

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ081547

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 379/2021, de 17 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7975/2019

**SUMARIO:****IVA. Deduciones. Rectificación de deducciones. Regímenes especiales. Grupo de entidades.**

*Procede exigir a la sociedad que fue dominante de un grupo de entidades ya extinguido el pago de la deuda tributaria del IVA correspondiente a una dominada, excluida del citado grupo por encontrarse en situación de concurso, y sin que se requiera tramitar un procedimiento que la declare responsable. La cuestión controvertida es si habiéndose producido la deducción de las cuotas que ahora hay que rectificar en periodos en los que las concursadas y las demás entidades vinculadas habían declarado conforme al régimen especial de grupo de entidades, la rectificación debe producirse además en las autoliquidaciones del grupo, a los efectos que ello conlleva. Sostiene el Abogado del Estado, y comparte esta Sala que aplicando este precepto al caso que nos ocupa, se colige que una vez rectificadas las autoliquidaciones individuales de las entidades concursadas, ello tenía incidencia en la autoliquidación agregada que, por pura lógica, debía ser también rectificada procediendo a realizar el ingreso que correspondiera como consecuencia de la rectificación. Los efectos de la extinción del grupo de IVA se producen hacia el futuro desde el período de liquidación en que se produce la circunstancia que determina la pérdida de la condición de miembro del grupo de las dos entidades, pero no afecta a los períodos de liquidación precedentes. El Abogado del Estado sostiene que, ni ante el TEAR, ni en la demanda, ni tampoco en la sentencia, se han invocado los arts. 41.5, 174 y 176 LGT, ni se invocó la necesidad de acudir al procedimiento de derivación de responsabilidad para que respondieran solidariamente las entidades del grupo, por lo que nos encontramos ante una cuestión nueva que no puede ser objeto de pronunciamiento en este recurso. Sin embargo, la inclusión en la cuestión planteada en el auto de admisión tiene sentido pues para el caso de que se afirmara la obligación de la entidad dominante de efectuar la rectificación de las liquidaciones del grupo, referentes a periodos anteriores al concurso de algunas de las dominadas, se requiere contestar a la pregunta de si la obligación solidaria requería o no la previa declaración formal de la solidaridad. Y por otra parte nada dijo el Abogado del Estado en su escrito de personación, como el mismo reconoce. En cuanto al fondo el abogado del Estado distingue entre lo que constituye una obligación solidaria establecida por el art. 163 nonies.6 Ley IVA. No resulta aplicable aquí el régimen de responsabilidad tributaria. Este régimen, propio de las obligaciones solidarias, es el que se aplica al art. 163 nonies 6 Ley IVA, sin que sea necesaria una declaración de responsabilidad. El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios que es lo que respecto de estas obligaciones estipula el Código Civil. La Sala como decimos comparte este criterio, una cosa es la solidaridad de los obligados tributarias establecida ex lege, y otra el establecimiento legal de una serie de casos en los que es posible declarar esta solidaridad, que exige como es lógico determinar que el hecho puede incardinarse en los supuestos de responsabilidad solidaria establecidos en la ley. El tribunal fija como doctrina legal que procede exigir a la sociedad que fue dominante de un grupo de entidades ya extinguido, el pago de la deuda tributaria de una sociedad dominada declarada en concurso -deuda consistente en el IVA rectificado anterior al concurso correspondiente a esa dominada- cuando esa sociedad dominada concursada se encontraba ya excluida del citado grupo por la situación de concurso, y sin que se requiera tramitar un procedimiento que la declare responsable [Vid. ATS, de 21 de mayo de 2020, recurso n.º 7975/2019 (NFJ077867) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de septiembre de 2019, recurso n.º 1450/2018 (NFJ076419), que se confirma].*

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 80, 114, 163 quinquies, 163 septies, 163 nonies y 164.

Ley 22/2003 (Ley Concursal), art. 55.1.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 41, 174 y 176.

Código Civil, arts. 1.137, 1.144 y disp. trans. segunda.

