

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069806

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de marzo de 2018

Vocalía 10.^a

R.G. 6672/2015

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Consolidación fiscal. Requisitos para formar grupo. Exclusión: entidades en situación de desequilibrio patrimonial al cierre del ejercicio. La cuestión objeto de controversia radica en si, a efectos de la exclusión de una sociedad del grupo fiscal, se debe valorar la superación del desequilibrio patrimonial al cierre del ejercicio siguiente o, por el contrario, en un momento anterior del propio ejercicio, aun cuando al cierre del mismo se vuelva a estar en tal situación de desequilibrio patrimonial.

Aun cuando una primera lectura del art. 67 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) y del art. 58 de la Ley 27/2014 (Ley IS), pudiera sugerir una diferencia como la que la sociedad sostiene, lo cierto es que de una interpretación sistemática y acorde con el espíritu de esta causa de exclusión del grupo fiscal se concluye que la redacción dada por la Ley no es más que una mejor expresión de lo que realmente se quería expresar; a saber: como plazo que sitúa el límite máximo de la posibilidad de corregir el desequilibrio en el fin del ejercicio siguiente. Es decir, desde una visión exclusivamente literal, las dos interpretaciones son posibles: antes de la conclusión es antes del final, o sea, como máximo al final del ejercicio, o bien, antes de la conclusión es en algún momento antes del final pero sin que haya de persistir. Dejando al margen estas conjeturas semánticas -que lo que evidencian es la necesidad que había de una interpretación o aclaración que llevó a cabo la Ley 27/2014 (Ley IS)- desde el punto de vista sistemático y finalista tiene poco sentido una solución como la patrocinada por la sociedad pues es más acorde con la voluntad del legislador de fijar un plazo fiscal, distinto del mercantil, para anudar la consecuencia tributaria de la exclusión del grupo fiscal. En este sentido tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia han reconocido que la norma fiscal contiene una regulación autónoma y distinta de la mercantil en lo que al plazo y eficacia se refiere; y por ende, la remisión al art. 363.1 e) del RDLeg. 1/2010 (TR Ley Sociedades de Capital) es a los solos efectos de calcular el desequilibrio patrimonial.

Esta regulación autónoma prevé el momento en que debe apreciarse la concurrencia de la situación de desequilibrio y establece un plazo a favor de la entidad para que pueda superar ese desequilibrio y no verse excluida del grupo fiscal. Ese plazo es desde el cierre del ejercicio en cuestión -en nuestro caso, 2009, hasta el final del siguiente, es decir, 2010, en el que tiene lugar la aprobación de las cuentas de 2009-. Es decir se permite que el desequilibrio se corrija en el ejercicio siguiente hasta su conclusión, entendiendo así el «con anterioridad a la conclusión» como plazo que sitúa el límite máximo de la posibilidad de reaccionar en el fin del ejercicio siguiente. Ello tiene sentido porque la concesión de este plazo de reacción para evitar la exclusión es coherente con la pretensión de que el desequilibrio no se corrija de modo precario o puramente temporal, incurriendo de nuevo antes del cierre de ejercicio en la situación de desequilibrio. La interpretación contraria carecería de toda lógica y sobre todo no se compadecería con la finalidad de la norma.

Es por todo ello por lo que entiende el TEAC que no nos hallamos ante cambio legal, como la entidad pretende, sino ante una mejora o aclaración de su significado exacto, procurando así eliminar la incertidumbre que una dicción anterior poco afortunada podía haber introducido. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 67.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 58.

RDLeg. 1/2010 (TR Ley Sociedades de Capital), art. 363.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha resuelto la reclamación económico-administrativa que en única instancia ha interpuesto **X SA**, con NIF ..., y actuando en su nombre y representación, D. **Jx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a Acuerdo de

liquidación dictado el 20 de julio de 2015 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC), de la AEAT, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011. Cuantía de 1.096.054,44 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 6 de marzo de 2014 se iniciaron actuaciones de comprobación de carácter general en relación con la entidad **X SA** (en adelante **X**), en su condición de dominante del grupo fiscal **a/96**, en relación con el concepto y periodos indicados.

