículo 196 LGT, lo que implica que la sentencia de instancia infringe tanto ese precepto como el artículo 196.1 LGT.

Esgrime el difícil encaje de la conducta sancionada en el tipo infractor del artículo 196.1 LGT y su natural encaje en el tipo infractor del artículo 195.1 LGT. Rechaza los argumentos empleados por la Sala de instancia para sostener que la conducta encaja en el tipo infractor del artículo 196.1 LGT.

Afirma que las cuestiones con interés casacional objetivo identificadas en este recurso de casación deben ser contestadas como sigue:

«Primera. Constituye una conducta infractora subsumible en el tipo del artículo 195.1 LGT, y no en el tipo del artículo 196.1 LGT, la determinación por una UTE de una base imponible negativa en su Impuesto sobre Sociedades, que es imputada a sus socios residentes y ulteriormente corregida por la Inspección pasando a ser positiva.

Segunda. El artículo 195 LGT no contempla, exclusivamente, conductas en que media falsedad en la determinación o acreditación de partidas positivas o negativas o créditos de tributarios a compensar en la base imponible o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, pudiéndose incurrir también en la conducta infractora tipificada en el precepto legal cuando, pese a no mediar doblez, no se ha declarado correctamente y se aprecia culpabilidad en el actuar del contribuyente».

Concluye que «[...] la conducta de mi representa únicamente podía ser sancionada conforme al artículo 195.1 LGT, y no conforme al artículo 196.1 LGT».

Deduca la siguiente pretensión:

«[...] que la Sala a la que tenemos el honor de dirigimos case la sentencia objeto del presente recurso de casación por incurrir en las infracciones denunciadas y, resolviendo el debate en los términos suscitados, estime el recurso contencioso-administrativo núm. 758/2020, con la consiguiente anulación de la resolución del TEAC recurrida y del acuerdo sancionador que confirma, porque no son conformes a Derecho».

Termina suplicando a la Sala «[...] case la sentencia impugnada y anule la resolución del TEAC de 12 de marzo de 2020 y el acuerdo sancionador que dicha resolución confirmó».

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición registrado el 25 de abril de 2025, en el que destaca que el artículo 196 (y 197) constituye una norma sancionadora especial aplicable únicamente a las "entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas". Es decir, establece una infracción que solo puede ser cometida por esta clase de sujetos (entre los que se encuentran las UTEs, como la aquí recurrente).

Señala que la cuestión es si imputar incorrectamente bases imponibles a sus miembros es una conducta que comprende la imputación de una base imponible (en el caso, negativa) diferente e inferior a la que, en recta aplicación de la ley, debió imputarles.

Considera que esta conducta está comprendida con toda naturalidad y sin violencia alguna en la expresión legal, "imputar incorrectamente bases imponibles". La distinción entre las "fases" de determinación de la base imponible y de su imputación en que sostiene la recurrente su tesis es, en sí, correcta, pero siempre que se conciben esas dos fases como dos tramos de un mismo "proceso", no como dos operaciones distintas e independientes. Una UTE con miembros residentes no determina su base imponible como operación que tenga significación tributaria por sí sola sino a los efectos de efectuar la imputación. Debe hacer la imputación correctamente (si la hace incorrectamente, incurre en la infracción).

Afirma que su interpretación está avalada por la dicción del art. 48.1. b) del TRLIS: «b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español: 1.º Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. (...)». Es una obligación, precisamente, de "imputar" a los miembros residentes en territorio

español las "bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades", lo que apunta a las realmente obtenidas. De esta forma, si lo que se imputa -en cumplimiento de esta obligación- no son esas bases sino otras, la obligación de imputar las bases "obtenidas por estas entidades" no se cumple; y es que, si las bases imputadas no son las "obtenidas por estas entidades", entonces la imputación es, con toda seguridad, incorrecta.

Añade que el tipo del art. 196 LGT es un tipo especial reservado a ciertas conductas contrarias a Derecho de las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas. El art. 195.1 LGT tipifica la siguiente conducta: «1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.» Aunque la expresión "positivas o negativas" pueda ser equívoca (si se relaciona con base imponible), es indudable que la conducta que se describe (en lo que se refiere a la base imponible) se limita a determinar partidas "a compensar o deducir en la base (...) de declaraciones futuras". Es decir, una conducta que no implica una menor tributación de presente, pero predispone a una menor tributación en el futuro. No se trata de una conducta que consista, en términos generales, en la incorrecta determinación de la base imponible.

