

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081801

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de abril de 2021

Sala 1.^a

R.G. 3720/2020

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Requisitos para formar grupo. Exclusión del grupo. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida concierne a la exclusión del grupo fiscal, regulada en el art. 67.4 b) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), de las entidades en las que concurre al cierre del período impositivo la causa de disolución contemplada en el art. 363.1 d) del RDLeg. 1/2010 (TRLSC). Así, se plantea, en primer lugar, si la Inspección podría apartarse, a efectos de valorar si existe el desequilibrio patrimonial a que se refiere el mencionado art. 363.1 d) del RDLeg. 1/2010 (TR LSC), de las cifras consignadas en las cuentas anuales de la entidad cuando éstas no reflejen la imagen fiel y, en segundo término, si podría apreciar la concurrencia o no de dicha situación patrimonial a través de criterios distintos a los aplicados en las cuentas anuales cuando el obligado tributario acredite la existencia de un error contable.

La doctrina del Tribunal Central sobre la materia que nos ocupa se puede concretar del modo siguiente:

- Appreciar si se da o no la causa de disolución social corresponde a los administradores y a la Junta general de la sociedad y, en su caso, al Juez, pero no a la Administración.
- La Inspección no es competente para regularizar el patrimonio social a efectos de excluir a una sociedad del grupo fiscal por haber quedado reducido aquél a menos de la mitad del importe del capital social, de forma que tiene que pasar por lo que diga al respecto la contabilidad de la entidad. De este modo, si de la contabilidad de la sociedad se desprende que el patrimonio social no ha quedado reducido a menos de la mitad del importe del capital social la Inspección no podrá excluirla del grupo fiscal. Ahora bien, si de la contabilidad de la sociedad se desprende que el patrimonio social ha quedado reducido a menos de la mitad del importe del capital social la Inspección podrá excluirla del grupo fiscal.
- Las diferencias de redacción entre el art. 67.4 b) del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) y el art. 58.4.d) de la Ley 27/2014 (Ley IS) no suponen un cambio legal en la materia sino una mejora o aclaración de su significado exacto.

A la vista de la citada doctrina procede la inadmisión respecto de la primera parte del criterio cuya fijación se solicita y es que la doctrina del Tribunal Central obliga a la Inspección, sin excepción, a pasar por lo que diga al respecto la contabilidad de la entidad.

Se ha de resolver, en segundo lugar, respecto de la situación en la que es la propia sociedad la que pese a estar incurso formalmente en la causa legal de exclusión del régimen de consolidación por haber quedado el patrimonio social reducido a menos de la mitad del importe del capital social, alega la existencia de un error contable -en el presente recurso la contabilización de un dividendo percibido de otra sociedad- que, de no haberse cometido, pondría de manifiesto que el citado desequilibrio patrimonial no existe. Pues bien, el Tribunal Central, en aplicación de su doctrina sobre la cuestión aquí debatida, considera que la Inspección debe pasar en todo caso por lo que diga al respecto la contabilidad de la entidad, por no corresponderle a ella la apreciación de la causa de disolución, de manera que los posibles errores contables alegados por la sociedad y que ésta pretenda hacer valer para justificar que el desequilibrio patrimonial del balance es sólo aparente, deberán encontrarse debidamente corregidos en las cuentas anuales del ejercicio posterior para que puedan ser tomados en consideración. A estos efectos, la Inspección se limitará a constatar si el error contable alegado que determina la inexistencia de desequilibrio patrimonial ha sido subsanado o corregido en las cuentas anuales correspondientes, sin entrar a valorar si el error existió realmente o no conforme a la normativa contable puesto que la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables aplicados por la Inspección. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

RDLeg. 1/2010 (TRLSC), art. 363.

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

RD 1514/2007 (PGC), NV 22.^a

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de 31 de octubre de 2019, recaída en la reclamación nº 15/03773/2016 y acumuladas interpuesta frente a acuerdos de liquidación y sanción por el Impuesto sobre Sociedades.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. En la liquidación que pone fin al procedimiento inspector desarrollado con la entidad GRUPO X, S.L., dominante del grupo fiscal YY/ZZ, por el Impuesto sobre Sociedades y períodos 2010 a 2013, se incluye, por lo que interesa al presente recurso extraordinario de alzada, la exclusión del mencionado grupo fiscal de la entidad dependiente X, S.L. para el ejercicio 2012, en virtud de lo dispuesto en el artículo 67.4.b) 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 (TRLIS).

La Inspección puso de manifiesto al obligado tributario el desequilibrio patrimonial que presentaban las cuentas anuales de X, SL (.....) cuyas magnitudes eran las siguientes:

EJERCICIO	PATRIMONIO NETO BALANCE	CAPITAL SOCIAL
2012	32.992,39	102.000,00
2013	-121.937,63	102.000,00

Estos datos -dice el acuerdo de liquidación- son los que se recogen en la declaración del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200) y en las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil.

2. En el antecedente de hecho cuarto del acuerdo de liquidación se indica que el obligado tributario formuló alegaciones en el trámite de audiencia previo a la firma del acta en las que defiende la falta de desequilibrio patrimonial de X, S.L. Así, dice el acuerdo en el citado antecedente de hecho:

<<1. En primer término alega el contribuyente que, por error, un dividendo de 2011 a repartir en 2012, por importe de 32.506,00 euros, se contabilizó en 2013.

La Inspección ante la alegación presentada esperaba poder comprobar el error de contabilización, sin embargo los datos aportados y la documentación examinada no hacen sino ratificar los hechos comprobados: I, S.L., X, SL y GRUPO X, S.L. contabilizan, todas ellas, el 02/01/2013 el dividendo en cuestión. Es decir, a juicio de la Inspección no se trata de un "error de contabilización" de X, S.L. sino de un hecho constatado que se contabiliza en todas las partes implicadas en enero de 2013.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, en aras a salvaguardar al máximo las garantías del obligado tributario, la Inspección ha pretendido ir al origen del alegado "error de contabilización". En este sentido, es una cuestión no controvertida en nuestro ordenamiento jurídico que el dividendo debe contabilizarse cuando nace el derecho a percibirlo y por ello la Inspección esperaba poder encontrar en las Cuentas Anuales y en la Memoria de I, S.L. elementos que acreditasen que, jurídicamente, el dividendo había sido acordado y que, sin embargo, la contabilización se había producido tardíamente.

Las Cuentas Anuales de I, S.L. (incorporadas al expediente electrónico) no permiten llegar, en absoluto, a la conclusión alegada por el obligado tributario. La incoherencia de estas cuentas, en lo tocante al reparto de resultados, es total, no solo por diferencias entre el Balance y la Memoria, sino por la ilegalidad de los pretendidos repartos (que no respetarían las dotaciones a la reserva legal) e incluso por su imposibilidad material (en ocasiones el dividendo a cuenta es mayor que el resultado).

La disparidad de esta documentación lo es también en las sociedades perceptoras. A este respecto la documentación aportada por el obligado tributario contabiliza como cuenta corriente con socio (552) el supuesto dividendo en X, SL.

La Inspección no puede apreciar en ninguna medida el valor probatorio de otra documentación (como los acuerdos de la Junta) de naturaleza privada cuando no se corresponden con las cuentas anuales. La argumentación dada a lo largo de los fundamentos anteriores de la presente propuesta debe entenderse también plenamente aplicable en este caso.

Lo que el obligado tributario parece que pretende alegar no es un error sino un olvido, pero no de registro del dividendo sino de su reparto. Es decir, que el obligado tributario se olvidó de acordar el reparto del dividendo, lo que es algo muy distinto de olvidarse de contabilizarlo.

