

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092869

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 1186/2024, de 11 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 338/2020

#### SUMARIO:

**IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal.** Aclara la Sala que, como se infiere de la normativa y de los hechos descritos en las declaraciones consolidadas el sujeto pasivo es el Grupo, no las sociedades que lo integran, sin perjuicio de que estas tengan obligaciones. Partiendo de esta idea, es decir, de que el sujeto pasivo es el Grupo la delimitación del alcance de la inspección debe ser por «consideraciones o motivos». Habría que determinar que conceptos quiere inspeccionar la Inspección en relación con el Grupo, no siendo en principio deseable una delimitación subjetiva entre entidades que integran el Grupo, pues el sujeto es el Grupo. Si partimos de la idea de que se está Inspeccionando un Grupo y tenemos además en cuenta que el deterioro objeto de debate es de una empresa del Grupo, no tiene sentido, desde la perspectiva de Grupo, que la pérdida de valor exista para una empresa del Grupo y la otra, titular de las participaciones de aquella, no refleje los efectos de dicha pérdida. La pérdida existe o no para todo el Grupo. Considerar los efectos de dicha pérdida sólo en relación con una entidad del Grupo es claramente contrario a la finalidad de la regulación que lo que quiere, en aplicación del principio de capacidad económica, es considerar al Grupo como unidad. El concepto que resulta controvertido, delimitado de una forma objetiva, no ha sido regularizado mediante liquidación provisional. Entiende la Sala por ello que la Administración no debió rechazar la revisión amparándose en razones formales que no parecen conformes a Derecho. Por ello, como se pide la Administración debe valorar si procede o no la rectificación instada y, en su caso, aplicarla con arreglo a Derecho y en este sentido y con este alcance el recurso se estima.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12 y 65.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 101, 120 y 221.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 126.

#### PONENTE:

*Don Manuel Fernández-Lomana García.*

## AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000338 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01100/2020

Demandante: AGROALIMEN SA

Procurador: D. LUIS FERNANDO GRANADOS BRAVO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

### **SENTENCIA**

Ilma. Sra. Presidente:

D<sup>a</sup>. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA  
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a once de marzo de dos mil veinticuatro.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 338/2020, seguido a instancia de AGROALIMEN SA, que comparece representada por el Procurador D. Luis Fernando Granados Bravo y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 (RG 2085/2017); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en indeterminada

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Con fecha 29 de enero de 2020, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

#### **Segundo.**

Tras varios trámites se formalizó demanda el 1 de octubre de 2020. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 26 de octubre de 2020.

#### **Tercero.**

Se admitió la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 16 de noviembre de 2020 y 11 de enero de 2021. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 28 de febrero de 2024.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Sobre la Resolución recurrida.**

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 (RG 2085/2017), que desestima la solicitud de rectificación del IS.

Los motivos de impugnación son:

1.- Falta de motivación: remisión a una resolución del TEARC relativa a una reclamación de otro sujeto pasivo -pp. 3 y 4-.

2.- Procedencia de la rectificación instada -pp 4 a 13-.

#### **Segundo. Hechos relevantes para la solución del caso.**

1.- La entidad demandante, AGROLIMEN SA, es la sociedad dominante y cabecera del Grupo Fiscal 38/01.

En su condición de tal instó la rectificación de la autoliquidación del IS 2008. La razón de la solicitud fue que la entidad del Grupo INVERAMEN SA, pretendía incluir en su base imponible el deterioro de su participación

(64,91%) en la sociedad del grupo ODECO ELECTRONICA SA, producido en el ejercicio 2008 y que no incluyó en su declaración original.

La solicitud de rectificación la instaron AGROLIMEN SA e INVERAMEN.

La Administración había rechazado la solicitud de rectificación de INVERAMEN, siendo la decisión confirmada por la Resolución del TEAR de Cataluña de 25 de mayo de 2016 (REG 6484/16).

Como la causa de pedir es la misma, el TEAC hace propios los argumentos dados por el TEAC, viene a sostener que en su día se inició procedimiento inspector a AGROLIMEN, ejercicios 2009 y 2010 y a dos sociedades del Grupo BIOCENTURY SLA e INVERAMEN por los ejercicios 2008, 2009 y 2010. La comprobación fue parcial, " porque no se incluyeron en la investigación a todas las entidades integrantes". Es decir, fueron objeto de inspección todas las operaciones de las entidades y por los ejercicios descritos, si bien las liquidaciones son provisionales porque no fueron objeto de inspección todas las entidades del Grupo.

