

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 21 de mayo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 3786/2024

SUMARIO:

Procedimiento de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones. *Sociedad matriz de un grupo de consolidación fiscal.* El presente recurso tiene como antecedente la realización de un procedimiento inspector sobre el IS a una sociedad matriz de un grupo de consolidación fiscal, que tiene alcance parcial y finalizó con liquidación provisional, porque no fueron objeto de inspección todas las entidades del grupo. La posición de la demandante es que la liquidación provisional no regularizó de forma expresa el deterioro en el que se basa la rectificación, afirmación que es cierta. Mientras que la Administración viene a sostener que la regularización con respecto a otra sociedad del grupo, pese a ser provisional, tenía en el fondo carácter general y tácitamente, por lo tanto, incluía el deterioro cuya rectificación se pretende o, dicho de otro modo, el Grupo debió alegar la existencia de deterioro durante la Inspección. En este punto se plantea si el art. 126.3 RGAT permite a la contribuyente, que ha sido objeto de un procedimiento de inspección parcial, instar la rectificación de la autoliquidación de un elemento tributario no regularizado expresamente, cuando el procedimiento inspector ha comprendido la totalidad de los elementos tributarios de la sociedad filial de la que el dato procede. O si, por el contrario, el art. 126.2 del RGAT impide dicha rectificación, porque cabe calificar como general a la inspección de la filial -con liquidación definitiva- y si quería deducir el mencionado deterioro tenía que haberlo alegado durante el procedimiento de inspección. Se aprecia la concurrencia de la presunción de interés casacional recogida en el art. 88.3.a) LJCA pues, aunque existe doctrina jurisprudencial sobre el efecto preclusivo de las liquidaciones provisionales, no la hay sobre la interpretación y aplicación del art.126 RGAT en caso de que inste la rectificación de autoliquidación una entidad matriz que había sido objeto de un previo procedimiento inspector parcial, con liquidación provisional, que a su vez se califica por la Administración como inspección general con liquidación definitiva para la sociedad filial investigada, cuando no regulariza de forma expresa el elemento objeto de rectificación. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si realizada una inspección a un grupo de consolidación fiscal -finalizada mediante liquidación provisional por no haber afectado a todas las entidades del grupo- la sociedad matriz, al amparo del art. 126.3 RGAT, puede instar la rectificación de la autoliquidación de un impuesto y ejercicio inspeccionado, pero sobre un elemento tributario no regularizado expresamente, cuando el procedimiento inspector ha comprendido la totalidad de los elementos tributarios de la sociedad filial de la que procede el dato que pretende rectificar.

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: 21/05/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 3786/2024
Materia:
Submateria:

Síguenos en...



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.: 3786/2024

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

A U T O

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 21 de mayo de 2025.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de AGROLIMEN, S. A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019, desestimatoria de la reclamación relativa al Impuesto de Sociedades, ejercicio 2008.

El recurso, seguido con el n.º 338/2023, fue estimado por la sentencia de 11 de marzo de 2024, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Frente a esta sentencia el abogado del Estado prepara recurso de casación.

SEGUNDO.- *Preparación del recurso de casación.*

1.La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos [«RGGIT»].

2.Razona la relevancia de la infracción porque al inaplicar el efecto preclusivo de la inspección general, la sentencia permite la rectificación, instada por la sociedad contribuyente, de elementos de la obligación tributaria que, tácitamente, fueron ya objeto de regularización.

3.Subraya que la normativa que entiendo vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

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

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

La Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 3 de mayo de 2024, habiendo comparecido el abogado del Estado -como parte recurrente- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho la procuradora Gema Avellaneda Peña, en representación de AGROLIMEN, S.A., como parte recurrida, 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.*

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra sentencia susceptible de casación

Síguenos en...