Esta alegación, además de no ser **oponible** de buena fe (ya que es contraria a los actos propios) dejaría, en caso de prosperar, a la Inspección vacía de facultades en su procedimiento. La doctrina del Tribunal Supremo, sentencia de 11/02/2013 (recurso 3736/2010), exige a la Inspección partir de los datos contables para el cálculo del Patrimonio Neto: no parece oportuno ahora pretender desligarse de ella.

Además, en este caso parece paradójica la alegación presentada, pues supondría que **I, S.L.** estaría en situación de desequilibrio patrimonial (72.052,69 - 65.012,00) 7.040,69.

La conclusión sería que el obligado tributario pretende, contra sus propios actos y sin soporte distinto de la costumbre, introducir un hecho imposible, ilegal e ilógico (a la vista de la situación patrimonial de **I, S.L.**).

Lo que quiera que haya habido desde **I, S.L.** no puede ser un dividendo, sino en todo caso un movimiento de fondos, siendo la contabilización la que debe tomarse en consideración.

(.....)

Los modelos 193 y 123 ponen de manifiesto que el obligado tributario no hizo lo que, según sus alegaciones, tenía que hacer en 2012: jurídicamente no lo hizo. No es, por tanto, un olvido de contabilización sino un olvido de acuerdo de reparto de dividendos que no puede apreciarse por parte de la Inspección. Ni el análisis de las Cuentas Anuales, ni la Memoria ni los Libros Diarios de las sociedades implicadas ni los modelos 123 y 193 permiten constatar la alegación pretendida.

En este sentido cabría preguntarse lo contrario. ¿Podría la Inspección sobre la base de la costumbre imputar un dividendo a 2012? Sin duda sería algo totalmente imposible careciendo de cualquier prueba de hecho sobre la que argumentarlo.>>

3. En el fundamento de derecho segundo del acuerdo de liquidación se señala que el obligado tributario presentó el 8 de febrero de 2016 alegaciones al acta de disconformidad en las que, entre otros extremos, manifestó lo siguiente:

<<Esta representación está disconforme con la injusta propuesta de exclusión del grupo de consolidación fiscal de la sociedad participada **X, S.L.** en el ejercicio 2012, y ello por cuanto **esta sociedad no se encuentra incurso en causa de desequilibrio patrimonial en el ejercicio 2012** por los siguientes motivos:

a. La norma la letra b) "in fine" del apartado 4 del art. 67 del TRLIS establecía que no se produciría tal circunstancia cuando "con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada", es decir, que cuando dicha situación hubiere sido solucionada a lo largo del ejercicio 2013, porque solo en el transcurso de dicho ejercicio posterior -que es en el que se formulan las cuentas anuales- se tiene conocimiento cierto de tal situación.

b. En el ejercicio 2012 se han realizado transferencias de dinero a cuenta de dividendos procedentes del ejercicio 2011 desde la mercantil **I, S.L.** a sus dos socias-partícipes, que participan en su capital social al 50%, es que son mi representada y su participada **X, S.L.**, por un importe bruto de TREINTA Y DOS MIL QUINIENTO SEIS EUROS (32.506,00 euros) a cada una de ellas, como queda probado por la declaración -resumen anual- del ejercicio 2012 del Mod. 193 que fue presentada por la referida **I, S.L.**, como se puede comprobar -para **X, S.L.** en este extracto de la misma.

.....

La copia de esta declaración fue aportada al procedimiento inspector con el escrito de alegaciones presentado por el que suscribo con fecha 16/11/2015.

Por si hubiere alguna duda con la corriente real de pagos efectuados por el concepto de "anticipo de dividendos" de ejercicio 2011, se aporta el listado de movimientos y de extractos bancarios en los que se integran los diferentes apuntes de los pagos que se realizaron desde la cuenta corriente bancaria de **I, S.L.** a la perteneciente a **X, S.L.** -como **documento nº. 1** de este escrito de alegaciones-.

Basta que se tenga en cuenta este ingreso "por dividendos" que se fue percibiendo de forma efectiva en el año 2012 para que decaiga la afirmación de esa Inspección de Tributos de que en este mismo ejercicio (2012) la mercantil **X, S.L.** se encontraba en situación de desequilibrio patrimonial.

Pero es que, además, la anotación del apunte contable del pago de estos dividendos se realizó con fecha 02/01/2013 en la contabilidad de **X, S.L.**, de tal manera que, aún pudiéndose discutir que este apunte se podría haber realizado a fecha 31/12/2012, lo cierto es que la redacción de la antes citada letra b) "in fine" del apartado 4 del art. 67 del TRLIS permite que antes de la conclusión del ejercicio siguiente (2013) al ejercicio en el que se determina la existencia de la causa de desequilibrio patrimonial (supuestamente el 2012 según esa Inspección de Tributos) **"esta última situación hubiese sido superada"**, lo cual, se produce de manera efectiva en enero de 2013.

No se entiende, pues, el "enroque" en el que se coloca esa Inspección de Tributos, al negar o no tener en cuenta tales evidencias legales.

En el acuerdo de liquidación se responde a las alegaciones del obligado tributario en los términos siguientes (el subrayado es nuestro):

<<El obligado tributario realiza un notable esfuerzo argumental en aras de que por parte de la Inspección se recalculase el patrimonio neto de **X, SL** en base a los siguientes motivos:

- Por error, un dividendo de 2011 a repartir por la participada **I, S.L.** en 2012 por importe de 32.506,00 euros, se contabilizó en 2013.

(.....).

Pues bien, respecto de estas alegaciones lo primero que hemos señalar es que la Administración no dispone de facultades para recalcular el patrimonio neto del obligado.

El TEAC en resolución de 25/07/2007, RG 1435/2004, entiende que el artículo 143 del TRLIS faculta a la Administración tributaria a determinar el resultado contable a los solos efectos de cuantificar la base imponible, pero no para comprobar el patrimonio neto incluido en las cuentas:

"En suma, la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables de la Inspección".

Este criterio administrativo fue reiterado por el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en sus Resoluciones de 14/02/2008, RG 544/05, y 3/07/2014, RG 4663/2011, fue confirmado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11/02/2013, recurso 3736/2010, y ha sido recogido finalmente por el legislador en el artículo 58.4.d) de la Ley 27/2014 (nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades):

"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 encuentre 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,..."

Por lo tanto para determinar si el obligado tributario incurre en causa de disolución hemos de tener en cuenta el patrimonio neto que consta en la cuentas anuales del obligado, sin que, como consecuencia de las actuaciones Inspectoras, se pueda determinar otro distinto y, en el caso de **X, SL** de su propia contabilidad se desprende que incurre en causa de disolución en el ejercicio 2012, al ser su patrimonio neto inferior a la mitad del capital social.

Además, todo lo alegado por el obligado tributario no ha sido probado. En este punto han de ser recordados los siguientes artículos de la LGT:

1. Art. 105.1 LGT <<En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.>>

2. Art. 108.4 LGT <<Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario>>.

Las pruebas aportadas por el obligado tributario son:

- Modelo 193 presentado
- Una serie de transferencias realizada en 2012, realizadas desde la Mercantil **I, S.L.** que pretenden ser la corriente monetaria de los dividendos.
- Copias del Libro de Actas de Junta General Universal de Socios de **I, S.L.** de fecha 30/12/2011 en la que se acuerda el reparto del dividendo.
- (.....).

Frente a estas pruebas, ya valoradas en el acta incoada, se encuentran las Cuentas Anuales depositadas en el Registro Mercantil y las declaraciones del Impuesto sobre sociedades presentadas por el obligado tributario en las que no se reflejan ni el reparto de dividendos (.....), o al menos no en los períodos que ahora pretende justificar el obligado tributario.

(.....).