Además de a la entidad dominante del Grupo, se han llevado a cabo actuaciones de comprobación a las dominadas:

- **X Y S.A.** NIF: ..., Diligencias **A04 nº: ...2** y nº **...3**.
- **Grupo ZF S.L.** NIF: ..., Diligencia **A04-...86**.
- **TK España S.L.** NIF: ... , Diligencia **A04-...0**.
- **RW S.L.** NIF: Diligencia **A04-...56**.

Con fecha 13/03/2015 se formalizó acta **A02 ...4** así como Acta **A01 ...6**, en relación con la propuesta de regularización a que la obligada tributaria dio su conformidad.

Con fecha 20/07/2015 se dictó acuerdo de liquidación, notificado el mismo 20/07/2015, del que resultaba una deuda tributaria de 1.096.054,44 €.

Segundo.

Contra dicho acuerdo la interesada interpuso el 18/08/2015 la presente reclamación económico-administrativa.

Puesto de manifiesto el expediente, con fecha 16/12/2015 la interesada presentó escrito de alegaciones, aduciendo básicamente que no procedía la exclusión de **RW SL** (en adelante, **W**) del grupo de consolidación del IS 2009 y solicitando la anulación de la liquidación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, en la que se plantea la procedencia de la exclusión de la entidad **RW** del grupo fiscal **a/96**.

Segundo.

En síntesis, la regularización inspectora consiste en excluir a la entidad **W** del grupo fiscal **a/96** respecto al IS de 2009

Las circunstancias fácticas relevantes, reconocidas por la entidad, son básicamente:

En el ejercicio 2009 las pérdidas de la referida entidad dejaron su patrimonio neto por debajo de la mitad de su capital social.

En el ejercicio 2010 la entidad llevó a cabo un aumento y reducción de capital que resolvieron el desequilibrio patrimonial que existía al cierre de 2009.

Sin embargo, posteriormente a esas actuaciones, el patrimonio al cierre de 2010 volvió a quedar debajo de la mitad del capital social; es decir, de nuevo incurso en causa de disolución.

La Inspección considera que esta sociedad debe quedar excluida del grupo fiscal, dado que la situación de desequilibrio patrimonial que concurre a cierre de 2009 no se ha superado en la conclusión del ejercicio 2010.

Por el contrario, la sociedad entiende que, si bien es cierto que a 31 de diciembre de 2009 las pérdidas de **W** dejaban reducido su patrimonio neto por debajo de la mitad de su capital social, las dos operaciones, de ampliación y reducción de capital realizadas en mayo de 2010 subsanaron dicha situación con anterioridad de la conclusión del 2010, resultando irrelevante que al final de dicho ejercicio volviera a estar incurso en la situación de desequilibrio.

En síntesis, pues, la cuestión objeto de controversia radica en si, a efectos de la exclusión de una sociedad del grupo fiscal, se debe valorar la superación del desequilibrio patrimonial al cierre del ejercicio siguiente o, por el contrario, en un momento anterior del propio ejercicio, aún cuando al cierre del mismo se vuelva a estar en tal situación de desequilibrio patrimonial.

Para la reclamante basta que el desequilibrio existente al cierre del ejercicio 2009 haya sido subsanado en un momento dado antes de la conclusión del ejercicio 2010, pero no es preciso que esa subsanación del desequilibrio subsista al cierre de 2010, sino que podría volver a darse el desequilibrio a 31/12/2010, sin que por ello resultara excluido del grupo.

Tercero.

El artículo 67.4 del TRLIS dispone:

“4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

(...)

b) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.d) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

(...)”

La reclamante aduce en fundamento de su criterio la diferente redacción dada por la nueva LIS 27/2014, de 27 de noviembre, en su artículo 58.4; y considera que no puede aplicarse retroactivamente a su caso. En consecuencia sostiene que, al no resultar aplicable esta nueva redacción, con arreglo a la anterior del artículo 67.4, no importaba que al cierre del ejercicio 2010 hubiera vuelto a incurrir en desequilibrio patrimonial y, por ende, no debió haberse excluido a **W** del grupo fiscal.

La redacción del artículo 58.4 de la nueva LIS 27/2014, dice así:

“4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

(...)

d) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

(...)”