Añadiendo por ello la Administración que para INVERAMEN si se trata de una liquidación definitiva, pues " en su objeto si se incluyó la comprobación de todos los elementos del IS de 2008 de esta entidad dependiente del Grupo Fiscal 38/01".

**2.-** Consta que la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación se realizó a AGROALIMEN SA como entidad dominante del Grupo y en lo referente al IS se decía que las actuaciones de referían a los ejercicios 1/2008 a 12/2010, teniendo las actuaciones " carácter parcial, en el sentido que este término tiene en el art 148 de la LGT , en cuando a las obligaciones tributarias por impuesto sobre sociedades, periodos 2008 a 2010. No se abre a comprobación el contenido completo del IS del Grupo 38/10, por estos periodos impositivos. Se abre únicamente a la parte correspondiente a la sociedad dominante AGROALIMEN SA, por los periodos 2009 y 2010 y a las sociedades dependientes INVERAMEN y BIOCENTURY, por los periodos 2009 y 2010. Actuación parcial en relación con la comprobación del IS relativa el Grupo 38/01 al no incluirse en la comprobación todas las sociedades integrantes del Grupo".

Es importante dejar claro que la Inspección es del Grupo 38/10.

Las actuaciones inspectoras "finalizaron en liquidación provisional".

### **Tercero. Sobre la solución del caso.**

Entiende la Sala que el recurso debe ser estimado por las siguientes razones:

1.- En contra de lo que sostiene la recurrente la resolución recurrida si se encuentra motivada, pues siendo cierto que la Resolución del TEAC hace suyos los argumentos de la Resolución TEAR relativos a INVERAMEN, los motivos de impugnación y los razonamientos para contestar a dichos argumentos son los mismos.

Es cierto que la rectificación instada por AGROALIMEN se hace como entidad que representa al Grupo. Pero también lo es que los motivos o argumentos para estimar o desestimar son sustancialmente iguales. De hecho, la Sala ha tenido a la vista el Rec. 817/2020 -Rec. de INVERAMEN- y puede verse que la demanda es prácticamente idéntica a la del presente recurso. Es decir, incluso para la propia recurrente, los motivos y argumentos son los mismos, por lo que no puede entenderse que imputa al TEAC falta de motivación.

2.- El art 65.1 del TRLIS establece que en el Régimen de Consolidación Fiscal " el grupo fiscal tendrá la consideración de sujeto pasivo".

Ahora bien, aunque a efectos fiscales se considera sujeto pasivo al Grupo, lo cierto es que las distintas entidades que lo integran tienen obligaciones jurídicas - STS 22 de marzo de 1999 (Rec. 3056/1994 )-..

Con el fin de ordenar la concurrencia de varios sujetos, la legislación fiscal establece dos reglas:

a.- El art 65.2 del TRLIS añade que " la sociedad dominante tendrá la representación del grupo fiscal y estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias que se deriven del régimen de consolidación fiscal".

b.- Todas las sociedades integrantes del Grupo, tanto " la sociedad dominante" como las " sociedades dependientes estarán igualmente sujetas a las obligaciones tributarias que se deriven del régimen de tributación individual excepción hecha del pago de la deuda tributaria" -art 65.3 TRLIS-.

Lo cual es lógico, pues al optarse por el régimen de consolidación fiscal la base imponible y la cuota será la del Grupo fiscal, no la de cada una de las sociedades que la integran.

Ahora bien, como se infiere del art 65.3 TRLIS, la aplicación del régimen de consolidación fiscal no elimina las obligaciones fiscales de las sociedades que integran el Grupo, entre otras, las de presentar la correspondiente declaración si bien, lógicamente, de dicha declaración no se derivará " el pago de la deuda tributaria", ni, añadimos, la de percibir la devolución que resulte de tales liquidaciones.

Lo anterior lo decimos porque, en contra de lo sostenido por el recurrente, nos encontramos ante verdaderas declaraciones, si bien, conforme a lo establecido en el art 65.3 del TRLIS, de las declaraciones realizadas por los

sujetos integrantes del Grupo no deriva pago; si deriva pago de la declaración efectuada por el Grupo cuya representación ostenta la dominante.

Por lo tanto, entendemos que resulta de aplicación el art. 126 del RD 1065/2007 (RGIT), en relación con los arts. 120.3 y 221.4 LGT.