Por todo ello, debemos rechazar las alegaciones efectuadas por el obligado tributario en relación a la exclusión de la entidad **X, SL**.(.....).>>

Segundo:

Frente al acuerdo de liquidación de la sociedad dominante del grupo a que se ha hecho referencia en el antecedente de hecho primero y frente a los acuerdos de liquidación concernientes a las distintas entidades dependientes se interpusieron las correspondientes reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (TEAR, en adelante) que las resolvió de forma acumulada el 31 de octubre de 2019. La resolución estima parcialmente la reclamación en los términos siguientes (la negrita es añadida):

<<QUINTO. Las siguientes alegaciones formuladas, agrupadas en el apartado segundo de su escrito, están relacionadas con la exclusión del grupo fiscal de la sociedad participada X, S.L para el ejercicio 2012 (a la postre el único punto de la regularización respecto al que muestran su oposición las reclamantes).

Así, se afirma que "la Inspección de Tributos no ha podido probar la veracidad de las afirmaciones que incluye en los informes y en las actas de disconformidad en el sentido de demostrar que la Sociedad participada **X, S.L.** estaba incurso en causa de disolución en el ejercicio 2012 y que tal situación no fue subsanada en el ejercicio posterior (2013)".

Para centrar la cuestión, debemos partir de la regulación establecida en el artículo 67.4.b) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), vigente en los ejercicios afectados, al indicar que:

"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."

Y por referencia el artículo 363.1 citado -ahora renombrada la causa como letra e)-, al establecer que:

"Artículo 363. *Causas de disolución.*

1. La sociedad de capital deberá disolverse:

.....

e) Por 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, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso."

Según se recoge en los acuerdos de liquidación, la Inspección puso de manifiesto el desequilibrio patrimonial que presentaban las cuentas anuales de **X, SL**, con los siguientes importes:

EJERCICIO	PATRIMONIO NETO BALANCE	CAPITAL SOCIAL
2012	32.992,39	102.000,00
2013	-121.937,63	102.000,00

A partir de las cifras anteriores, ya en la propuesta de liquidación consideró la inspección que no cabía excluir del grupo fiscal a esta entidad en el ejercicio 2013, al aceptar como válida la cifra de patrimonio neto del balance consignada en el modelo 200 para el ejercicio 2014 (384.763,21 euros), frente a la cifra de capital social de este período (438.000 euros); situación que vendría a cumplir la exigencia del precepto antes transcrito, cuando admite que "con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada", en referencia al desequilibrio patrimonial mencionado.

Posteriormente, ya en el trámite de alegaciones a las actas, se exponen por la dominante y su filial diversos hechos que a su juicio deben considerarse como suficientes para entender reequilibrado el patrimonio de **X, SL**, a estos efectos, y en consecuencia mantener a la misma en la declaración consolidada del grupo fiscal para el ejercicio 2012.

Estos hechos, analizados por la inspección con ocasión del acuerdo de liquidación, se plantean nuevamente ante este Tribunal, y son en síntesis los siguientes:

- Se percibió a lo largo del ejercicio 2012 un dividendo de la entidad **I, SL** por importe de 32.506,00 euros, contabilizado por **X, SL** el 02/01/2013 (.....).
- (.....).

SEXTO. Pasamos en este punto a considerar el primero de los hechos anteriores, es decir el dividendo procedente de la entidad **I, SL**.

Antes de entrar en el fondo de la cuestión, debemos señalar que **no compartimos la lectura que realiza la inspección cuando analiza los criterios vertidos por el TEAC sobre esta materia, en particular el recogido en su resolución 4663/2011 de 03/07/2014**, en la cual se dice:

"La Inspección NO es competente para analizar (regularizar) el patrimonio social a efectos de excluir a una sociedad del Grupo por haber quedado reducido aquél a menos de la mitad del importe del capital social. La Inspección tiene que pasar por lo que diga al respecto la contabilidad de la entidad.

Ahora bien, de lo anterior se desprende que la Inspección puede excluir a la sociedad del Grupo si la situación de desequilibrio patrimonial se desprende de la propia contabilidad del sujeto pasivo sin introducir, a estos efectos, modificación alguna."

No podemos olvidar, a efectos de considerar la aplicación práctica de tal criterio, cuáles fueron los motivos de fondo que impulsaron su determinación. Así, se dice en aquella resolución que "apreciar si se da o no la causa de disolución social corresponde a los administradores y a la Junta general de la sociedad y, en su caso, al Juez, pero no a la Administración. La Inspección, como señala la reclamante, tiene plenas facultades para, a partir del resultado contable, determinar la BI del Impuesto (art. 10 LIS), e, incluso, podrá determinar el resultado contable según la normativa mercantil aplicable pero "a los solos efectos de determinar la base imponible" (art. 148 LIS)". Y se cita más adelante al Tribunal Supremo cuando indica: "En otras palabras, quedan fuera del grupo aquellas sociedades en las que concurra la causa de disolución contemplada en el artículo 260.1.4., cuya apreciación corresponde a la junta general o, en su defecto, y a instancia de parte interesada, a la autoridad judicial. Por ello, si esa apreciación no se ha producido, no le es dable a la Inspección de los Tributos sustituirla, ya que las facultades que le corresponden ex artículos 148 de la Ley 43/1995 y 140 de la Ley General Tributaria de 1963 alcanzan a la determinación del resultado contable a los solos efectos de integrar y fijar la base imponible mediante las actuaciones de comprobación, pero no a la comprobación de si una compañía se encuentra incurso en una precisa causa de disolución a efectos de excluirla del grupo consolidado".

A juicio de este Tribunal, estas limitaciones a la actuación de la administración no pueden suponer, como así parece deducir la inspección, la negativa a cualquier modificación de las cifras que resulten de la contabilidad, especialmente en un caso como el que nos ocupa, donde es la propia entidad la que pretende justificar la existencia de un error contable, cuya debida anotación hubiera evitado incurrir en la situación de desequilibrio patrimonial que se toma como causa de la regularización. Es la propia sociedad, a través de su administración, la que está apreciando y tratando de justificar ahora que no incurría en el citado desajuste, por lo que no cabe rechazar sus pretensiones únicamente sobre la base de los criterios que los tribunales han ido fijando respecto a quién competen las facultades para ello, y en particular sobre las limitaciones que afectan a la administración tributaria en esta materia.

Dicho ésto, una vez analizada la documentación obrante en el expediente, debemos aceptar las pretensiones del reclamante sobre la consideración de los citados dividendos como elemento suficiente para entender que no existía el desequilibrio patrimonial al que se agarra la inspección para excluir a X, SL del grupo fiscal en el ejercicio 2012.

Veamos cuáles son los elementos más relevantes señalados por el reclamante al respecto:

- En la página 13 del Libro de Actas de Juntas Generales de la sociedad filial **I, S.L.** figuraba anotada y firmada una Junta General Universal de socios, de fecha 30 de diciembre de 2011, en la que se acordó el pago a las dos socias (**GRUPO X, S.L.** y **X, S.L.**) de un dividendo por un importe total de 65.012,00 euros, es decir, a razón de 32.506,00 euros a cada socia (son partícipes al 50% en su capital social).

El citado Libro de Actas estaba correctamente diligenciado, con fecha 15 de marzo de 2000, en el Registro Mercantil del domicilio social de dicha sociedad filial de Santa Cruz de Tenerife (con el número de registro (...)), lo cual establece que sobre su contenido -al tratarse de un Libro legalizado- recaiga una presunción de veracidad. Recuerda en sus alegaciones el artículo 31 del Código de Comercio viene a determinar que "El valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas de Derecho".

- Existe una corriente monetaria del pago del citado dividendo, que fue abonado por **I, SL** de forma fraccionada a lo largo del ejercicio 2012 a sus dos socias partícipes, como se acredita con la copia sellada de los diferentes movimientos bancarios de pago por transferencia.