(artículo 87 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se ha identificado debidamente la norma cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- *Cuestión litigiosa y marco jurídico.*

El presente recurso tiene como antecedente la realización de un procedimiento inspector sobre el Impuesto de Sociedades a una sociedad matriz de un grupo de consolidación fiscal, que tiene alcance parcial y finalizó con liquidación provisional, porque no fueron objeto de inspección todas las entidades del grupo.

La cuestión con interés casacional surge cuando la recurrente (AGROLIMEN) solicita posteriormente la rectificación de la autoliquidación para incluir un dato (el deterioro por depreciación de participaciones sociales) que no había sido reflejado por una sociedad filial (INVERAMEN) en uno de los modelos de su propia declaración de 2008. Concorre la circunstancia de que el acta de inspección considera que para esta sociedad filial la liquidación practicada es definitiva, pues la inspección incluyó la comprobación de todos los elementos tributarios del Impuesto de Sociedades de 2008 de esta entidad dependiente, aunque el deterioro que se insta incluir ahora no había sido objeto expreso de inspección.

La Agencia Tributaria había rechazado la solicitud de rectificación del modelo del Impuesto de Sociedades declarado por INVERAMEN, decisión confirmada por la Resolución del TEAR de Cataluña de 25 de mayo de 2016.

Instada la rectificación de la autoliquidación por AGROLIMEN, también fue desestimada por la Agencia Tributaria, confirmada por Resolución del TEAC de 12 de noviembre de 2019. Interpuesto recurso contencioso contra esta resolución fue estimado por la sentencia de 11 de marzo de 2024, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Esta es la sentencia recurrida en el presente recurso.

En este punto se plantea si el artículo 126.3 del RGGIT permite a la contribuyente, que ha sido objeto de un procedimiento de inspección parcial, instar la rectificación de la autoliquidación de un elemento tributario no regularizado expresamente, cuando el procedimiento inspector ha comprendido la totalidad de los elementos tributarios de la sociedad filial de la que el dato procede.

O si, por el contrario, el artículo 126.2 del RGGIT impide dicha rectificación, porque cabe calificar como general a la inspección de la filial -con liquidación definitiva- y si quería deducir el mencionado deterioro tenía que haberlo alegado durante el procedimiento de inspección.

En definitiva, la cuestión consiste en dirimir si a este supuesto concreto le resulta aplicable el apartado 2 o el apartado 3 del artículo 126 RGGIT.

La *ratio decidendi* de la sentencia es la siguiente:

«La posición de la demandante es que la liquidación provisional no regularizó de forma expresa el deterioro en el que se basa la rectificación, afirmación que es cierta. Mientras que la Administración viene a sostener que la regularización con respecto a INVERAMEN, pese a ser provisional, tenía en el fondo carácter general y tácitamente, por lo tanto, incluía el deterioro cuya rectificación se pretende o, dicho de otro modo, el Grupo debió alegar la existencia de deterioro durante la Inspección. La Sala considera más acertado el criterio de la demandante por las siguientes razones:

a.- Como se infiere de la normativa y de los hechos descritos en las declaraciones consolidadas el sujeto pasivo es el Grupo, no las sociedades que lo integran, sin perjuicio de que estas, como hemos dicho, tengan obligaciones. En esta línea la STS de 22 de marzo de 1999 (Rec. 3056/1994), razona que: "El planteamiento de la tributación conforme al beneficio consolidado de los Grupos de Sociedades se funda en una serie de ideas y conceptos fundamentales, que son: El Grupo de Sociedades es el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Las Sociedades integrantes del mismo no son sujetos pasivos, aunque sí son obligados tributarios, en especial respecto de las obligaciones de información contable, pues no podemos olvidar que el beneficio consolidado es el resultado de integrar los beneficios y pérdidas de todas y cada una de las sociedades que forman el Grupo, practicando los correspondientes ajustes, eliminaciones e integraciones. La base imponible del Impuesto sobre Sociedades es el beneficio consolidado del Grupo, ajustado fiscalmente y sobre esa base imponible se aplica el tipo de gravamen, para determinar la cuota íntegra del Grupo, de la cual se deducen las bonificaciones, deducciones, retenciones, etc., hasta hallar la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al