Pero la conducta de una entidad en régimen de imputación de rentas que omite determinar e imputar una base imponible positiva es de imposible subsunción en el art. 195.1 LGT.

En este caso, la imputación fue incorrecta porque se imputó a cada miembro un cierto importe de base negativa, cuando se le debió imputar un importe distinto de base positiva. Pues bien, la base de la sanción es la suma de las diferencias con signo positivo, sin compensación con diferencias negativas, entre las cantidades que debieron imputarse a cada miembro y las que se imputaron a cada uno de ellos.

Asimismo, aduce la interpretación conforme a la evitación de un ámbito de impunidad de una conducta indudablemente reprochable. En la tesis de la recurrente esa determinación contraria a las normas aplicables no sería sancionable. No está contemplada en el tipo del art. 195.1 LGT; no cabe aplicar el art. 191 LGT porque la entidad en régimen de imputación de rentas no está obligada a contribuir por esas rentas; no son responsables los miembros, pues integrar en su base las cantidades imputadas no es, obviamente, una conducta típica.

Concluye que el tipo especial para esta clase de entidades del art. 196.1 LGT acoge en su literalidad, en su lógica y en su finalidad, sin violencia alguna, la conducta consistente en una incorrecta imputación de bases a los miembros de la entidad en régimen de imputación de rentas, pues es incorrecta la imputación de bases que no se correspondan con las realmente obtenidas por ella. Es a las bases obtenidas y no a las declaradas a las que hay que atender para verificar si la imputación ha sido correcta o incorrecta.

Considera que la primera cuestión de interés casacional objetivo merece la siguiente respuesta: «La incorrecta determinación de su base imponible en el Impuesto sobre Sociedades por una UTE, autoliquidando una base imponible negativa cuando la base imponible resulta ser, una vez comprobada, positiva y muy superior, comporta una incorrecta imputación de la base imponible a sus miembros residentes en territorio español, por lo que es una conducta subsumible en el tipo infractor del artículo 196.1 de la LGT (y no en el art. 195.1)».

En cuanto a la segunda cuestión, señala que «[...] su planteamiento parece obedecer a un breve *obiter dictum* del final del FD Tercero de la Sentencia. Una vez establecida la correcta subsunción de la conducta enjuiciada en el tipo del art. 196.1, ese comentario resulta completamente irrelevante para el fallo, siendo también irrelevante su eventual desacierto. Por lo demás, la respuesta a la segunda cuestión parece bastante obvia: la conducta del art. 195.1 de la LGT constituye infracción sancionable siempre que en la comisión de la conducta típica se aprecie "culpabilidad en el actuar del contribuyente", culpabilidad que puede caracterizarse como dolo o como negligencia, incluso simple o leve».

Termina afirmando que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 28 de abril de 2025, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de mayo de 2026, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 23 de junio de 2026, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló el recurso, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en precisar si la incorrecta determinación de su base imponible en el Impuesto

Síguenos en...



sobre Sociedades por una UTE, autoliquidando una base imponible negativa que imputa a sus socios residentes ulteriormente corregida por la Inspección pasando a ser positiva, es subsumible en la conducta tipificada en el [artículo 195 LGT](#) o, por el contrario, debería incardinarse en la conducta tipificada en el [artículo 196 LGT](#).

Asimismo, se nos requiere discernir si el [artículo 195 LGT](#) contempla, exclusivamente, conductas en que media falsedad en la determinación o acreditación de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar en la base imponible o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros o, por el contrario, cabe incurrir en dicha conducta también cuando, pese a no mediar doblez, no se ha declarado correctamente, apreciándose culpabilidad en el actuar del contribuyente.

2.Son datos relevantes para la resolución del recurso los siguientes:

2.1.La recurrente, Fase IV Circunvalación UTE, presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades («IS»), ejercicio 2011, declarando una base imponible negativa de -2.402.716,80 euros, que imputó íntegramente a sus socios, por ser todos ellos personas jurídicas residentes en España, con arreglo al porcentaje que a cada uno le correspondía.

2.2.Tras la tramitación de un procedimiento de inspección, se incoó a la recurrente un acta, que fue firmada en conformidad.