- Este dividendo se recoge en la declaración resumen anual del ejercicio 2012 del Mod. 193, que fue presentada por la referida **I, SL**, de la cual adjunta copia.

- **X, S.L.** contabilizó el cobro de estos dividendos el 02/01/2013 de tal manera que, aún pudiéndose discutir que este apunte se podría haber realizado el 31/12/2012, lo cierto es que la redacción del art. 67.4,b) del TRLIS permite que antes de la conclusión del ejercicio siguiente (2013) al ejercicio en el que se determina la existencia de la causa de desequilibrio patrimonial (supuestamente el 2012 según la Inspección) "esta última situación hubiese sido superada"; lo cual, se produce de manera efectiva ese 02/01/2013 en el que su patrimonio neto ha pasado a aumentarse hasta la cifra de 65.498,39 euros, cantidad esta superior la mitad de la cifra de capital social (51.000,00 euros).

- Aporta el detalle de los fondos propios de **I, SL** en los ejercicios 2011 y 2012 justificando que no se encontraba en desequilibrio patrimonial, en contra de lo que sostiene la inspección, a la vez que explica la procedencia de los dividendos repartidos, y el cumplimiento de las exigencias legales al respecto como era la dotación de la reserva legal (también cuestionada por la inspección).

Exponemos a continuación las consideraciones que estos hechos nos merecen:

En primer lugar, entiende este Tribunal que no cabe cuestionar la realidad del dividendo acordado por **I, SL**. Las consideraciones que expone la inspección son cuando menos infundadas, pues de los balances aportados no cabe extraer que tal reparto no fuera posible. Así, vemos como el patrimonio de esta entidad alcanzó los 99.262,22 euros en el 2011, pasando a 72.052,69 euros en el 2012, mientras que su capital social ascendía en ambos casos a 36.060,73 euros.

Pero es más, en la cifra del 2012 citada ya se encuentran recogidos con signo negativo los dividendos totales acordados, por lo que ciertamente el cálculo que realiza la inspección en sus liquidaciones no es correcto, al ser el patrimonio neto en todos los casos superior al capital social, y existir partidas suficientes para acordar los dividendos en cuestión.

En conclusión, debemos admitir que el dividendo a cuenta acordado en el 2011 fue real, era posible, y cumplió con las exigencias legales al respecto.

(.....).

Una vez admitida la existencia del dividendo, debemos analizar a qué ejercicio corresponde realizar su imputación.

Desde el punto de vista mercantil, el art. 276 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital viene a determinar que:

"1. En el acuerdo de distribución de dividendos determinará la junta general el momento y la forma del pago.

A falta de determinación sobre esos particulares, el dividendo será pagadero en el domicilio social a partir del día siguiente al del acuerdo."

Por tanto, dado que en el acuerdo de la Junta General de la mercantil **I, SL** celebrada el 30/12/2011 no se estableció, de forma exacta, la fecha de pago del dividendo, éste resulta exigible desde el día siguiente, por tanto imputable a este ejercicio 2011.

A esta misma conclusión llegamos si consideramos lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 9ª del Plan General de Contabilidad, al indicar lo siguiente:

"2.8. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlo."

En defecto de otros elementos de juicio, **X, SL** debió reconocer contablemente su dividendo ya en el 2011, al margen de cuando se produzca la corriente monetaria (que ya vimos fue en el 2012).

Si abordamos esta cuestión desde el punto de vista fiscal, el artículo 19 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 (TRLIS), titulado "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos", nos lleva a esta misma conclusión cuando establece en su apartado 1 que: "1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros"; sin que podamos aplicar a este caso ninguna excepción al amparo de su apartado 3, por el hecho de haber recogido el citado dividendo (ingreso) en un período posterior a su devengo, a través de una cuenta de reservas.

Dice este apartado 3 que: "Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores."

En definitiva, tanto contable como fiscalmente estos dividendos debieron imputarse al ejercicio 2011.

Ahora bien, la corrección posterior por la entidad al detectar el evidente error, registrando contra reservas el citado dividendo en el 2013, en cumplimiento de lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª del PGC, no puede articularse para confirmar un desequilibrio patrimonial que no se hubiera producido de acontecer un registro contable conforme a su devengo. Situación que ahora no podemos consolidar negando cualquier ajuste a la cifra de patrimonio neto que resulte de la contabilidad.

Todo lo cual nos lleva a estimar las pretensiones del reclamante (.....).>>

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1. La doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central al que tengo el honor de dirigirme y la jurisprudencia del Tribunal Supremo han ido delimitando las facultades de la Inspección de los tributos para apreciar si se da la situación de desequilibrio patrimonial mencionada en las entidades que forman parte de un grupo fiscal.

Así, a partir de la resolución de 25/07/2007 (RG 1435/2004), el TEAC ha sostenido que el artículo 143 del TRLIS faculta a la Administración Tributaria a determinar el resultado contable a los solos efectos de cuantificar la base imponible, pero no para comprobar el patrimonio neto incluido en las cuentas anuales y aplicar la causa de exclusión del grupo fiscal a que se refiere el art. 67.4.b) del TRLIS, señalando que "en suma, la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables de la Inspección".

Este criterio fue reiterado en las Resoluciones de 14/02/2008 (RG 544/05) y 3/07/2014 (RG 4663/2011) y confirmado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11/02/2013 (recurso 3736/2010) y ha sido finalmente incorporado por el legislador a la regulación del Impuesto sobre Sociedades, en concreto al artículo 58.4.d) de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que señala lo siguiente (la negrita es nuestra):

"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 encuentre 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".*

De esta manera, la nueva redacción aclara, como ha confirmado la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (6672/2015), que la situación de estar la sociedad en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables de la inspección.

En definitiva, como señala el Tribunal Supremo en la Sentencia mencionada, la apreciación de la causa de disolución le corresponde a la junta general o, en su defecto, y a instancia de parte interesada, a la autoridad judicial, por lo que si esa apreciación no se ha producido "no le es dable a la Inspección de los Tributos sustituirla".

Este Centro Directivo no entiende, como parece reprochar el TEAR de Galicia, que la limitación anterior impida considerar en ningún caso, a efectos de apreciar el desequilibrio patrimonial mencionado, cifras distintas a las consignadas en las Cuentas Anuales de las entidades que forman el grupo.

Así, no tendría sentido, por ejemplo, que la Inspección se viera constreñida a analizar unas Cuentas Anuales que no reflejaran la imagen fiel de la empresa, como sucedería en caso de que existieran anomalías sustanciales en la contabilidad. Así, si resulta probado que los administradores de la entidad apreciaron o debieron necesariamente apreciar la situación de desequilibrio patrimonial, ocultándola mediante el registro de hechos ficticios

o la omisión de operaciones reales, carece de sentido considerar que la Inspección deba estar a lo dispuesto en unas Cuentas Anuales que no pueden considerarse como tales por incumplir su función más esencial.

Tampoco parece deseable que, en caso de que se constaten errores contables, los mismos no deban tomarse en consideración por la Inspección, siempre que nos hallemos en el ámbito de lo dispuesto por la normativa contable, constituida con carácter general por la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Así, en primer lugar, la consideración de cifras distintas a las consignadas en las Cuentas Anuales de la entidad requiere verificar que nos hallamos ante un error, que el PGC define como "*las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas*".