Como puede observarse, la diferencia de redacción se encuentra en dos matices: Uno, se incluye la mención de que esa situación de desequilibrio sea de acuerdo con las cuentas anuales de la entidad; y otro, que en vez de “con anterioridad a la conclusión” se dice “a la conclusión”.

A juicio de este TEAC, aun cuando una primera lectura del literal de las normas pudiera sugerir una diferencia como la que la reclamante sostiene, lo cierto es que de una interpretación sistemática y acorde con el espíritu de esta causa de exclusión del grupo fiscal se concluye que la redacción dada por la ley no es mas que una mejor expresión de lo que realmente se quería expresar; a saber: como plazo que sitúa el límite máximo de la posibilidad de corregir el desequilibrio en el fin del ejercicio siguiente.

Y ello por diversas razones:

Desde una perspectiva meramente gramatical es cierto que la expresión utilizada en el TRLIS adolecía de cierta ambigüedad, en el sentido de que permitía mas de una solución interpretativa; de ahí el debate que nos ocupa y de ahí el origen de la necesidad o conveniencia de una mejora de su redacción.

Así, “con anterioridad a la conclusión” puede entenderse en el sentido antedicho de que se permite la subsanación del desequilibrio “como máximo hasta la conclusión del ejercicio”; es decir, que se concede un margen para corregirlo hasta esa conclusión pero que si no se subsana antes, ya después no cabe hacerlo con efectos para el ejercicio en cuestión.

Pero también es cierto que –sin perjuicio de que no la compartamos- cabía entender ese “con anterioridad a la conclusión” en el sentido de que bastaba que se hubiese subsanado en cualquier momento puntual anterior si bien luego se hubiese vuelto a incurrir en desequilibrio, terminando el ejercicio en esa situación.

Es decir, desde una visión exclusivamente literal, ambas interpretaciones son posibles: antes de la conclusión es antes del final, o sea, como máximo al final del ejercicio. O bien: antes de la conclusión es en algún momento antes del final pero sin que haya de persistir.

Dejando al margen estas conjeturas semánticas -que lo que evidencian es la necesidad que había de una interpretación o aclaración que llevó a cabo la ley 27/2014- desde el punto de vista sistemático y finalista tiene poco sentido una solución como la patrocinada por la reclamante pues es mas acorde con la voluntad del legislador de fijar un plazo fiscal, distinto del mercantil, para anudar la consecuencia tributaria de la exclusión del grupo fiscal.

En este sentido tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia han reconocido que la norma fiscal contiene una regulación autónoma y distinta de la mercantil en lo que al plazo y eficacia se refiere; y por ende, la remisión al artículo 363.1.e) del TRLSC es a los solos efectos de calcular el desequilibrio patrimonial.

Y esta regulación autónoma prevé el momento en que debe apreciarse la concurrencia de la situación de desequilibrio y establece un plazo a favor de la entidad para que pueda superar ese desequilibrio y no verse excluida del grupo fiscal.

Y ese plazo es desde el cierre del ejercicio en cuestión –en nuestro caso, 2009, hasta el final del siguiente, es decir, 2010, en el que tiene lugar la aprobación de las cuentas de 2009. Es decir se permite que el desequilibrio se corrija en el ejercicio siguiente hasta su conclusión, entendiendo así el “con anterioridad a la conclusión” como plazo que sitúa el límite máximo de la posibilidad de reaccionar en el fin del ejercicio siguiente.

Ello tiene sentido porque la concesión de este plazo de reacción para evitar la exclusión es coherente con la pretensión de que el desequilibrio no se corrija de modo precario o puramente temporal, incurriendo de nuevo antes del cierre de ejercicio en la situación de desequilibrio. La interpretación contraria carecería de toda lógica y sobre todo no se compadecería con la finalidad de la norma.

Es por todo ello por lo que entiende este TEAC que no nos hallamos ante cambio legal, como la entidad pretende, sino ante una mejora o aclaración de su significado exacto, procurando así eliminar la incertidumbre que una dicción anterior poco afortunada podía haber introducido.

Manifiesta la interesada que solo la nueva LIS de 2014 ha separado realmente los requisitos mercantiles y los fiscales.