Recoge la sentencia impugnada en casación lo siguiente:

«1.- Según se infiere del acta de conformidad levantada la regularización tuvo por objeto:

a.- Considerar no deducibles determinados gastos incurridos por la entidad por falta de prueba de su efectividad y correlación con los ingresos.

b.- Ajustar el consumo de existencias comerciales no acreditadas. Las facturas contabilizadas en el ejercicio, que se consideraron gastos del ejercicio, en realidad, procedían tratarse como una dotación de provisión de gastos de implantación (que, además, en sí mismas, no eran provisionables).

c.- Considerar incorrectos los ajustes extracontables practicados por la entidad por el concepto "otras diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos". Rechazándose el tratamiento contable dado por la entidad porque cada año debía registrarse, a nivel contable, la parte del ingreso imputable como consecuencia de la obra ejecutada.

Resultado de lo anterior fue que la BI a repartir entre los partícipes de la UTE fue de 8.812.446,21 € -en lugar de la BIns de (-) 2.402.716,80 €-».

En efecto, la Inspección corrigió la base imponible declarada por la UTE elevándola a +11.215.163,01 euros. Tras este ajuste, la base imponible del IS, ejercicio 2011, de la UTE pasó de ser una base imponible negativa de -2.402.716,80 euros a ser una base imponible positiva de +8.812.446,21 euros.

La liquidación tributaria derivada del acta devino firme al no ser recurrida.

2.3.Iniciado procedimiento sancionador concluyó con resolución que apreció la comisión de la infracción del [art 196 de la LGT](#), calificándose como grave, e imponiéndose una sanción de 3.140.245,64 €. La Administración tributaria subsumió la conducta infractora en el tipo del [artículo 196.1 LGT](#) y el importe de la sanción fue el resultado de aplicar al importe de la corrección de la base imponible (+11.215.163,01 euros) la multa pecuniaria proporcional del 40% prevista en el [artículo 196.2 LGT](#) y de reducir ese importe en un 30% por haber prestado la recurrente conformidad a la propuesta del acta.

2.4.Frente al acuerdo sancionador se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-administrativo Central («TEAC»), que fue desestimada en resolución de 12 de marzo de 2020.

2.5.Contra esa resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tramitado como procedimiento ordinario número 758/2020.

La Sala de instancia dictó sentencia desestimatoria en fecha 26 de abril de 2023, en la que en relación con el motivo de impugnación que interesa a este recurso de casación -«Nulidad del acuerdo sancionador al no concurrir el elemento objetivo del tipo infractor previsto en el [art 196 LGT](#). Infracción del [art 25.1 CE](#)»-, dio respuesta en su FD Tercero, en el que, con carácter previo, expresó los términos de la controversia:

«Vistos los términos del debate las posturas de las partes son claras: para la recurrente el tipo del art 196 no se refiere a un supuesto en el que la BI ha sido calculada "incorrectamente". Sostiene, en suma, que el art 196, en su opinión, se refiere solo a supuestos en los que, determinada la BI, se imputa "incorrectamente" o no se imputa; pero no a los supuestos en los que la BI se calcula incorrectamente.

Mientras que para la Administración una imputación de una BI "incorrectamente calculada" es "imputación incorrecta" de la BI.»

Y, seguidamente, expresó la *ratio decidendi* de su decisión en los siguientes términos:

«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 sí 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 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».

Esta sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Marco normativo.

1.El auto de admisión exige la interpretación de los [artículos 195 y 196 de la LGT de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#) [«LGT»], en conexión con los principios de tipicidad y legalidad sancionadora recogidos en el [artículo 25.1 de la Constitución](#) [«CE»].

El precepto clave a interpretar es el [artículo 196 LGT](#), que dispone:

«Artículo 196. Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

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».

2.Asimismo, dispone el [artículo 195 LGT](#):

«Artículo 195. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. En el supuesto previsto en el segundo párrafo de este apartado, se entenderá que la cantidad indebidamente determinada o acreditada es el incremento de la renta neta o de las cuotas repercutidas, o la minoración de las cantidades o cuotas a deducir o de los incentivos fiscales, del período impositivo.

2. La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

3. Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones».

TERCERO. Consideraciones previas en relación con el elemento objetivo del tipo infractor previsto en el artículo 196 LGT .

1.El artículo 196 de la LGT tipifica como infracción tributaria la incorrecta imputación de bases imponibles por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas a sus miembros o socios.

En el caso que nos ocupa, la UTE recurrente consideró que determinados gastos no tenían la consideración de gastos financieros y, por consiguiente, fueron deducidos en su totalidad en el IS, sin tener en cuenta el límite del artículo 16 de la LIS. La UTE generó así una base imponible negativa, que imputó a sus socios.