**PONENTE:***Don José Díaz Delgado.*

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 379/2021

Fecha de sentencia: 17/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7975/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/03/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7975/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

**SENTENCIA**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres./Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 7975/2019, interpuesto por la procuradora doña Elvira Orts Rebollida, en representación de Grupo Postigo Infraestructuras y Servicios, S.L., quien presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia de 18 de septiembre de 2019 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestima el recurso contencioso-administrativo nº 1450/2018, en materia del impuesto sobre el valor añadido ["IVA"].

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 25 de noviembre de 2019, habiendo comparecido el Grupo Postigo Infraestructuras y Servicios, S.L., -parte recurrente- y la Administración General del Estado -parte recurrida- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

Es objeto del presente recurso la sentencia de 18 de septiembre de 2019 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestima el recurso contencioso-administrativo nº 1450/2018, en materia del impuesto sobre el valor añadido ["IVA"].

Se sostiene en el Auto de Admisión de 21 de mayo de 2020 en su fundamento jurídico segundo lo siguiente:

"1. El artículo 80 Tres LIVA prevé que: " Podrá reducirse la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso".

Y el artículo 114.2.2º LIVA dispone que:

"La rectificación de deducciones originada por la previa rectificación del importe de las cuotas inicialmente soportadas se efectuará de la siguiente forma: Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración-liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 [LGT].

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres [LIVA], la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora".

El Capítulo IX del Título IX LIVA tiene por objeto regular el régimen especial del grupo de entidades, que se considerará el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del IVA ( artículo 163 quinqués. Uno LIVA). Para tener la consideración de entidad dominante, uno de los requisitos que ha de concurrir es el de tener el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto de las mismas [ artículo 163 quinqués. Dos. b) LIVA], presumiéndose que, con arreglo al artículo 61 Bis.7 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 31 de diciembre) ["RIVA"], salvo prueba en contrario, una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

En el supuesto de que una entidad perteneciente al grupo se encontrase al término de cualquier período de liquidación en situación de concurso o en proceso de liquidación, quedará excluida del régimen especial del grupo desde dicho período, sin perjuicio de que se continúe aplicando el régimen especial al resto de entidades que cumpla los requisitos establecidos al efecto ( artículo 163 septiesTres LIVA).

El artículo 163 nonies. Dos LIVA determina que la entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria y, en tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades, obligaciones que se encuentran detalladas en el apartado Cuatro del propio precepto y entre las que figura la de presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades. Por el contrario, no se especifica si debe afrontar el cumplimiento de tales obligaciones tributarias en el supuesto de que una entidad perteneciente al grupo se encontrase al término de cualquier período de liquidación en situación de concurso o en proceso de liquidación.

En particular, en su apartado Seis se establece que: "Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial". Por su parte, el artículo 41.5 LGT previene que:

"Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios".

2. La sentencia de instancia expone que la recurrente planteó varias reclamaciones económico-administrativas respecto de las autoliquidaciones presentadas del IVA con arreglo al Modelo 353 (IVA. Grupo de entidades. Modelo agregado. Autoliquidación mensual) y relativas a las deudas de las empresas Funtam, S.L., y Postigo Obras y Servicios, S.A., cuyo concurso de acreedores se admitió a trámite el 18 de julio de 2014 y que pertenecían al grupo de entidades del que la actora era la representante.

La sala de instancia señala que la recurrente, en un primer momento, no presentó el Modelo 353 por haber dejado de existir el grupo IVA, ya que la actora consideraba que, al haber dejado de existir el grupo de IVA, ya no le era exigible el IVA rectificado anterior al concurso, estando incluidas las deudas en el listado aprobado en el convenio del concurso. La recurrente alegaba que las operaciones de rectificación de las facturas del IVA se produjeron con posterioridad a la ruptura del grupo de IVA, por lo que la deuda es de cada una de las sociedades participadas, considerando, además, que la entidad dominante no era sujeto pasivo del IVA del grupo, sino su representante y responsable solidario hasta su extinción junto con el resto de las entidades integradas.

