

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

Calificación de la infracción tributaria
por incorrecta determinación
de la base imponible por entidades sometidas
a un régimen de imputación de rentas

El Tribunal Supremo fija criterio y aclara que la incorrecta determinación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades por entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas es subsumible en el tipo infractor del artículo 196 de la Ley General Tributaria.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La Sentencia del Tribunal Supremo número 829/2026, de 1 de julio (Sala de lo Contencioso-Administrativo), resuelve una cuestión de interés casacional de notable impacto práctico en los expedientes sancionadores de entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas: establecer si la incorrecta determinación de la base imponible en el impuesto sobre sociedades por una unión temporal de empresas (UTE) que declara una base imponible negativa y la imputa a sus socios residentes, posteriormente corregida por la Inspección y convertida en positiva, es subsumible en el tipo infractor del artículo 195 de la Ley General Tributaria o si, por el contrario, debería incorporarse en la conducta tipificada en el artículo 196 de esta misma ley.

El pronunciamiento fija una doctrina jurisprudencial que subsume dicha conducta en el tipo infractor del artículo 196.1 y no en el 195.1 de la Ley General Tributaria, siendo las consecuencias sancionadoras de aplicar uno u otro precepto significativamente distintas: la

nal del 40 % de las cantidades indebidamente imputadas.

La controversia tiene su origen en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2011 presentada por una unión temporal de empresas, en la cual la entidad consignó una base imponible negativa que imputó íntegramente a sus socios residentes en España conforme a sus respectivos porcentajes de participación.

Tras la tramitación de un procedimiento de inspección, la Administración corrigió la base imponible declarada por la unión temporal de empresas, que pasó a ser positiva, con una corrección total de más de once millones de euros respecto de la inicialmente declarada. La liquidación tributaria adquirió firmeza al no ser recurrida.

Posteriormente, se inició un procedimiento sancionador que concluyó con una resolución que apreció la comisión de una infracción grave del artículo 196 de la Ley General Tributaria, imponiéndose una sanción que fue el resultado de aplicar al importe de la corrección de la base imponible la multa pecuniaria proporcional del 40 % prevista en el artículo 196.2 de dicha ley y de reducir ese importe en un 30 %

por haber prestado la recurrente conformidad a la propuesta del acta.

Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 12 de marzo del 2020, como la Audiencia Nacional, en sentencia de 26 de abril del 2023, confirmaron la sanción, dando lugar al recurso de casación.

La calificación de la infracción recoge los supuestos de incorrecta determinación de la base imponible

sanción por la infracción del artículo 195.1 consiste en una multa pecuniaria proporcional del 15 % (si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible) o del 50 % (si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes), mientras que la sanción por la infracción del artículo 196.1, que es la que confirma el Tribunal Supremo, consiste en una multa pecuniaria proporcio-

El auto de admisión fijó como cuestión de interés casacional establecer si la incorrecta determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades por una unión temporal de empresas que autoliquida una base imponible negativa imputada a sus socios residentes y es ulteriormente corregida por la Inspección pasando a ser positiva es subsumible en el artículo 195 de la Ley General Tributaria o en el artículo 196 de esta ley. Adicionalmente, se planteaba si dicho artículo 195 se refiere, exclusivamente, a conductas en que media falsedad en la determinación de partidas o si también resulta aplicable cuando, sin doblez, la declaración no ha sido correcta y concurre culpabilidad.

La tesis de la recurrente se articulaba sobre la distinción entre dos fases diferenciadas: una primera de determinación de la base imponible y una segunda de imputación de dicha base a los miembros. Según la unión temporal de empresas, el artículo 196 de la Ley General Tributaria sanciona únicamente los errores en la segunda fase, mientras que la determinación indebida de la base imponible está expresamente tipificada en el artículo 195.1 de dicha ley.

Esta tesis había sido acogida por la Audiencia Nacional en sus sentencias de 6 de marzo del 2019 (rec. núm. 325/2016) y de 23 de noviembre del 2022 (rec. núm. 551/2020) así como por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 23 de enero del 2023 (R.G. 1024/2022). Sin embargo, la Audiencia Nacional modificó posteriormente su criterio en la Sentencia de 26 de abril del 2023 (rec. núm. 7585/2020) al entender que el artículo 196 de la Ley General Tributaria permite, por su configuración objetiva, incluir los supuestos en los que la base imponible ha sido calculada incorrectamente.

