

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 12 de marzo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 2347/2024

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Grupo de sociedades. *Empresas controladas por un núcleo familiar en el que la unidad de decisión se configura por personas físicas relacionadas por un vínculo de parentesco.* La cuestión controvertida en la presente litis gira en torno a si la transmisión efectuada entre las mercantiles se produce entre dos sociedades del mismo grupo en los términos del art. 42 CCom, como defiende la Administración recurrida o, por el contrario, se está ante un grupo denominado de «coordinación», lo cual sostiene la recurrente, con el efecto de al tratarse de un grupo de empresas distinto al contemplado en el art. 42 CCom, no entraría en juego las previsiones del art. 11.9 Ley IS. No existe jurisprudencia sobre la cuestión planteada, relativa a la exégesis del artículo 11.9 LIS en relación con el concepto de grupo de empresas que contempla el art. 42 CCom, toda vez que cuando la Sala ha abordado la cuestión concerniente al definido como grupo ampliado, lo ha hecho en el ámbito del régimen especial de entidades de reducida dimensión. La cuestión que presenta interés casacional consiste en precisar a los efectos de la aplicación o no régimen de imputación temporal de rentas que contempla el art. 11.9 Ley IS, si cabe hablar de grupo de sociedades en la inteligencia del art. 42 CCom, en aquellos supuestos en que varias empresas se encuentran controladas por un núcleo familiar en el que la unidad de decisión se configura por personas físicas relacionadas por un vínculo de parentesco, siendo propietarios del capital social de la sociedades transmitentes y adquirente.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as

RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 12/03/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2347/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2347/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

Síguenos en...

AUTO

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 12 de marzo de 2025.

HECHOS**PRIMERO.-** *Preparación del recurso de casación.*

1. La representación de la mercantil DIRECCION000., preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 20 de diciembre de 2023 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que estimó parcialmente el recurso nº 15575/2022, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEARG) que estima parcialmente (en cuanto anula la sanción) la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumulada, promovidas contra acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia por los que se practica liquidación provisional en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) del año 2017 y se impone sanción por infracción tributaria.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 11.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en relación con el artículo 42 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (Cco).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las presunciones contempladas en las letras a) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»], así como la presunción contemplada en la letra a) del artículo 88.3 LJCA.

SEGUNDO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 4 de marzo de 2024, habiendo comparecido la mercantil DIRECCION000., recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS**PRIMERO.-** *Requisitos formales del escrito de preparación.*

El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la recurrente se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada (i) fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [artículo 88.2.a) LJCA]; (ii) afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], siendo así que,

Síguenos en...



además, (iii) se han aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA].

SEGUNDO.- Cuestiones litigiosas y antecedentes fácticos marco jurídico.

La cuestión controvertida en la presente *litis* gira en torno a si la transmisión efectuada entre las mercantiles DIRECCION000. y Demoliciones Noroeste, S.L., se produce entre dos sociedades del mismo grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio como defiende la Administración recurrida o, por el contrario, se está ante un grupo denominado de «coordinación», lo cual sostiene la recurrente, con el efecto de al tratarse de un grupo de empresas distinto al contemplado en el referido artículo 42 CCo., no entraría en juego las previsiones del artículo 11.9 LIS.

El cabal entendimiento de las cuestiones que plantea este recurso aconseja describir los principales hitos del litigio que se desprenden del expediente administrativo y judicial:

1. La entidad DIRECCION000., transmitió el 14 de diciembre de 2017 mediante Escritura Pública de compraventa a la sociedad Demoliciones Noroeste, S.L. una serie de inmuebles por un precio global de 186.100,00 euros, estando ambas mercantiles representadas en dicha escritura en concepto de administrador único por don Luis Pablo, socio mayoritario de las citadas sociedades, quedando el resto de participaciones en poder de su cónyuge e hijos.

2. Como consecuencia de dicha transmisión se calculó una pérdida producto de 566.685,93 euros, diferencia entre valor de transmisión y valor neto contable de los bienes transmitidos (752.785,93 euros).

3. La entidad DIRECCION000. consignó en la casilla 293 de su declaración autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2017 una pérdida de 566.685,93 euros.

4. Iniciado procedimiento de inspección al objeto de comprobar la pérdida o deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado, el 14 de febrero de 2020 se dicta liquidación provisional, en la que se incrementa la base imponible en el importe de la pérdida generada en la transmisión (566.685,93 euros), considerando que se ha realizado entre empresas del grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio y dicha pérdida se deberá imputar a resultados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.9 de la LIS. Ulteriormente se impuso sanción derivada de la liquidación descrita.

5. Contra las anteriores resoluciones, el actor interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEARG, que fue parcialmente estimada por acuerdo de 17 de junio de 2022.

6. Disconforme con dicha resolución, el obligado tributario dedujo recurso judicial con número 15575/2022 ante la Sala de Galicia, que lo estimó parcialmente en sentencia de 20 de diciembre de 2023, que en cuanto a la cuestión de la concurrencia o no de un grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del CCo., señaló lo siguiente:

«En el presente supuesto concurre un control real y efectivo de las entidades y por ende de la operación efectuada, por el núcleo familiar Romulo, quienes disponen la totalidad del capital social de ambas entidades y por tanto la totalidad de los derechos de voto; y tienen como administrador único de ambas entidades al cabeza de familia, Luis Pablo. No se puede tampoco analizar la cuestión, abstrayéndonos de la operación que motiva la liquidación practicada, esto es, la enajenación entre las entidades de una serie de inmuebles cuyo valor neto contable era de 752.785,93€ por un precio global de 186.100,00€, es decir, por un precio más de cuatro veces inferior al contabilizado, lo que supone la declaración de una pérdida patrimonial de 566.685,93 €.