Es decir, si la Inspección debe tomar en consideración los errores contables a efectos de apreciar si concurre desequilibrio patrimonial, debe poder valorar si nos encontramos ante un error, un cambio de estimación, un cambio de criterio o una contabilización correcta por parte del contribuyente. De esta manera, este Centro Directivo no puede compartir la afirmación que realiza el TEAR de que basta con que la propia sociedad aprecie la comisión del error, puesto que ello equivaldría a dejar en manos de la entidad la apreciación a posteriori del desequilibrio patrimonial apuntado.

En segundo lugar, no debemos olvidar que los errores contables deben reflejarse en las Cuentas Anuales de la entidad, mediante el ajuste correspondiente en el ejercicio en que los mismos se detecten. De esta manera, si la normativa del Impuesto sobre Sociedades ha acogido el criterio administrativo y jurisprudencial de que la Inspección no pueda apreciar la existencia de tales errores, debiendo limitarse a analizar el contenido de las Cuentas Anuales formuladas conforme a los criterios del contribuyente, parece razonable exigir que para que los errores apreciados por este último puedan tomarse en consideración, su corrección haya tenido reflejo en las Cuentas Anuales. Ello, además, es exigencia del literal de la norma, que, recordemos, se remite al contenido de las Cuentas Anuales y no al criterio del contribuyente al tiempo de analizar las Cuentas Anuales de un ejercicio pasado.

En el presente caso, las Cuentas Anuales del contribuyente no reflejan la corrección del error contable, habiéndose limitado a aportar un asiento de libro diario que refleja un ajuste a reservas y que no ha tenido reflejo en las Cuentas Anuales del ejercicio en que supuestamente se habría practicado (ni en balance ni en el estado de cambios en el patrimonio neto).

2. En virtud de lo anterior, este Centro Directivo estima gravemente dañosa y errónea la resolución impugnada, en la medida en que sienta como criterio que la Inspección debe apartarse, a efectos de valorar si existe el desequilibrio patrimonial a que se refiere el artículo 363 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, de las cifras consignadas en las Cuentas Anuales siempre que el contribuyente alegue la existencia de un error contable, con independencia de si se ha acreditado tal circunstancia y de si se ha corregido en las Cuentas Anuales de los ejercicios siguientes.

3. Por todos los argumentos expuestos anteriormente, este Centro directivo solicita que el Tribunal Económico-Administrativo Central declare gravemente errónea y dañosa la Resolución del TEAR recurrida, y fije como doctrina aplicable que la apreciación de la situación patrimonial a que se refiere el artículo 363 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en virtud de lo dispuesto en el artículo 67.4.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDL 4/2004) y en el artículo 58.4.d) de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, debe realizarse a través del análisis de las magnitudes consignadas por el contribuyente en sus Cuentas Anuales, siempre que estas se hayan formulado y representen la imagen fiel de la entidad. La concurrencia o no de la mencionada situación patrimonial no puede apreciarse en virtud de criterios distintos a los aplicados en las Cuentas Anuales por el obligado tributario, salvo que acredite la existencia de un error y su corrección en los estados contables de ejercicios posteriores a través de los mecanismos previstos al efecto en la normativa contable.

Cuarto:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión controvertida concierne a la exclusión del grupo fiscal, regulada en el artículo 67.4.b) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, de las entidades en las que concurre al cierre del período impositivo la causa de disolución contemplada en el artículo 363.1.d) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Se plantea, en primer lugar, si la Inspección de los Tributos podría apartarse, a efectos de valorar si existe el desequilibrio patrimonial a que se refiere el artículo 363.1.d) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, de las cifras consignadas en las cuentas anuales de la entidad cuando éstas no reflejen la imagen fiel y, en segundo término, si la Inspección de los Tributos podría apreciar la concurrencia o no de dicha situación patrimonial a través de criterios distintos a los aplicados en las cuentas anuales cuando el obligado tributario acredite la existencia de un error contable.

Tercero:

El artículo 67.4.b) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), dispone:

Artículo 67. Definición del grupo fiscal. Sociedad dominante. Sociedades dependientes

"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".

Por su parte, el artículo 363.1.d) [actualmente 363.1.e)] del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), establece:

Artículo 363. Causas de disolución

"1. La sociedad de capital deberá disolverse:

(.....).

d) Por 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, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso".

A la vista de los preceptos anteriores deberá excluirse del grupo fiscal a aquellas sociedades en las que al cierre del período impositivo concurra la causa de disolución prevista en el actual artículo 363.1.e) del TRLSC, esto es, que su patrimonio neto sea inferior a la mitad de su capital social, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

En el caso examinado en el presente recurso extraordinario de alzada la Inspección de los Tributos excluyó a la sociedad **X, S.L.** del grupo fiscal por el ejercicio 2012 por las razones siguientes:

- Al cierre del período impositivo 2012 el patrimonio neto (32.992,39 euros) era inferior a la mitad de su capital social ($102.000,00/2 = 51.000,00$ euros) según las cuentas anuales de la sociedad.

- La pretensión del obligado tributario de que, pese a lo consignado en las cuentas anuales de 2012, el desequilibrio patrimonial no concurre dada la existencia de un dividendo procedente de la entidad **I, S.L.** correspondiente a 2011, repartido en 2012 y contabilizado erróneamente en 2013, no puede aceptarse por dos motivos: (i) porque la Administración no dispone de facultades para recalcular el patrimonio neto del obligado, según criterio de este Tribunal Central manifestado en diversas resoluciones y confirmado por el Tribunal Supremo y (ii) porque todo lo alegado por el obligado tributario en relación con el dividendo no ha sido probado.

El TEAR no comparte la conclusión que extrae la Inspección de las resoluciones que cita de este Tribunal Central según las cuales la Administración no está facultada para recalcular el patrimonio neto del obligado, y considera que la lectura correcta de dichas resoluciones permite la modificación de las cifras que resulten de la

contabilidad en un caso como el que nos ocupa donde es la propia administración de la entidad la que pretende justificar la existencia de un error contable. Dicho lo anterior, considera acreditada la existencia del dividendo, su imputación contable al ejercicio 2011 y la procedencia de ajustar el patrimonio neto por tal razón, concluyendo que no existía causa de disolución al cierre del período impositivo 2012.

El Director recurrente, contrariamente a la postura del órgano inspector que basó en primer término la exclusión de la sociedad **X, S.L.** del grupo fiscal en que el patrimonio neto reflejado en las cuentas anuales no puede ser recalculado por la Inspección, afirma coincidir con el TEAR en que tal limitación no impide en todo caso considerar, a efectos de apreciar el desequilibrio patrimonial mencionado, cifras distintas a las consignadas en las Cuentas Anuales de las entidades que forman el grupo. Parece sugerir que la Inspección podría hacerlo cuando las cuentas anuales no reflejaran la imagen fiel de la empresa por haberse registrado hechos ficticios u omitido operaciones reales, o cuando se constatasen errores contables al amparo de lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad. En este último caso, que es el que concurre en el presente expediente con el dividendo acordado por la entidad **I, S.L.**, dice el Director que la Inspección, a efectos de apreciar si existe desequilibrio patrimonial, debe poder valorar si nos encontramos realmente ante un error y reprocha en este sentido al TEAR que afirme que basta que sea la propia sociedad la que aprecie el error cometido, dejando en exclusiva en manos de ésta la apreciación del desequilibrio patrimonial. Finalmente el Director recurrente parece solicitar con carácter subsidiario que si se admite, conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades y el criterio administrativo y jurisprudencial, que la Inspección no puede apreciar la existencia de los errores contables, debiendo limitarse a analizar el contenido de las cuentas anuales formuladas conforme a los criterios del contribuyente, resulta razonable exigir que para su toma en consideración los errores contables alegados por este último hayan tenido reflejo en las cuentas anuales, lo cual se desprende, además, de la literalidad de la norma que se remite al contenido de las cuentas anuales y no al criterio del contribuyente al tiempo de analizar las cuentas anuales de un ejercicio pasado.