El abogado del Estado defendió esta última interpretación al considerar que la determinación y la imputación de la base imponible son dos tramos de un mismo proceso: la unión temporal de empresas no determina su base imponible con significación tributaria autónoma, sino sólo a los efectos de imputarla correctamente a sus socios. Por tanto, la imputación es incorrecta cuando la base atribuida a los socios no coincide con la realmente obtenida por la unión temporal de empresas. Además, advertía de que la tesis contraria dejaría la conducta materialmente impune al no resultar sancionable ni por el artículo 195 de la Ley General Tributaria (referido a partidas a compensar en declaraciones futuras) ni por el 191 de esta ley (la unión temporal de empresas no tributa por esas rentas).

El Tribunal Supremo decide que no hay lugar al recurso de casación interpuesto por la unión temporal de empresas y comparte la conclusión alcanzada por la Audiencia Nacional:

- La Sala parte de que, en el régimen de imputación de rentas aplicable a las uniones temporal de empresas, la entidad no está obligada a tributar por el impuesto sobre sociedades por la parte de su base imponible que debe imputar a sus socios residentes en territorio español, lo que excluye la aplicabilidad de la infracción del artículo 191 de la Ley General Tributaria al dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.
- Respecto de la distinción entre *fase de determinación* y *fase de imputación*, el Tribunal Supremo considera que constituyen dos tramos de un mismo proceso y no operaciones autónomas. La obligación de imputar a los socios residentes las bases imponibles «obtenidas» por la unión tem-

poral de empresas integra ambas fases, de modo que, si las bases efectivamente imputadas no coinciden con las realmente obtenidas por haber sido determinadas de forma incorrecta, la imputación resulta necesariamente incorrecta, con independencia de que el porcentaje de reparto entre los socios fuera correcto.

En consecuencia, para el Tribunal Supremo, la expresión «imputar incorrectamente» del artículo 196.1 de la Ley General Tributaria no comprende únicamente los errores en el porcentaje de reparto, sino también los supuestos en los que la base imponible imputada no coincide con la realmente obtenida por la unión temporal de empresas.

La sentencia establece doctrina jurisprudencial respecto de una cuestión hasta entonces controvertida al unificar los criterios divergentes mantenidos por la Audiencia Nacional y el Tribunal Económico-Administrativo Central sobre la aplicación de los artículos 195 y 196 de la Ley General Tributaria a las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

Sin embargo, la doctrina fijada en esta sentencia no puede suponer, en modo alguno, que en todos los casos en que la Inspección aprecie una incorrecta determinación de la base imponible de una entidad sometida a un régimen de imputación de rentas, la conducta resulte automáticamente sancionable al amparo del artículo 196.1 de la Ley General Tributaria. No debe olvidarse que, para ello, deberá acreditarse la concurrencia de culpabilidad en

la conducta de la entidad, extremo que exige un análisis individualizado caso por caso y una motivación específica.

En el caso enjuiciado, aunque el Tribunal Supremo no se pronuncia específicamente sobre la culpabilidad, esta cuestión sí que fue analizada por la Audiencia Nacional en la sentencia recurrida. La Sala descartó que la actuación de la unión temporal de empresas pudiera ampararse en una interpretación razonable de la norma al entender que la controversia no era propiamente jurídica, sino probatoria. En concreto, la Audiencia Nacional concluyó que dicha unión temporal había determinado su base imponible partiendo de unos hechos que no había probado y consideró suficientemente motivada la culpabilidad, calificando la anulación y omisión de ingresos como una conducta consciente y voluntaria, y no como un supuesto de disparidad de criterios.

Adicionalmente, en los supuestos en los que la Inspección aprecie una incorrecta determinación de la base imponible de una entidad sometida a un régimen de imputación de rentas, habrá de valorarse el criterio sobre el cual la entidad determinó su base imponible, de manera que la existencia de precedentes administrativos o jurisprudenciales, o de criterios manifestados por la Administración sobre la cuestión (por ejemplo, mediante contestaciones a consultas vinculantes formuladas por obligados tributarios), debería llevar a apreciar la concurrencia de alguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179.2d de la Ley General Tributaria.