Este TEAC no puede compartir tal aserto, toda vez que ya en el marco del anterior TRLIS como en el de la nueva Ley 27/2014 se venía entendiendo por la jurisprudencia y este órgano revisor que la remisión a la normativa mercantil (y en concreto al artículo 363.1.e) – letra, que dicho sea de paso, se corrige en la nueva ley, pues la cita se hacía incorrectamente en el TRLIS al apartado d))- era exclusivamente a efectos de determinar la existencia o no del desequilibrio conforme a la contabilidad de la entidad, sin perjuicio de que la Inspección tuviera competencia para, apreciando esa situación que se desprendía de la contabilidad, excluir a la entidad del grupo fiscal, de darse las condiciones fiscalmente previstas.

Así pues ese marco era ya el que se reconocía existente bajo la vigencia del TRLIS, sin que la ley 27/2014 haya supuesto ninguna novedad.

En efecto, la precisión aclaratoria es también la técnica legislativa empleada en la otra matización introducida por la Ley 27/2014, consistente en la inclusión expresa de que ese desequilibrio se extraiga de las cuentas anuales de la entidad; pues, como se acaba de mencionar, ya venía siendo así interpretado por este TEAC y por la Audiencia Nacional.

A este respecto es ilustrativa la sentencia de la Audiencia Nacional de 24/11/2016 (recurso nº 564/2014, que, con ocasión precisamente de pronunciarse acerca de la competencia de la Inspección para excluir a una entidad del grupo fiscal, formula asimismo pronunciamientos interesantes acerca de la cuestión que ahora nos ocupa, interpretándolo en el sentido lógico sistemático que aquí se propugna.

Así, en el Fundamento de Derecho Tercero vierte las siguientes consideraciones[1]:

“De todo lo anterior hemos de resaltar lo siguiente:

1) Aunque el precepto es específico de las sociedades anónimas, se aplica a todas las sociedades del grupo cualquiera que sea su forma jurídica.

2) La exclusión se produce con efectos del ejercicio en que se manifiesta el desequilibrio, pero se permite que, si en el ejercicio posterior, el de aprobación de cuentas, se produce, por cualquier vía, la recuperación del patrimonio (ampliación de capital, "operación acordeón", préstamos participativos, aportación de socios para reponer pérdidas, generación de beneficios, etc.) al menos hasta conseguir que éste sea superior a la mitad del capital, la exclusión no se produce. Es decir, hay que esperar (excepto que se tenga seguridad de la imposibilidad de recuperación), hasta que transcurra el ejercicio en el que se aprueban las cuentas, el siguiente, para conocer si se mantiene o ha desaparecido la situación de desequilibrio.

Si, al finalizar el ejercicio segundo, se confirmara esta circunstancia, la sociedad afectada sale del grupo con efectos del ejercicio anterior de aprobación de cuentas, lo que obliga a hacer declaración complementaria al grupo y a la sociedad afectada. Aun en este caso, si en momento posterior se recupera la situación de equilibrio, se incorpora de nuevo al grupo en el mismo ejercicio en que se logre el mismo.”

Mas adelante, en ese mismo Fundamento de Derecho, tras exponer el criterio de la resolución del TEAC recurrida, en síntesis, respecto a que “lo que sí puede hacer la Inspección es excluir a la sociedad del grupo si la situación de desequilibrio patrimonial se desprende de la propia contabilidad del sujeto pasivo”, manifiesta la Audiencia Nacional:

“Y dichos razonamientos deben ser asumidos por la Sala al ser evidente que la Inspección de los propios balances relativos a fondos propios de la actora ha constatado, sin introducir en ellos modificación alguna, como reseña el propio TEAC, que los fondos propios de la entidad son inferiores a la mitad de su capital social en el periodo 2007 y que esa situación no se ha superado en el ejercicio siguiente (...)

(...)