Admitir la tesis del actor- que dado que no se razona qué concreta sociedad contrala a la otra, al considerar que el cabeza del grupo puede ser una persona física, no cabe la aplicación del artículo 42 del Ccom ,conduce a frustrar la finalidad del artículo 11.9 de la LIS .Dicha finalidad consiste en evitar que sociedades que puedan ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras, ejerzan dicho poder para trasladar el activo de una a otra sociedad del grupo, generando y declarando una pérdida, con la consiguiente minoración de la deuda tributaria indebidamente; siendo preciso regular un diferimiento de la misma hasta que el activo salga del ámbito de la entidad adquirente o que ambas dejen de formar parte del mismo poder de decisión, esto es, del ámbito del grupo de sociedades.

Por consiguiente, procede desestimar este motivo de impugnación».

A estos efectos, la recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 11.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el artículo 42 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.

Dispone el artículo 11.9 LIS:

«9. Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos».

En cuanto al artículo 42 del Código de Comercio, en él se puede leer:

«1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2. La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico.

3. La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 de este artículo, así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

4. La junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo. Los auditores verificarán la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

5. Las cuentas consolidadas y el informe de gestión del grupo habrán de someterse a la aprobación de la junta general de la sociedad obligada a consolidar simultáneamente con las cuentas anuales de esta sociedad. Los socios de las sociedades pertenecientes al grupo podrán obtener de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas los documentos sometidos a la aprobación de la Junta, así como el informe de gestión del grupo y el informe de los auditores. El depósito de las cuentas consolidadas, del informe de gestión del grupo y del informe de los auditores de cuentas en el Registro Mercantil y la publicación del mismo se efectuarán de conformidad con lo establecido para las cuentas anuales de las sociedades anónimas.

6. Lo dispuesto en la presente sección será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica formule y publique cuentas consolidadas. Igualmente se aplicarán estas normas, en cuanto sea posible, a los supuestos de formulación y publicación de

cuentas consolidadas por cualquier persona física o jurídica distinta de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo».

TERCERO.- *Cuestión en la que existe interés casacional.*

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, apreciamos que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Precisar, a los efectos de la aplicación o no régimen de imputación temporal de rentas que contempla el artículo 11.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, si cabe hablar de grupo de sociedades en la inteligencia del artículo 42 del Código de Comercio, en aquellos supuestos en que varias empresas se encuentran controladas por un núcleo familiar en el que la unidad de decisión se configura por personas físicas relacionadas por un vínculo de parentesco, siendo propietarios del capital social de las sociedades transmitentes y adquirente.

CUARTO.- *Justificación de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Puede prestarse aquiescencia al recurrente sobre la inexistencia de jurisprudencia sobre la cuestión planteada, relativa a la exégesis del artículo 11.9 LIS en relación con el concepto de grupo de empresas que contempla el artículo 42 Cco., toda vez que cuando la Sala ha abordado la cuestión concerniente al definido como grupo ampliado, lo ha hecho en el ámbito del régimen especial de entidades de reducida dimensión. Esto comporta que pueda apreciarse la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA, pues no existe un pronunciamiento que resuelva un caso como el presente.

2. Asimismo, el recurrente justifica la posible contradicción entre la sentencia objeto de esta casación y la dictada por la Sala de Andalucía en cuanto a la delimitación del sintagma «grupo de sociedades» del artículo 42 Cco. cuando señala en su sentencia de 21 de enero de 2022 (recurso n.º 175/2020):

«Pero como se habrá reparado de seguir la exposición antecedente y la importancia de tener presente la reforma legal llevada a cabo en el año 2007, si la Dirección General de Tributos llega en la consulta que analizamos a la solución expresada en lo atinente a la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión, tal como lo regula Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, es porque este texto legal se mantiene fiel, a través de su artículo 5.1, a los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, el cual no importa repetir, restringe el concepto de grupo al formado por entidades unidas por una relación de subordinación, concebida esta como el resultado del poder jurídico otorgado por la participación en el capital respectivo.

Como se ha tenido cuidado de señalar al comienzo del primer fundamento de esta sentencia, fue otra la elección del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 108 optó por hacer gravitar la aplicación del régimen de empresas de reducida dimensión sobre un concepto amplio de grupo, al extenderlo al formado por las sociedades controladas por una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive».

3. Por las razones expuestas se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca el interrogante suscitado en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

QUINTO.- *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico tercero.

Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son, el artículo 11.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el artículo 42 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.

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.

SEXTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Síguenos en...



Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página *web* del Tribunal Supremo.

SÉPTIMO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

2

1º) Admitir el recurso de casación n.º 2347/2024, preparado por la representación procesal de la mercantil Luis Pablo., contra la sentencia dictada el 20 de diciembre de 2023 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que estimó parcialmente el recurso n.º 15575/2022.

2º) La cuestión que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Precisar, a los efectos de la aplicación o no régimen de imputación temporal de rentas que contempla el artículo 11.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, si cabe hablar de grupo de sociedades en la inteligencia del artículo 42 del Código de Comercio, en aquellos supuestos en que varias empresas se encuentran controladas por un núcleo familiar en el que la unidad de decisión se configura por personas físicas relacionadas por un vínculo de parentesco, siendo propietarios del capital social de la sociedades transmitentes y adquirente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 11.9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el artículo 42 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.

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.

4º) Publicar este auto en la página *web* del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente según las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno.

Así lo acuerdan y firman.

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

Síguenos en...