Tras examinar el fondo del asunto y concluir la Inspección -y, posteriormente, el TEAC- que los gastos en cuestión sí estaban sometidos a dicha limitación (habiéndose deducido en exceso y habiéndose generado en la UTE una base imponible negativa que debía ser positiva), se analiza el alcance de la infracción del artículo 196 LGT en sede de la UTE, en concreto, de los términos "imputar incorrectamente" bases imponibles a los socios. Para la recurrente esta expresión comprende solo los supuestos en los que, con independencia de cómo se calcule la base imponible, se imputa a los socios un porcentaje incorrecto. Frente a ello, tanto para la Inspección, como para el TEAC, postura confirmada por la sentencia de instancia, esta expresión comprende no solo los supuestos en los que se impute un porcentaje incorrecto, sino también aquellos en los que la base imponible es incorrectamente calculada y, consiguientemente, incorrectamente imputada.

2.El régimen sancionador tributario aplicable a las UTEs ha sido objeto de diversos pronunciamientos de signo diferente por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y por el Tribunal Económico Administrativo Central.

En efecto, en relación con esta cuestión, la Sección Segunda de la Audiencia Nacional en sentencia de 23 de noviembre de 2022 (rec. núm. 551/2020), interpretó el artículo 196 LGT en el sentido de que la deducción impropia de gastos se correspondía con una incorrecta determinación de la base imponible, pero no con una incorrecta imputación de dicha base a los socios. Conforme a ello, consideró que la conducta de una UTE que había determinado indebidamente una base imponible negativa posteriormente imputada a sus socios residentes se debía subsumir en el tipo infractor tipificado en el artículo 195 LGT, que prevé una sanción pecuniaria del 15%.

Dicha sentencia, que invocaba una previa de 6 de marzo de 2019, dictada también por la Sección Segunda de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo núm. 325/2016, motivó un cambio de criterio por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tuvo reflejo en su resolución de 23 de enero de 2023, R.G. 1024/2022 (modificando su posición anterior), considerando que únicamente concurre el elemento objetivo de esta infracción cuando el error proviene de una imputación a los socios en un porcentaje incorrecto, pero no en los casos en los que la incorrecta imputación trae causa de un momento anterior (la cuantificación de la base imponible por la propia UTE).

La sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de noviembre de 2022 fue recurrida en casación por el Abogado del Estado, siendo el recurso de casación -rec. 1377/2023- inadmitido por ausencia de interés casacional objetivo.

3.Sin embargo, la Sección Segunda de la Audiencia Nacional, en su posterior sentencia de 26 de abril de 2023 (rec. núm. 758/2020), objeto del presente recurso de casación, modificó su criterio y concluyó que la infracción del artículo 196 LGT se configura de tal forma que su elemento objetivo sí permite incluir todos

Síguenos en...



los supuestos en los que la UTE imputa incorrectamente la base imponible a sus socios, también por haberla determinado de forma incorrecta.

Ello dio lugar a que el TEAC, en resolución de 30 de octubre de 2023 (R.G. 10039/2022), modificara su criterio no reiterado sentado en la resolución de 23 de enero de 2023 (R.G. 1024/2022) en relación con la delimitación del elemento objetivo del tipo infractor descrito en el [artículo 196 de la LGT](#). Con este cambio de criterio, el TEAC vuelve a su criterio anterior y considera que la infracción del [artículo 196 de la 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.

CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala en relación con el elemento objetivo del tipo infractor del artículo 196 LGT .

1.La cuestión nuclear a que se contrae el presente recurso se centra en determinar si la incorrecta determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades por la UTE recurrente, autoliquidando una base imponible negativa que imputó a sus socios residentes y que fue posteriormente corregida por la Inspección, pasando a ser positiva, es subsumible en la conducta tipificada en el [artículo 195 de la LGT](#), en cuyo caso la sanción aplicable a dicha conducta debe ser una multa pecuniaria del 15%, o, por el contrario, debe incardinarse en el [artículo 196 de dicha norma](#) legal, correspondiendo una sanción del 40%.

2. La Sala de instancia, en la [sentencia de 26 de abril de 2023](#), impugnada en casación, apoya su conclusión en los siguientes razonamientos.

2.1.Las UTEs pueden tener socios residentes o no residentes. Respecto a los no residentes, la UTE tributa en su IS por la base que les corresponde, por lo que la declaración incorrecta por esa parte sí supondrá una infracción ordinaria sancionable conforme a los [arts. 191, 192 y 193 LGT](#) (no del [art. 196 LGT](#)).