La sala a quo rechaza que las obligaciones formales y materiales propias de una sociedad dominante, respecto de los ejercicios fiscales en que estuvo sujeta al régimen especial de grupo de entidades, cesen desde la extinción de dicho régimen, razonando [FD 3º] al respecto lo siguiente:

"[...] no deberíamos insistir por obvia en la más que estrecha vinculación de los sujetos pasivos del IVA que se acogen conjuntamente al régimen especial del grupo de entidades. Tal es así que, además de la vinculación económica entre ellos -qué supone requisito necesario para aplicar dicho régimen-, todos y cada uno de ellos responden solidariamente de la deuda tributaria derivada del régimen especial, además de preverse expresamente, para la sociedad dominante, la obligación formal de presentar autoliquidaciones agregadas y el material de ingresar la consecuente deuda tributaria del grupo. Así pues, aunque la ley no califique estas obligaciones de la sociedad dominante como las propias de un sujeto pasivo, y por mucho relativismo con que se quiera abordar la cuestión, mal se puede tener a la entidad dominante como una mera "representante" del grupo del régimen (aun debiendo asimismo tal función representativa).

Con lo expuesto se adivina que tampoco asumimos el principal argumento de la parte recurrente, consistente en que las obligaciones formales y materiales propias de una sociedad dominante, con respecto a los ejercicios fiscales en que estuvo sujeta al régimen especial del grupo de entidades, cesan desde la extinción de dicho régimen. No existe en la ley una previsión específica en tal sentido, así que, en este punto, habremos de estar a la pauta usual y general de la disposición transitoria segunda del Código Civil, de modo que la sociedad dominante debe asimismo las obligaciones materiales y formales conectadas a los ejercicios fiscales en que estuvo vigente el régimen especial del grupo de entidades. También las que derivan de la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a tales ejercicios. A la anterior conclusión no obsta la aprobación de un convenio en un procedimiento concursal relativo a otras entidades que no son la parte recurrente, cualquiera que sean los efectos, que deban asignarse a tal convenio sobre un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones no concluido, debiéndose tener en cuenta que la tramitación del procedimiento concursal no suspende las facultades de gestión de la Administración Tributaria u otras distintas de la recaudatoria para la aplicación de los tributos, sino las de apremio contra el patrimonio del concursado".

3. La mercantil recurrente, por el contrario, mantiene, en síntesis, que no debe ser la sociedad dominante quien debe dejar de soportar las cuotas de IVA, cuando que el grupo de IVA se extinguió, puesto que, en el momento en que se le exige el impuesto, ya no hay grupo de IVA y, por tanto, no debería considerarse que debe seguir asumiendo las obligaciones que tenía como si dicho grupo siguiera existiendo.

### **Tercero.**

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que la cuestión con

interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si procede exigir a la sociedad que fue dominante de un grupo de entidades ya extinguido, el pago de la deuda tributaria de una sociedad dominada declarada en concurso -deuda consistente en el IVA rectificado anterior al concurso correspondiente a esa dominada- cuando esa sociedad dominada concursada se encontraba ya excluida del citado grupo por la situación de concurso, y sin que se requiera tramitar un procedimiento que la declare responsable.

La Sección de Admisión acordó:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/7975/2019, preparado por Grupo Postigo Infraestructuras y Servicios, S.L., contra la sentencia de 18 de septiembre de 2019 de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso contencioso-administrativo nº 1450/2018.

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

"Determinar si procede exigir a la sociedad que fue dominante de un grupo de entidades ya extinguido, el pago de la deuda tributaria de una sociedad dominada declarada en concurso -deuda consistente en el IVA rectificado anterior al concurso correspondiente a esa dominada- cuando esa sociedad dominada concursada se encontraba ya excluida del citado grupo por la situación de concurso, y sin que se requiera tramitar un procedimiento que la declare responsable".

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 80 Tres, 114.2.º), 163 quinquies, 163 septies y 163 nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General 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 esta última.

#### **Tercero. Interposición del recurso de casación.**

Don Emilio Martínez Benítez, procurador de los Tribunales y de GRUPO POSTIGO INFRAESTRUCTURAS Y SERVICIOS, S.L presento escrito de a 15 de julio de 2020, interposición del recurso con fecha en el que termino suplicando que: se estime el presente recurso y que, tras fijarse la doctrina que procede en este asunto, case y anule la Sentencia impugnada, dictándose otra en su lugar que estime el recurso formulado frente a la resolución del TEARCV por la que se desestimaron las reclamaciones referenciadas. Subsidiariamente, que case y anule la Sentencia impugnada y ordene a la Sala de instancia que dicte Sentencia estimatoria del recurso en su día formulado. Que se condene en costas a la demandada, si procediera conforme a la LJCA.