Grupo de Sociedades". El verdadero sujeto es el Grupo 38/10, no las sociedades que lo integran y frente a este se dirigió la Inspección que se calificó de provisional porque sólo se referían a determinadas entidades del Grupo.

b.- Partiendo de esta idea, es decir, de que el sujeto pasivo es el Grupo la delimitación del alcance de la inspección debe ser por "consideraciones o motivos". Habría que determinar que conceptos quiere inspeccionar la Inspección en relación con el Grupo, no siendo en principio deseable una delimitación subjetiva entre entidades que integran el Grupo, pues el sujeto es el Grupo.

c.- Si partimos de la idea de que se está Inspeccionando un Grupo y tenemos además en cuenta que el deterioro objeto de debate es de una empresa del Grupo -el 64% de las participaciones de ODECO ELECTRONICA SA pertenecían a INVERAMEN-, no tiene sentido, desde la perspectiva de Grupo, que la pérdida de valor exista para una empresa del Grupo y la otra, titular de las participaciones de aquella, no refleje los efectos de dicha pérdida en los términos del art 12.3 TRLIS. La pérdida existe o no para todo el Grupo. Considerar los efectos de dicha pérdida sólo en relación con una entidad del Grupo es claramente contrario a la finalidad de la regulación que lo que quiere, en aplicación del principio de capacidad económica, es considerar al Grupo como unidad.

[...]

Entendemos por ello que la Administración no debió rechazar la revisión amparándose en razones formales que no nos parece conformes a Derecho».

Para resolver la cuestión suscitada será necesario analizar lo dispuesto, en los apartados 2 y 3 del artículo 162.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGIT):

«2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional».

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

Se aprecia la concurrencia de la presunción de interés casacional recogida en el artículo 88.3.a) LJCA pues, aunque existe doctrina jurisprudencial sobre el efecto preclusivo de las liquidaciones provisionales, no la hay sobre la interpretación y aplicación del artículo 126 RGIT en caso de que inste la rectificación de autoliquidación una entidad matriz que había sido objeto de un previo procedimiento inspector parcial, con liquidación provisional, que a su vez se califica por la Administración como inspección general con liquidación definitiva para la sociedad filial investigada, cuando no regulariza de forma expresa el elemento objeto de rectificación.

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, realizada una inspección a un grupo de consolidación fiscal -finalizada mediante liquidación provisional por no haber afectado a todas las entidades del grupo- la sociedad matriz, al amparo del artículo 126.3 del Reglamento de Gestión e Inspección, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, puede instar la rectificación de la autoliquidación de un impuesto y ejercicio inspeccionado, pero sobre un elemento tributario no regularizado expresamente, cuando el procedimiento inspector ha comprendido la totalidad de los elementos tributarios de la sociedad filial de la que procede el dato que pretende rectificar.

Síguenos en...

Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los apartados 2 y 3 del artículo 162.2 del RGGIT.

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.

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

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

SEXTO.- *Comunicación y remisión.*

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:

1.º) Admitir el recurso de casación n.º 3786/2024, preparado por el abogado del Estado contra la sentencia de 11 de marzo de 2024, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso n.º 338/2023.

2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, realizada una inspección a un grupo de consolidación fiscal -finalizada mediante liquidación provisional por no haber afectado a todas las entidades del grupo- la sociedad matriz, al amparo del artículo 126.3 del Reglamento de Gestión e Inspección, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, puede instar la rectificación de la autoliquidación de un impuesto y ejercicio inspeccionado, pero sobre un elemento tributario no regularizado expresamente, cuando el procedimiento inspector ha comprendido la totalidad de los elementos tributarios de la sociedad filial de la que procede el dato que pretende rectificar.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los apartados 2 y 3 del artículo 162.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

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.

4.º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

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

6º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

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...