Cuarto:

Este Tribunal Central se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la exclusión de una sociedad del grupo fiscal por concurrir la circunstancia de que su patrimonio neto sea inferior a la mitad de su capital social.

Así, en la resolución de 25 de julio de 2007 (RG 1435/04) dijimos:

<<SEGUNDO: Exclusión de Z, S.A., del Grupo Fiscal ...

Esta sociedad, y trece más filiales de ella, fueron excluidas del Grupo por la Inspección por entender que a la participante le alcanzaba la causa de disolución del artículo 260.1.4º de la LSA: pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social. Es cierto que este Tribunal, en resolución de 23 de noviembre de 2006, confirmó la postura de la Inspección, pero reexaminado este extremo la Sala cree más ajustado a derecho modificar su postura por lo que a continuación se expone. En efecto, tiene razón la reclamante cuando afirma que la cuestión pertenece a la esfera mercantil y que la Inspección carece de competencia para declarar que la sociedad está incurso en causa de disolución.

El régimen legal en esta materia es el siguiente:

- a) Es causa de disolución de la sociedad el desequilibrio patrimonial mencionado: art. 260.1.4º LSA.
- b) Concurriendo tal causa, se requiere un acuerdo de disolución adoptado por la Junta General: art. 261.1 LSA.
- c) Si la Junta no se convocase en el plazo de dos meses, o no pudiese lograrse el acuerdo o éste fuese contrario a la disolución, cualquier interesado podrá solicitar la disolución judicial de la sociedad: art. 262.3.
- d) Responderán solidariamente de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución los administradores que no convoquen la Junta en dos meses, o los que no soliciten la disolución judicial o, en su caso, el concurso de la sociedad.

Es decir, **apreciar si se da o no la causa de disolución social corresponde a los administradores y a la Junta general de la sociedad y, en su caso, al Juez, pero no a la Administración.** La Inspección, como señala la reclamante, tiene plenas facultades para, a partir del resultado contable, determinar la BI del Impuesto (art. 10 LIS), e, incluso, podrá determinar el resultado contable según la normativa mercantil aplicable pero "a los solos efectos de determinar la base imponible" (art. 148 LIS). Lo mismo que cuando concurre la situación de suspensión de pagos o quiebra (hoy, de concurso), éstas han de declararse en el procedimiento y por el órgano judicial competente, sin que pueda la Inspección apreciar por sí que se da la situación de insolvencia que constituye el presupuesto objetivo del concurso (art. 2º, Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal).

En suma, **la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables de la Inspección.** En definitiva, la exclusión del Grupo sería

una consecuencia cuasisancionadora del incumplimiento por los administradores del deber de promover la disolución.

Piénsese que otro criterio conduciría a que, en el caso de que se impugnase ante los TEA una tal actuación inspectora, éstos habrían de pronunciarse sobre la causa de disolución, o sobre la insolvencia presupuesta del concurso, lo cual, obviamente, está mucho más allá de sus competencias.

Por lo tanto, sobre este extremo ha de acogerse la alegación de la entidad y declarar improcedente la exclusión por la Inspección, en 1998, del Grupo fiscal ..., de **Z, S.A.**, y las trece sociedades participadas por ella que se relacionan en el expediente.>>

A iguales conclusiones llegaba este Tribunal Central en su resolución de 14 de febrero de 2008 (RG 544/05).

Por su parte, en la resolución de 3 de julio de 2014 (RG 4663/2011), confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 24 de noviembre de 2016 (rec. 561/2014), tras citar las dos resoluciones anteriores, nos hacíamos eco de la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2013 (rec. nº 3736/2010) que afirmaba lo siguiente (la negrita es añadida):

<<NOVENO

(A) En el penúltimo motivo, el «Banco de Santander» denuncia la infracción del artículo 81.4.b) de la Ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) , en relación con el 260.1.4 del texto refundido de ley de Sociedades Anónimas, aprobado en 1989 (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206) , el 140 de la Ley General Tributaria de 1963 (RCL 1963, 2490) y el 148 de la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) .

Sostiene, en síntesis, que la capacidad para determinar si se da en una compañía [en el caso «Inversiones Marítimas del Mediterráneo, S.A.»] la situación a que se refiere el artículo 260.1.4 de la Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206) , a efectos de determinar su exclusión del grupo consolidado, no corresponde a la Inspección de los Tributos. Las facultades que le otorgan la Ley General Tributaria (artículo 140 de la de 1963) y la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículo 148) no le permiten corregir una apreciación que ha de hacerse desde parámetros mercantiles y por las instancias competentes para ello.

La Sala de instancia defiende, sin embargo, que la competencia de la Inspección se encuentra amparada por los preceptos citados en último lugar.

(B) Para solventar tal discrepancia, conviene retener que no pueden formar parte de un grupo de sociedades aquellas compañías que, como consecuencia de las pérdidas sufridas dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que se aumente o se reduzca en la medida suficiente y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso [artículo 81.4.b) de la Ley 43/1995, en relación con el 260.1.4 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas]. Pues bien, ha de tenerse presente que esa situación, descrita en el mencionado artículo 260.1.4, constituye, con arreglo a dicho precepto, causa de disolución de la sociedad. Siendo así, para que se produzca tal debe mediar un acuerdo de disolución de la junta general (artículo 261.1) debidamente convocada por los administradores o, en su defecto, si no se produjese la convocatoria o el acuerdo no se alcanzase, un pronunciamiento judicial a instancia de cualquier interesado (artículo 262, apartados 3 y 4).

En otras palabras, **quedan fuera del grupo aquellas sociedades en las que concurra la causa de disolución contemplada en el artículo 260.1.4., cuya apreciación corresponde a la junta general o, en su defecto, y a instancia de parte interesada, a la autoridad judicial. Por ello, si esa apreciación no se ha producido, no le es dable a la Inspección de los Tributos sustituirla**, ya que las facultades que le corresponden ex artículos 148 de la Ley 43/1995 y 140 de la Ley General Tributaria de 1963 alcanzan a la determinación del resultado contable a los solos efectos de integrar y fijar la base imponible mediante las actuaciones de comprobación, pero no a la comprobación de si una compañía se encuentra incurso en una precisa causa de disolución a efectos de excluirla del grupo consolidado. Téngase en cuenta que en nuestro sistema jurídico y en la disciplina de la Ley Concursal (RCL 2003, 1748) [Ley 22/2003, de 9 de julio (BOE de 10 de julio) se trata de la apreciación de una situación objetiva de insolvencia que es presupuesta del concurso, para cuya declaración son competentes los jueces de lo mercantil (artículos 2 y 8) .

En definitiva, **si las cuentas anuales aprobadas por la junta general de una sociedad no reflejan una situación como la contemplada en el artículo 260.1.4 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas** , ni, por consiguiente, nadie de los legitimados para ello ha instado su disolución, **la Inspección de los Tributos no puede excluirla del grupo consolidado, sin perjuicio de su potestad de corregir el resultado contable a los solos efectos de fijar la base imponible.**

Estas reflexiones que, como nos enseña la entidad recurrente en este noveno motivo de casación, han motivado un cambio de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central, precisamente en relación con «Inversiones Marítimas del Mediterráneo, S.A.», justifican la estimación de la queja y la casación de la sentencia de instancia en este punto.

Resolviendo el debate en los términos suscitados, tal y como nos impone el artículo 95.2.d) de la Ley reguladora de esta jurisdicción (RCL 1998, 1741) , procede estimar en parte el recurso contencioso-administrativo, revocando la resolución del Tribunal Económico- Administrativo impugnada y la liquidación tributaria de la que trae causa en cuanto excluyen del impuesto sobre sociedades del grupo consolidado 17/89, correspondiente al ejercicio 1999, a la mencionada «Inversiones Marítimas del Mediterráneo, S.A.».