El Abogado del Estado formalizó su oposición por escrito de fecha 13 de agosto de 2020 en el que termino suplicando que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.

#### **Cuarto. Señalamiento para votación y fallo.**

Concluido el proceso, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del día 9 de marzo de 2021, fecha en la que, telemáticamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Antecedentes de hecho y sentencia de instancia.**

La cuestión que se plantea es si la minoración de cuotas deducidas por entidades concursadas como consecuencia de la rectificación de bases imponibles formuladas por sus acreedores ( artículos 80.Tres y 114.Dos LIVA), tomando en consideración que en el periodo al que deben imputarse las minoraciones las sociedades concursadas tributaron en régimen de grupo de IVA ( art. 163 quinquies y siguientes LIVA), debe efectuarse individualmente por las sociedades en concurso o la rectificación debe efectuarse por el grupo atendiendo al régimen vigente en el momento de la deducción de las cuotas.

La resolución del TEAR de 24-4-2018 concluye que procede la minoración de las cuotas soportadas mediante el régimen especial del grupo de entidades a través de la presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones individuales modelo 322, así como de la correspondiente declaración-liquidación 353 del grupo.

La Sala de instancia confirma la resolución del TEAR y desestima el recurso por las siguientes razones:

"TERCERO.- Con arreglo al art. 80 Tres, de la Ley del IVA, relativa a la modificación de la base imponible, esta "podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso".

También conviene repasar el art. 163 quinquies de dicha ley, el cual establece que "podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en los términos que se desarrollen reglamentariamente, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto", siendo uno de los requisitos que han de concurrir en la "entidad dominante" el que "b) que tenga el control efectivo sobre las entidades del grupo, a través de una participación, directa o indirecta, de más del 50 por ciento, en el capital o en los derechos de voto de las mismas".

Por su lado, el art. 163 nonies dispone que "la entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades" (Dos) y que "tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el art. 164 de esta Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2ª del apartado siguiente" (Tres).

Este apartado, que es el núm. Cuatro, relativo a las obligaciones de la sociedad dominante, contempla como dicha obligación 2ª la de "presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades".

En fin, en el apartado 6 del art. 163 nonies de la Ley del IVA se dispone que "las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial".

A la vista de la normativa transcrita no deberíamos insistir por obvia en la más que estrecha vinculación de los sujetos pasivos del IVA que se acogen conjuntamente al régimen especial del grupo de entidades. Tal es así que, además de la vinculación económica entre ellos -que supone requisito necesario para aplicar dicho régimen-, todos y cada uno de ellos responden solidariamente de la deuda tributaria derivada del régimen especial, además de preverse expresamente, para la sociedad dominante, la obligación formal de presentar autoliquidaciones agregadas y el material de ingresar la consecuente deuda tributaria del grupo. Así pues, aunque la ley no califique estas obligaciones de la sociedad dominante como las propias de un sujeto pasivo, y por mucho relativismo con que se quiera abordar la cuestión, mal se puede tener a la entidad dominante como una mera "representante" del grupo del régimen (aun debiendo asimismo tal función representativa).

Con lo expuesto se adivina que tampoco asumimos el principal argumento de la parte recurrente, consistente en que las obligaciones formales y materiales propias de una sociedad dominante, con respecto a los ejercicios fiscales en que estuvo sujeta al régimen especial del grupo de entidades, cesan desde la extinción de dicho régimen. No existe en la ley una previsión específica en tal sentido, así que, en este punto, habremos de estar a la pauta usual y general de la disposición transitoria segunda del Código Civil, de modo que la sociedad dominante debe asimismo las obligaciones materiales y formales conectadas a los ejercicios fiscales en que estuvo vigente el régimen especial del grupo de entidades. También las que derivan de la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a tales ejercicios. A la anterior conclusión no obsta la aprobación de un convenio en un procedimiento concursal relativo a otras entidades que no son la parte recurrente, cualesquiera que sean los efectos que deban asignarse a tal convenio sobre un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones no concluido, debiéndose tener en cuenta que la tramitación del procedimiento concursal no suspende las facultades de gestión de la Administración Tributaria u otras distintas de la recaudatoria para la aplicación de los tributos, sino las de apremio contra el patrimonio del concursado ( art. 55 1 de la Ley Concursal).