Sin embargo, respecto a los residentes, a quienes la UTE sí les imputa la base imponible correspondiente, estos no pueden ser sancionados pues no cometen infracción alguna: nos les corresponde imputar correcta o incorrectamente, sino declarar correctamente lo que la UTE les haya imputado. En aplicación del principio de personalidad de la pena, no puede sancionarse a los miembros que se limitan a declarar correctamente lo que la UTE les haya imputado (teniendo la UTE su propio órgano de gerencia o administración). La culpabilidad por el erróneo cálculo es exigible a la UTE, pues no puede concurrir en quien se limita a declarar lo imputado.

2.2.Por ello -porque no puede sancionarse a los integrantes de la UTE que se han limitado a declarar lo imputado-, considera la Sala de instancia que es precisa una norma que habilite específicamente para la imposición de la sanción del [art. 196 LGT](#) en un caso como el presente, 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, quedando impune la configuración incorrecta de la base imponible.

2.3.Se fija así el siguiente criterio: cabe apreciar la infracción del [artículo 196 LGT](#) (imputar incorrectamente, por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas, bases imponibles o resultados a los socios o miembros) cuando lo que se ha regularizado es propiamente la base imponible de la entidad sometida a un régimen de imputación de rentas que ésta había calculado incorrectamente. De esta forma, la acepción "incorrectamente" imputadas comprende todos los supuestos en los que la UTE ha imputado "incorrectamente" una base imponible (en adelante, BI), tanto por imputar un porcentaje incorrectamente como por imputar una BI inferior.

2.4.Frente a ello, la base esencial de la argumentación de la recurrente se centra en la *"necesaria distinción entre la fase de determinación de la renta y la fase de imputación de la renta"*. A partir de esta distinción, afirma que el [art. 196 LGT](#) se refiere a la segunda de estas "fases" y no a la primera, de forma que no se da el tipo del [art. 196.1 LGT](#) cuando, sea cual sea la base, positiva o negativa, determinada por la entidad, ésta la imputa -es decir, la distribuye o reparte entre sus miembros- de conformidad con sus respectivos porcentajes de participación. Consecuentemente, en el presente caso, en el que determinó una base negativa (en lugar de una positiva) y la imputó a sus miembros en adecuada aplicación del porcentaje que le correspondía a cada uno, no incurrió en la conducta tipificada en el [art. 196.1 LGT](#).

3.Comparte este Tribunal la conclusión alcanzada por la Sala de instancia.

Tal como expone el Abogado del Estado, el régimen de imputación de rentas se caracteriza porque es la entidad que obtiene las rentas la que, siendo sujeto pasivo del impuesto en cuestión (en este caso, IS), formula la declaración y autoliquidación, pero, en vez de tributar ella, asigna, atribuye o imputa las rentas que ha obtenido (o algunas de ellas) a las otras (que son partícipes, miembros o socios de ella). Éstas, en una posición receptora o pasiva, reciben esa imputación y efectúan las operaciones consiguientes en el cumplimiento de sus obligaciones propias.

El régimen tributario especial del IS que se aplica a las UTEs -y a las Agrupaciones de Interés Económico- es un régimen de imputación de rentas, regulado, por razones temporales, en el Capítulo II -"Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas"- del Título VII -"Regímenes tributarios especiales"- del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo [«TRLIS»], y actualmente en los [artículos 43 a 47 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](#) [«LIS»],

De ese régimen se desprende que la UTE hoy recurrente debía imputar la totalidad de su base imponible, positiva o negativa, a sus tres miembros, todos residentes en España, de forma que, al no tener miembros no residentes, no estaba obligada a tributar por base imponible alguna en el IS. A su vez, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por [Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, recoge en su art. 46](#) la operativa de la declaración y autoliquidación e imputación.

Tal como con acierto recoge la sentencia impugnada en casación, las entidades en régimen de imputación de rentas tienen unas reglas sancionadoras especiales contenidas en los [artículos 196 y 197 de la LGT](#), en cuanto que establece una infracción que solo puede ser cometida por esta clase de sujetos.

Partiendo, como hemos expuesto, de que estas entidades están obligadas a la imputación respecto de sus miembros residentes en España, y de que no están obligadas a tributar por el IS por la parte de su base imponible que deben imputar a sus socios residentes en territorio español, la primera consecuencia que se extrae es que respecto de estas rentas (todas en el caso de la UTE recurrente) la entidad no estaba obligada a tributar, de modo que no cabía que incurriera en la infracción del [art. 191 de la LGT](#).