Y tras transcribir el texto anterior de la sentencia decíamos en la resolución de 3 de julio de 2014 (RG 4663/2011):

<<Ahora bien, destacamos de dicha sentencia la expresión "**...si las cuentas anuales aprobadas por la junta general de una sociedad no reflejan una situación como la contemplada en el artículo 260.1.4 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas...**" y ponemos la misma en relación con el criterio de este Tribunal Central expuesto en su resolución de 15-09-2010 (RG 1215/09)1 [1 Que aunque anulada por SAN de 31-10-2013 (rec. nº. 381/2010) tal anulación lo fue por prescripción (.....), sin hacer la Audiencia Nacional pronunciamiento alguno sobre el fondo del asunto], criterio a tenor del cual **lo que sí que 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** sin que en la misma la Inspección introduzca a estos efectos modificación alguna.

Y este es el caso que nos ocupa, pudiéndose leer al respecto en el acta: (.....).>>

En la resolución de 15 de septiembre de 2010 (RG 1215/09), citada en el párrafo anterior, señalábamos:

<<DUODECIMO: La siguiente cuestión se refiera a la exclusión de P del Grupo Fiscal RR/SS.

Esta sociedad se excluye del Grupo por la Inspección en el ejercicio 2003 por entender que, de acuerdo con las cuentas anuales aprobadas por la entidad, está incurso en la causa de disolución del artículo 260.1.4º de la LSA: pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social.

La entidad, alega que el desequilibrio es sólo formal pues cuenta con plusvalías tácitas cuya consideración determinaría que no concurriese la circunstancia prevista en el mencionado artículo.

El artículo 81.4.b) de la ley 43/1995 establece:

"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 suspensión de pagos o quiebra, o incursas en la situación patrimonial prevista en el número 4º. del apartado 1 del artículo 260 del texto refundido de la Ley de las Sociedades Anónimas, aún 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. "

Por su parte, el artículo 260.1.4º del TRLSA, "Causas de disolución", vigente en los ejercicios comprobados, establece:

"1. La sociedad anónima se disolverá:

.....

4º. Por consecuencia de pérdidas que dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente. "

En este caso, consta en el expediente que en el año 2003, como consecuencia de pérdidas, los fondos propios de P eran inferiores a la mitad de su capital social. Así, de acuerdo con cuentas anuales aprobadas por la entidad, el capital social en el año 2003 es de 3.005.000 euros y los fondos propios de dicho año son de 1.295.049,20 euros. Esta situación no se modifica en el ejercicio siguiente.

P ha declarado en el ejercicio 2003 de forma integrada en el Grupo RR/SS, como sociedad dependiente, a pesar de que concurre una causa de exclusión legal de dicho régimen respecto de la misma.

No se discute que P esté incurso formalmente en una causa legal de exclusión del régimen de consolidación en el ejercicio 2003, derivado de que contablemente concurra en la misma la situación prevista en el artículo 260.1.4º del TRLSA, en base a las cuentas anuales formuladas por los administradores. Lo único que ha hecho la inspección es rectificar la situación de una sociedad que ha sido incorrectamente incluida como dependiente en el Grupo RR/SS en la medida en que concurría una causa de exclusión legal de dicho régimen.

La reclamante alega que existen en el balance de la entidad terrenos y edificaciones valorados a coste de adquisición que sí se valorasen a precios de mercado no existiría desequilibrio patrimonial.

Ha de advertirse que la entidad no justifica este extremo. Pero es que aunque hubiera aportado documentación justificativa, este Tribunal comparte lo expresado por la Dirección General de Tributos en consulta nº 209/05 de 13 de junio de 2005, en que se planteaba si, en la medida en que existiese documentación suficiente que soportase el valor de mercado, se podía considerar que no existe desequilibrio patrimonial y, por tanto, la sociedad no quedaría excluida del régimen de consolidación fiscal. Al respecto manifiesta el Centro Directivo:

"Asimismo, el consultante menciona en su escrito una consulta de 23 de noviembre de 1992 de la Dirección General de los Registros y del Notariado en la que se indica, en su fundamento segundo, que "el hecho de que la estricta observancia de la normativa mercantil arroje una determinada imagen de la situación patrimonial de la sociedad, no significa que ésta sea la que efectivamente corresponda ni la que deba prevalecer a todos los efectos; antes al contrario, el legislador no sólo no reconoce esa posible discrepancia sino que arbitra los mecanismos adecuados para que la imagen fiel de la situación patrimonial se refleje debidamente en los documentos contables, ya mediante el obligado suministro de informaciones complementarias que justifiquen la discrepancia, ya incluso, mediante la no aplicación de la norma contable distorsionadora".

En el caso consultado se plantea si el suministro de la información complementaria que justifique la discrepancia es suficiente para considerar que la entidad consultante no se encuentra en causa de disolución del artículo 260.1.4º del TRLSA.

Debe indicarse que no corresponde a este Centro Directivo determinar si se producen o no las circunstancias mercantiles que determinen que una sociedad se encuentra incurso en causa de disolución.

Por tanto, sólo en aquellos supuestos en que las autoridades competentes en materia mercantil determinen que aún cuando formalmente una entidad pudiera encontrarse en causa de disolución, sin embargo no resulta procedente la misma por cuanto existen datos suficientes que permitan considerar que esta entidad no está incurso en el supuesto previsto en el artículo 260.1.4º del TRLSA, la entidad no quedaría excluida del grupo de consolidación fiscal en aplicación de lo dispuesto en el artículo 67.4 TRLIS."

Este Tribunal Económico Administrativo Central ha manifestado en resolución de 25 de julio de 2007 (RG 1435-04) y posteriormente en resoluciones de 14 de septiembre de 2007 (RG.3860-04) y 14 de febrero de 2008 (RG.544-05 y 3540-05) que:

"...apreciar si se da o no la causa de disolución social corresponde a los administradores y a la Junta general de la sociedad y, en su caso, al Juez, pero no a la Administración. La Inspección, como señala la reclamante, tiene plenas facultades para, a partir del resultado contable, determinar la BI del Impuesto (art. 10 LIS), e, incluso, podrá determinar el resultado contable según la normativa mercantil aplicable pero "a los solos efectos de determinar la base imponible" (art. 148 LIS). Lo mismo que cuando concurre la situación de suspensión de pagos o quiebra (hoy, de concurso), éstas han de declararse en el procedimiento y por el órgano judicial competente, sin que pueda la Inspección apreciar por sí que se da la situación de insolvencia que constituye el presupuesto objetivo del concurso (art. 2º, Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal).

En suma, la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables de la Inspección. En definitiva, la exclusión del Grupo sería una consecuencia cuasisancionadora del incumplimiento por los administradores del deber de promover la disolución".

Pues bien, en el caso que nos ocupa, a la vista de la propia contabilidad de la entidad, se limitó a constatar que se daban las condiciones previstas en el artículo 260.1.4º del TRLSA, por lo que resultaba improcedente su inclusión en el grupo fiscal.