En definitiva, debemos desestimar el presente recurso contencioso-administrativo"

**Segundo.** *Posiciones de las partes.*

1.- Los artículos 80.Tres y 114. Dos LIVA.

El art. 80.Tres dispone lo siguiente:

"Artículo 80. *Modificación de la base imponible.*

(...) Tres. Podrá reducirse la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso".

El artículo 114.Dos.2º LIVA contempla los efectos que la modificación de la base imponible tiene sobre el concursado. El precepto es del siguiente tenor:

"2.º Cuando la rectificación determine una minoración del importe de las cuotas inicialmente deducidas, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración- liquidación rectificativa aplicándose a la misma el recargo y los intereses de demora que procedan de conformidad con lo previsto en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria.

Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.Tres de esta Ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora.

No obstante, cuando la rectificación tenga su origen en un error fundado de derecho o en las restantes causas del artículo 80 de esta Ley deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el sujeto pasivo reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente soportadas".

El precepto regula las obligaciones del sujeto pasivo concursado que había deducido las cuotas rectificadas y ahora tiene que rectificar dichas deducciones. No se discute que esa obligación recae sobre el sujeto pasivo concursado, ni se atribuye a la entidad dominante o al grupo de IVA la condición de sujeto pasivo en relación con esa rectificación.

Como apunta la recurrida, La cuestión controvertida es si habiéndose producido la deducción de las cuotas que ahora hay que rectificar en periodos en los que las concursadas y las demás entidades vinculadas habían declarado conforme al régimen especial de grupo de entidades (Capítulo IX del Título IV de la Ley del IVA), la rectificación debe producirse además en las autoliquidaciones del grupo, a los efectos que ello conlleva.

El art. 163 nonies, apartados Dos y Tres, dice que:

"Dos. La entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del régimen especial del grupo de entidades.

Tres. Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de esta Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución, debiendo procederse, a tal efecto, conforme a lo dispuesto en la obligación 2.ª del apartado siguiente".

La excepción hecha del pago de la deuda tributaria, se debe a que el pago corresponde a la entidad dominante mediante la presentación de la autoliquidación agregada a que se refiere el art. 163 nonies, apartado 4.2ª:

"La entidad dominante, sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones propias, y con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, será responsable del cumplimiento de las siguientes obligaciones:

2.ª Presentar las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. Dichas autoliquidaciones agregadas integrarán los resultados de las autoliquidaciones individuales de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

Las autoliquidaciones periódicas agregadas del grupo de entidades deberán presentarse una vez presentadas las autoliquidaciones periódicas individuales de cada una de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

El período de liquidación de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones".

Sostiene el Abogado del Estado, y comparte esta Sala que aplicando este precepto al caso que nos ocupa, se colige que una vez rectificadas las autoliquidaciones individuales de las entidades concursadas, ello tenía incidencia en la autoliquidación agregada que, por pura lógica, debía ser también rectificada procediendo a realizar el ingreso que correspondiera como consecuencia de la rectificación.

Como sostiene el Abogado del Estado, a ello no empece el hecho de que el grupo de IVA se hubiera extinguido como consecuencia de la situación concursal de POSTIGOS OBRAS Y SERVICIOS, S.L. y FUNTAM, S.L., puesto que no se trata de presentar una autoliquidación correspondiente a un período posterior al cese de la aplicación del régimen especial de grupo de entidades, sino que se trata de rectificar las autoliquidaciones atinentes a períodos de liquidación en los que se tributaba el Impuesto de Valor Añadido conforme a este régimen especial. En definitiva, los efectos de la extinción del grupo de IVA se producen hacia el futuro desde el período de liquidación en que se produce la circunstancia que determina la pérdida de la condición de miembro del grupo de las dos entidades, pero no afecta a los períodos de liquidación precedentes.

