



El Tribunal Supremo se pronunciará sobre el régimen sancionador tributario aplicable a las Uniones Temporales de Empresas y Agrupaciones de Interés Económico

En su reciente Auto de 20 de enero de 2025 (casación núm. 4894/2023) el Tribunal Supremo ha admitido un recurso de casación en el que se dirimirá si la incorrecta determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades por una unión temporal de empresas (UTE), 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 Ley General Tributaria (LGT) o, por el contrario, debería incardinarse en el artículo 196 LGT. Esto es, si la sanción aplicable a dicha conducta debe ser una multa pecuniaria del 15% (artículo 195 LGT) o del 40% (artículo 196 LGT).

En 2022 y 2023 el régimen sancionador tributario aplicable a las UTEs fue objeto de diversos pronunciamientos contradictorios tanto de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional como del Tribunal Económico-Administrativo Central. En apretada síntesis:

- ▶ El 23 de noviembre de 2022 la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia estimatoria en el recurso contencioso-administrativo núm. 551/2020 (ES:AN:2022:5590), en la que 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%**. La sentencia fue recurrida en casación por la Abogacía del Estado, siendo el recurso inadmitido por ausencia de interés casacional objetivo.
- ▶ Dicha sentencia, que invocaba una previa de 6 de marzo de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo núm. 325/2016 (ES:AN:2019:792), motivó un cambio de criterio por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tuvo reflejo en su resolución de 23 de enero de 2023, dictada en la reclamación RG 00/01024/2020 ¹.
- ▶ El 26 de abril de 2023, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional **modificó el criterio que previamente había fijado** en sus sentencias de 6 de marzo de 2019 y 23 de noviembre de 2022 ², y consideró, en sentencia dictada el 26 de abril de 2023 (recurso contencioso-administrativo núm. 758/2020, ES:AN:2023:2309,) que **la conducta infractora de una UTE que había acreditado indebidamente una base imponible negativa posteriormente imputada a sus socios residentes debía subsumirse en la conducta tipificada en el artículo 196 de la Ley General Tributaria**. Este precepto establece una sanción pecuniaria del 40%, frente al 15% del artículo 195 LGT.
- ▶ La sentencia de 26 de abril de 2023 motivó que, en resolución de 30 de octubre 2023 (RG 00/10039/2022), el Tribunal Económico-Administrativo Central modificase el criterio que había adoptado tan sólo unos meses antes, en enero de 2023, volviendo a considerar que una conducta como la anteriormente descrita debía encuadrarse en el artículo 196 LGT.

La sentencia pronunciada por la Audiencia Nacional el 26 de abril de 2023 fue recurrida en casación por el obligado tributario y el recurso de casación preparado resultó inicialmente inadmitido. No conforme con dicha decisión, y tras una solicitud de aclaración de la providencia de inadmisión, el obligado tributario formuló incidente de nulidad, que ha sido recientemente estimado mediante Auto de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2023.

Las dos cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que plantea el Auto de 20 de enero de 2025 son las dos siguientes:

- ▶ *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.*

La sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo que dé respuesta a estas dos cuestiones tendrá enorme transcendencia para todas aquellas entidades, como son las UTEs y las Agrupaciones de Interés Económico (AIEs), a las que resulta aplicable el régimen especial regulado en los artículos 43 a 47 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, porque las conclusiones que alcance el Tribunal Supremo sobre la delimitación entre los tipos infractores regulados en los artículos 195, “*Infracción tributaria por **determinar o acreditar improcedentemente** partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes*”, y 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*”, de la LGT, serán trasladables, a nuestro juicio, para delimitar igualmente el ámbito de aplicación del artículo 197 LGT, “*Infracción tributaria por **imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas***”.

Conviene por último recordar que, conforme a una reiterada doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, los acuerdos sancionadores que incurren en un error de tipo son nulos de pleno derecho, y no es jurídicamente posible, por exigencias del principio *ne bis in idem* en su vertiente procedimental, el dictado de un segundo acuerdo sancionador sobre los mismos hechos.

Consulta aquí las últimas [alertas fiscales y legales](#)

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2025 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es



Notas

- ¹ Con anterioridad, el Tribunal Económico-administrativo Central sostenía que una conducta infractora como la descrita se debía sancionar, al amparo del artículo 196 de la Ley General Tributaria, con una sanción pecuniaria del 40%.
- ² Criterio que tan sólo tres meses antes había sido asumido por el Tribunal Económico-Administrativo Central