En consecuencia, ha de rechazarse la pretensión de la entidad sobre este extremo y se confirma la exclusión por la Inspección, en 2003, del Grupo fiscal RR/SS, de "P, S.A.".>>

Por último, cabe destacar la resolución de este Tribunal Central de 8 de marzo de 2018 (RG 6672/2015) en la que se planteaba si la redacción del artículo 58.4.d) de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre (LIS) permitía interpretar que el artículo 67.4.b) del TRLIS posibilitaba que la situación de desequilibrio patrimonial se superase antes de que concluyera el ejercicio de aprobación de las cuentas anuales no importando que al cierre de este ejercicio se hubiera vuelto a incurrir en desequilibrio patrimonial. En dicha resolución señalamos que las diferencias de redacción entre el artículo 67.4.b) del TRLIS y el artículo 58.4.d) de la LIS no suponen un cambio legal en la materia sino una mejora a aclaración de su significado exacto, eliminándose así la incertidumbre que una dicción anterior poco afortunada podía haber introducido. Así, en efecto, dijimos:

<<SEGUNDO. En síntesis, la regularización inspectora consiste en excluir a la entidad W del grupo fiscal UU/VV 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 llevo 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 resultarle 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 más 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 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 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:

"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 (RG 7474/2012), 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.>>

La doctrina de este Tribunal Central sobre la materia que nos ocupa se puede concretar, en consecuencia, del modo siguiente:

-Apreciar si se da o no la causa de disolución social corresponde a los administradores y a la Junta general de la sociedad y, en su caso, al Juez, pero no a la Administración.

- La Inspección de los Tributos no es competente para regularizar el patrimonio social a efectos de excluir a una sociedad del grupo fiscal por haber quedado reducido aquél a menos de la mitad del importe del capital social, de forma que tiene que pasar por lo que diga al respecto la contabilidad de la entidad. De este modo: (a) Si de la contabilidad de la sociedad se desprende que el patrimonio social no ha quedado reducido a menos de la mitad del importe del capital social la Inspección no podrá excluirla del grupo fiscal; (b) Si de la contabilidad de la sociedad se desprende que el patrimonio social ha quedado reducido a menos de la mitad del importe del capital social la Inspección podrá excluirla del grupo fiscal; y ello, como señala la Audiencia Nacional en la citada sentencia de 24-11-2016 (recurso nº 564/2014), incluso en el caso de que una entidad sociedad mercantil, sujeta por tanto a la citada causa de disolución " *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.*"

- Las diferencias de redacción entre el artículo 67.4.b) del TRLIS y el artículo 58.4.d) de la LIS no suponen un cambio legal en la materia sino una mejora o aclaración de su significado exacto.

A la vista de la citada doctrina procede la inadmisión del presente recurso extraordinario de alzada respecto de la primera parte del criterio cuya fijación solicita el Director recurrente y conforme a la cual, a efectos de la apreciación de la situación patrimonial a que se refiere el artículo 363 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en virtud de lo dispuesto en el artículo 67.4.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDL 4/2004) y en el artículo 58.4.d) de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, la Inspección podría no aceptar los datos contables cuando las cuentas anuales no reflejaran la imagen fiel de la empresa o constatare errores contables. Y es que la doctrina de este Tribunal Central obliga a la Inspección, sin excepción, a pasar por lo que diga al respecto la contabilidad de la entidad.

Por otra parte, el Director alega que "no puede compartir la afirmación que realiza el TEAR de que basta con que la propia sociedad aprecie la comisión del error, puesto que ello equivaldría a dejar en manos de la entidad la apreciación a posteriori del desequilibrio patrimonial apuntado".

El TEAR no ha realizado, sin embargo, tal afirmación, sino que se ha limitado a señalar que "Es la propia sociedad, a través de su administración, la que está apreciando y tratando de justificar ahora que no incurría en el citado desajuste (.....)", añadiendo seguidamente que "Dicho ésto, una vez analizada la documentación obrante en el expediente, debemos aceptar las pretensiones del reclamante sobre la consideración de los citados dividendos como elemento suficiente para entender que no existía el desequilibrio patrimonial al que se agarra la inspección para excluir a X, SL del grupo fiscal en el ejercicio 2012".

Es decir, el TEAR no estaría dejando en manos de la entidad la apreciación de la comisión del error, puesto que, aún admitiendo que la iniciativa en la apreciación del error compete a la sociedad, acepta que la Inspección pueda analizar la documentación aportada por aquélla y valorar, en consecuencia, si el error está o no justificado. La posición del TEAR, en definitiva, admite: (1) que la sociedad, a través de sus administradores, pueda justificar la presencia de un error contable que ponga de manifiesto la inexistencia de la causa de disolución pese a que formalmente de su balance se derive que está incurso en dicha causa; y (2) que la Inspección compruebe la debida acreditación por la empresa del citado error.

El Director recurrente solicita en segundo lugar que se fije como criterio que si se admite, conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades y el criterio administrativo y jurisprudencial, que la Inspección no puede apreciar la existencia de errores contables, debiendo limitarse a analizar el contenido de las cuentas anuales formuladas conforme a los criterios del contribuyente, resulta razonable exigir que para su toma en consideración los errores contables alegados por este último hayan tenido reflejo en las cuentas anuales, lo cual se desprende, además, de la literalidad de la norma que se remite al contenido de las cuentas anuales y no al criterio del contribuyente al tiempo de analizar las cuentas anuales de un ejercicio pasado. A su juicio, en el presente caso, las Cuentas Anuales del contribuyente no reflejan la corrección del error contable, habiéndose limitado el obligado tributario a aportar un asiento de libro diario que refleja un ajuste a reservas y que no ha tenido reflejo en las Cuentas Anuales del ejercicio en que supuestamente se habría practicado (ni en balance ni en el estado de cambios en el patrimonio neto).

Se ha de resolver, pues, la situación en la que es la propia sociedad la que pese a estar incurso formalmente en la causa legal de exclusión del régimen de consolidación por haber quedado el patrimonio social reducido a menos de la mitad del importe del capital social, alega la existencia de un error contable (en el presente recurso la contabilización de un dividendo percibido de otra sociedad) que, de no haberse cometido, pondría de manifiesto que el citado desequilibrio patrimonial no existe.

A este respecto, conviene recordar que la Norma de Registro y Valoración 22 del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre:

"22. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas."

Este Tribunal Central -y con esto respondemos a la segunda parte del criterio cuya unificación solicita el Director- en aplicación de su doctrina sobre la cuestión aquí debatida, anteriormente expuesta, considera que la Inspección debe pasar en todo caso por lo que diga al respecto la contabilidad de la entidad, por no corresponderle a ella la apreciación de la causa de disolución, de manera que los posibles errores contables alegados por la sociedad y que ésta pretenda hacer valer para justificar que el desequilibrio patrimonial del balance es sólo aparente, deberán encontrarse debidamente corregidos en las cuentas anuales del ejercicio posterior para que puedan ser tomados en consideración. A estos efectos, la Inspección se limitará a constatar si el error contable alegado que determina la inexistencia de desequilibrio patrimonial ha sido subsanado o corregido en las cuentas anuales correspondientes, sin entrar a valorar si el error existió realmente o no conforme a la normativa contable puesto que la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables aplicados por la Inspección.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

DECLARARLO INADMISIBLE respecto de la primera parte del criterio cuya unificación se solicita y ESTIMARLO respecto de su segunda parte, fijando el criterio siguiente:

La concurrencia o no de la situación patrimonial a que se refiere el artículo 363.1.d) [actualmente 363.1.e)] del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, a efectos de lo dispuesto en el artículo 67.4.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDL 4/2004) y en el artículo 58.4.d) de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, no puede apreciarse en virtud de criterios distintos a los aplicados en las cuentas anuales por el obligado tributario, salvo que éste alegue haber incurrido en un error contable que se halle debidamente corregido en las cuentas anuales de ejercicios posteriores a través de los mecanismos previstos al efecto en la normativa contable. A estos efectos, la Inspección se limitará a constatar si el error contable alegado que determina la inexistencia de desequilibrio patrimonial ha sido subsanado o corregido en las cuentas anuales correspondientes, sin entrar a valorar si el error existió realmente o no conforme a la normativa contable puesto que la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables aplicados por la Inspección.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.