Y, en cualquier caso, con esta forma de proceder no se está atribuyendo a la demandante GRUPO POSTIGO INFRAESTRUCTURAS Y SERVICIOS, S.L., la condición de sujeto pasivo del IVA, sino que se le está exigiendo el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales que le corresponden en su condición de entidad dominante del grupo, obligaciones que, al venir referidas a períodos en los que estaba vigente el régimen especial para el grupo de entidades, son plenamente exigibles.

Mantiene el Abogado del Estado que la exigencia del pago de las cantidades resultantes a GRUPO POSTIGO es absolutamente conforme a Derecho, no sólo porque el ingreso es una obligación que debe atender en su condición de entidad dominante del grupo, sino porque el art. 163 nonies, apartado Seis, deja bien claro que: "Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial". Y, por tanto, aunque los sujetos pasivos de esas obligaciones tributarias individuales sean las mercantiles concursadas, en la medida en que se trata de deudas correspondientes a períodos en los que era de aplicación el régimen especial de grupo de entidades, la deuda puede ser exigida también a la demandante, sin que por ello se la convierta en sujeto pasivo.

Por ello, acierta la resolución recurrida cuando concluye que:

"(...) de una lectura conjunta de los artículos 114 dos y 163 septies, de la Ley 37/1992 del IVA, al haber sido declarada en concurso, y haber sido modificada la base imponible por sus acreedores, procede la minoración de las cuotas soportadas deducidas en los períodos en los que tributaban las entidades concursadas, integrantes del grupo, mediante el régimen especial del grupo de entidades a través de la presentación de las correspondientes declaraciones liquidaciones individuales modelo 322 así como de la correspondiente declaración liquidación 353 correspondiente al grupo".

En el escrito de interposición se ataca la sentencia de instancia afirmando que la conclusión a la que llega vulnera el principio de neutralidad. Sin embargo no se deduce de la normativa analizada que el régimen especial de grupo de entidades vulnera el principio de neutralidad y no hay argumento alguno en el escrito de interposición que permita sostener esa afirmación.

## 2.- Infracción de los artículos 41.5 y 174 y 176 LGT.

Sobre este punto el Abogado del Estado sostiene que, ni ante el TEAR, ni en la demanda, ni tampoco en la sentencia, se han invocado los artículos 41.5, 174 y 176 LGT, ni se invocó la necesidad de acudir al procedimiento de derivación de responsabilidad para que respondieran solidariamente las entidades del grupo. El art. 41.5 LGT se invoca por vez primera en el escrito de preparación y se integra en el auto de admisión, incorporándose a la cuestión que presenta interés casacional objetivo. En consecuencia, para la recurrida, nos encontramos ante una cuestión nueva que como tal no puede ser objeto de pronunciamiento en este recurso. Citar la sentencia del Tribunal Supremo 27 de marzo de 2019, RCA 4775/2017 .

Sin embargo, la inclusión en la pregunta que hace la Sección Primera tiene sentido pues para el caso de que se afirmara la obligación de la entidad dominante de efectuar la rectificación de las liquidaciones del grupo, referentes a períodos anteriores al concurso de algunas de las dominadas, se requiere contestar a la pregunta de si la obligación solidaria requería o no la previa declaración formal de la solidaridad. Y por otra parte nada dijo el Abogado del Estado en su escrito de personación, como el mismo reconoce.

En cuanto al fondo el abogado del Estado distingue entre lo que constituye una obligación solidaria establecida por la ley, en este caso por el apartado 6 del art. 163 nonies LIVA ( "[l]as entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial"), y la institución del responsable tributario regulada, básicamente, en los artículos 41 y

siguientes LGT que es un obligado tributario que se sitúa junto al obligado principal para responder en los casos en que concurren las circunstancias contempladas en la ley.

Sostiene el Abogado del Estado y comparte esta Sala que no resulta aplicable aquí el régimen de responsabilidad tributaria; simplemente nos encontramos ante un supuesto de solidaridad ( art. 1137 y 1144 del Código Civil), con algunas manifestaciones concretas en el ámbito tributario como es el caso del régimen de grupo de entidades en el IVA, o de los cónyuges en caso de declaración conjunta del IRPF.