4. Otra circunstancia que permite apoyar la interpretación de que la norma fiscal se remite exclusivamente al art. 260.1.4 TRLSA a los solos efectos de que se calcule el desequilibrio patrimonial que este último prevé, es que la propia norma fiscal contiene una regulación autónoma y distinta de la mercantil tanto en lo que se refiere al momento en que debe apreciarse si concurre la situación de desequilibrio, como al establecimiento de un plazo a favor de la entidad para que pueda superar el citado desequilibrio, y no verse así excluida del grupo fiscal. Efectivamente, el art. 260.1.4 TRLSA obliga a las sociedades mercantiles a acordar su disolución cuando incurran en "pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente", debiendo los administradores convocar la junta general en el plazo de 2 meses para adoptar el acuerdo correspondiente (art. 262.2 TRLSA), plazo que comienza a contar desde que se aprecie que concurre la situación de desequilibrio patrimonial (y no desde el cierre del ejercicio social). El artículo 67.4.b) del TRLIS excluye del grupo fiscal a la entidad "que al cierre del período impositivo" se encuentre en la conocida situación de desequilibrio patrimonial salvo que "a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada" (y ello sin necesidad de que la superación de la situación de desequilibrio patrimonial deba efectuarse, a efectos fiscales, con un aumento o una reducción de capital).

El establecimiento de este plazo por la norma fiscal, más largo que el que prevé la norma mercantil, obedece a dos razones:

- Que como hemos dicho, la norma fiscal se aplica a entidades para las que la situación de desequilibrio patrimonial prevista en el TRLSA no es una causa de disolución o extinción (EPs, las cooperativas o las fundaciones bancarias), pero que, no obstante, deben quedar excluidas del grupo fiscal en los mismos casos que las sociedades mercantiles por un elemental principio de neutralidad fiscal o igualdad tributaria.

- Que incluso en el caso de que una entidad sea una sociedad mercantil, y esté sujeta por tanto a la citada causa de disolución, puede ocurrir, y así se prevé por el propio TRLSA, que los administradores no convoquen la junta general en el plazo de 2 meses que establece el citado Texto Refundido, que la referida junta no acuerde la disolución o que en este último caso los administradores o cualquier interesado no insten la disolución judicial (art. 262 TRLIS). En estos supuestos la exclusión del grupo fiscal no puede supeditarse al efectivo cumplimiento de los deberes impuestos por la norma mercantil, pues ello atentaría contra el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria por actos particulares recogido en el artículo 17.4 L.G.T.

Por tanto procede rechazar esta alegación de la parte teniendo en cuenta que (aunque esa norma no sea aplicable "ratione temporis"), este mismo criterio se mantiene en la Ley 27/14, de 27 de noviembre (artículo 58.4.d) como reconoce la parte, lo que no deja de ser un elemento de gran trascendencia que corrobora nuestra interpretación."

Este Tribunal Central mantenía este mismo criterio en resolución de 05/02/2015, exponiendo:

"De acuerdo con dicho precepto, si al cierre del periodo impositivo 2008 la sociedad se halla incurso en la situación patrimonial prevista en el artículo 260.1.4º del TRLSA dicha sociedad quedará excluida del Grupo fiscal a menos que dicha situación estuviese superada con anterioridad a la conclusión del ejercicio en que se aprueban las cuentas anuales, es decir, admite que en el ejercicio en que se aprueben las cuentas anuales correspondientes a aquel en que se produjo la situación de desequilibrio patrimonial se subsane la misma. En el presente caso, siendo una cuestión inconcusa que a 31-12-2008 el patrimonio neto de la sociedad era negativo y por tanto inferior al capital social y que a 31-12-2009 a pesar de la aportación que dice haber realizado continuó siendo negativo es evidente que a 31-12-2009 la situación de desequilibrio patrimonial no ha sido superada por lo que no formara parte del grupo fiscal en el periodo impositivo 2008 conforme lo dispuesto en el artículo 67.4 b) del TRLIS."

Así pues, atendiendo a todo lo expuesto, procede rechazar la pretensión de la reclamante, confirmando la exclusión de la entidad **W** del grupo fiscal, con los efectos a ello anudados. Teniendo en cuenta que ello era la cuestión controvertida por la reclamante, ha de confirmarse la liquidación impugnada.

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, en la presente reclamación económico administrativa,

ACUERDA:

Desestimarla, confirmando la liquidación impugnada.

[1] El subrayado es nuestro.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.