La cuestión es si imputar incorrectamente bases imponibles a sus miembros es una conducta que comprende la imputación de una base imponible (en el caso, negativa) diferente e inferior a la que, en adecuada aplicación de la ley, debió imputarles.

Esta Sala entiende, compartiendo el criterio de la Sala *a quo*, que esta conducta sí está comprendida en la expresión legal *"imputar incorrectamente bases imponibles"*.

La distinción entre las "fases" de determinación de la base imponible y de su imputación, que sostiene la recurrente, puede ser correcta siempre que se conciban como dos tramos de un mismo "proceso", no como dos operaciones distintas e independientes. En efecto, una UTE con todos sus miembros residentes, como es la recurrente, no determina su base imponible como operación que tenga significación tributaria por sí sola sino a los efectos de efectuar la imputación, pues debe hacer la imputación correctamente y si no lo hace incurrirá en la infracción.

Dado que las rentas de la UTE han de tributar mediante su integración proporcional en las bases imponibles de sus miembros, es evidente que la intención del legislador es que las cantidades que en aquéllas se integren sean las que verdaderamente deban integrarse.

Es cierto que son diversas las posibilidades de infracción del [art. 196.1 LGT](#) (como puede ser la correcta determinación y nula imputación, o bien la correcta determinación e infracción del criterio consistente *"en la proporción que resulte de la escritura de constitución de la entidad"*) pero ello no nos puede conducir a excluir de su contenido *"imputar incorrectamente"* la correcta imputación, en cuanto a la proporción, de una base imponible incorrectamente determinada.

En suma, no se puede compartir que una imputación es correcta, en la tesis defendida por la recurrente, por el hecho de que se haga y se corresponda con un porcentaje o proporción establecidos con certeza, sin consideración alguna a lo que efectivamente es objeto de tal reparto proporcional.

La obligación impuesta a las UTEs, conforme al artículo 48.1.b) del TRLIS, es imputar a sus socios residentes en territorio español *«[l]as bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades (...)*», por lo que la obligación se expresa en unos términos que integran las dos "fases" diferenciadas por la recurrente, esto es, *"imputar"* a los miembros residentes en territorio español la bases imponibles, positivas o negativas *"obtenidas"* por estas entidades. No impone la obligación de imputar cualquier base imponible sino las realmente obtenidas, de forma que, si las bases imputadas no son las *"obtenidas por estas entidades"*, por haber sido determinadas incorrectamente, la imputación será necesariamente incorrecta.

4.En definitiva, esta Sala comparte la afirmación de la sentencia impugnada en cuanto a que la acepción *"incorrectamente"* imputadas no puede ser interpretada en el sentido de que sólo se refiere a la incorrección del porcentaje imputado, sino que 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.

De esta forma, el tipo especial para esta clase de entidades del [art. 196.1 LGT](#) resulta de aplicación en relación con la conducta consistente en una incorrecta imputación de bases a los miembros de la entidad en régimen de imputación de rentas, pues es incorrecta la imputación de bases que no se corresponda con

las realmente *obtenidas* por aquella, al ser a las obtenidas, y no a las declaradas, a las que hay que atender para verificar si la imputación ha sido correcta o incorrecta.

5. En relación con la segunda cuestión de interés casacional, atinente al alcance del tipo sancionador previsto en el [artículo 195 de la LGT](#) en cuanto a la exigencia constitutiva o no del elemento de la falsedad, considera la Sala que no resulta procedente su examen una vez que se ha establecido la correcta subsunción de la conducta enjuiciada en el tipo del [art. 196.1 LGT](#).

QUINTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

La respuesta a la primera cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, deber ser que la incorrecta determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades por una UTE, autoliquidando una base imponible negativa que imputa a sus socios residentes ulteriormente corregida por la Inspección pasando a ser positiva, comporta una incorrecta imputación de la base imponible a sus miembros residentes en territorio español, por lo que es una conducta subsumible en el tipo infractor del [artículo 196.1 de la LGT](#), y no en el [artículo 195.1 de dicha norma legal](#).

SEXTO. Respuesta a las pretensiones suscitadas en casación.

La aplicación de la doctrina jurisprudencial expresada en el anterior fundamento jurídico determina la desestimación del recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia por ser acorde a la doctrina jurisprudencial establecida.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar el criterio interpretativo expresado en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Gloria Mesa Teichmann, en representación de la mercantil **UTE FASE IV CIRCUNVALACIÓN**, contra la [sentencia dictada el 26 de abril de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso 758/2020](#).

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).