Con voluntad de regular genéricamente ese supuesto de solidaridad como algo separado y distinto de la responsabilidad tributaria del art. 41 LGT, el apartado 7 del art. 35 LGT es del siguiente tenor:

"7. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa.

Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior.

Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido."

Este régimen, propio de las obligaciones solidarias, es el que se aplica al art. 163 nonies, apartado 6 de la Ley del IVA, sin que sea necesaria una declaración de responsabilidad. El acreedor puede dirigirse contra cualquiera de los deudores solidarios que es lo que respecto de estas obligaciones estipula el Código Civil.

La Sala como decimos comparte este criterio, una cosa es la solidaridad de los obligados tributarios establecida ex lege, y otra el establecimiento legal de una serie de casos en los que es posible declarar esta solidaridad, que exige como es lógico determinar que el hecho puede incardinarse en los supuestos de responsabilidad solidaria establecidos en la ley.

### 3.- Infracciones vinculadas con el procedimiento concursal.

Sostiene el Abogado del Estado que, además de lo que sobre esta cuestión dicen la contestación a la demanda y la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, puede partirse de la premisa esencial de que aquellas normas que permiten hacer efectiva la deuda sobre un patrimonio distinto del patrimonio del concursado, no se ven afectadas por la declaración de concurso.

Esa circunstancia se daría en un caso como el presente en el que la deuda surgida de la rectificación de facturas puede exigirse, en virtud de la solidaridad declarada en el apartado 6 del art. 163 nonies LIVA, a entidades ajenas al proceso concursal, sin perjuicio, claro está, de los recursos que pudieran interponer en defensa de sus derechos.

La parte recurrente defiende que habiéndose reconocido el crédito en el procedimiento concursal la AEAT está reconociendo implícitamente que la deuda corresponde exclusivamente a las entidades concursadas. Sin embargo, sostiene la recurrida que esa forma de actuar no constituye un acto propio, una manifestación de voluntad que restrinja las posibilidades de la Administración tributaria para exigir la deuda a otras entidades que deben responder solidariamente.

Aunque admite la recurrida que, se produciría enriquecimiento injusto si la AEAT exigiera simultáneamente la deuda de varios de los deudores solidarios pero ese hecho no está acreditado. Y que la cuestión podría haber sido diferente si en el convenio aprobado se aplicaron quitas al crédito tributario afectado por la rectificación de bases imponibles pero nos encontraríamos ante una cuestión nueva, no planteada por el recurrente en estos términos, ni el recurrente ha desplegado prueba suficiente para acreditar que haya sido así.

Todo ello conduce a la desestimación del presente recurso de casación.

#### **Tercero. Fijación de doctrina legal.**

Procede en consecuencia fijar como doctrina legal la siguiente:

"Procede exigir a la sociedad que fue dominante de un grupo de entidades ya extinguido, el pago de la deuda tributaria de una sociedad dominada declarada en concurso -deuda consistente en el IVA rectificado anterior al concurso correspondiente a esa dominada- cuando esa sociedad dominada concursada se encontraba ya excluida del citado grupo por la situación de concurso, y sin que se requiera tramitar un procedimiento que la declare responsable".

#### **Cuarto. Costas.**

En materia de costas, cada parte soportará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, de conformidad con el art. 93.4 LJCA, al no apreciarse temeridad ni mala fe, sin que, por otra parte, procede hacer pronunciamiento alguno distinto a lo decidido sobre las mismas en la sentencia de instancia, en aplicación del art. 139.1 y 3 LJCA.

### FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- No ha lugar al recurso de casación núm. 7975/2019, interpuesto por la procuradora doña Elvira Orts Rebollida, en representación de Grupo Postigo Infraestructuras y Servicios, S.L., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia de 18 de septiembre de 2019 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestima el recurso contencioso- administrativo nº 1450/2018, en materia del impuesto sobre el valor añadido ["IVA"].

2.- Fijar como doctrina legal la establecida en el fundamento jurídico tercero de esta resolución.

3.- Estar en cuanto a las costas a lo dispuesto en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. Don Ángel Aguallo Avilés votó en sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Presidente de la Sección Segunda Don José Antonio Montero Fernández.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.