3.- En el caso de autos se ha practicado una liquidación provisional - art 101.4 LGT en relación con el art 190 RGIT-.

Establece el art. 101.3 de la LGT que tendrá la consideración de liquidaciones definitivas las practicadas " en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria", las demás liquidaciones serán provisionales - art 101.4 de la LGT-. Desarrollando esta norma el art. 190.1 RGIT establece que serán liquidaciones definitivas las derivadas de un procedimiento de comprobación e investigación de " alcance general" y provisionales las derivadas de procedimiento de " alcance parcial".

Cuando se trata de la investigación de un Grupo pueden plantearse dudas al determinar cuando la investigación sea total o parcial. En efecto, como ocurre en el caso de autos puede ocurrir que alguna de las entidades del Grupo haya sido investigada con " alcance general", lo que plantea la duda de si respecto de esta entidad del Grupo puede hablarse de liquidación definitiva.

Pues bien, el art 190.2 del RGIT, desarrollando el art 101.4 de la LGT, establece que será provisional la liquidación " cuando se comprueba la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas". De aquí que, en el caso de autos, la liquidación del Grupo 38/10, como solo se inspeccionó a tres entidades del Grupo, tenía que ser provisional y así lo entendió la AEAT.

No puede pues sostenerse, como se dice en la p. 4 de la Resolución del TEAC, que para INVERAMEN estamos ante " una liquidación definitiva puesto que en su objeto se incluyó la comprobación de todos los elementos del IS de 2008 de esta entidad dependiente del grupo fiscal".

La liquidación, según el art. 101 de la LGT, es definitiva o provisional y la propia Inspección, en nuestra opinión con acierto, calificó la liquidación del Grupo 38/10 como provisional. Y es que con arreglo a la Ley " en los demás casos", es decir cuando la liquidación no es definitiva, tiene que ser necesariamente provisional, no hay un tercer género.

4.- Por lo expuesto debemos buscar la solución del caso en lo establecido para las liquidaciones provisionales en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

El art 126.3 del RD 1065/2007, que regula el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, establece que cuando la Administración haya practicado una liquidación provisional " el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario". Añadiendo la norma que " se considerará que entre la solicitud y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecta a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante liquidación provisional".

Para entender lo establecido en el art. 126.3 del RD, debe tenerse en cuenta lo regulado en el art. 126.2 de la norma. La regulación del art 126.2 del RD viene inspirada por los principios de preclusión y seguridad jurídica. En efecto, lo que se dice en el art. 126.2 de la norma es que iniciado un procedimiento de inspección de " alcance general" ya no tiene sentido la rectificación, pues basta con que el inspeccionado solicite la "rectificación" dentro del procedimiento inspector, debiendo la Administración tener en cuenta las alegaciones y documentos presentados al efecto - STS de 29 de mayo de 2023 (Rec. 3959/2021 ). De no presentarse alegación alguna el derecho a la rectificación precluye y al existir un acto administrativo derivado de un procedimiento de " alcance general" su contenido solo podría alterarse por la vía de la revisión de actos, por ello la norma establece que solo será posible presentar una solicitud de rectificación " antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva". Podrá utilizarse otras vías, pero no la del procedimiento de rectificación.

Cuando la liquidación es provisional el juego de los principios de preclusión y seguridad jurídica no puede ser el mismo, pues cabe una regularización posterior " por consideración o motivo distinto". La seguridad jurídica se garantiza impidiendo una regulación por el mismo motivo, pero no impide la regularización ni la petición de rectificación por un motivo distinto.

Siendo esencial por ello determinar que sea " un motivo distinto" y por ello la norma se aplica en indicar que se considerará que concurren un motivo distinto " cuando la solicitud de rectificación afecta a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional".

5.- Llegados a este punto la posición de la demandante es que la liquidación provisional no regularizó de forma expresa el deterioro en el que se basa la rectificación, afirmación que es cierta. Mientras que la Administración viene a sostener que la regularización con respecto a INVERAMEN, pese a ser provisional, tenía en el fondo carácter general y tácitamente, por lo tanto, incluía el deterioro cuya rectificación se pretende o, dicho de otro modo, el Grupo debió alegar la existencia de deterioro durante la Inspección.

La Sala considera más acertado el criterio de la demandante por las siguientes razones:

a.- Como se infiere de la normativa y de los hechos descritos en las declaraciones consolidadas el sujeto pasivo es el Grupo, no las sociedades que lo integran, sin perjuicio de que estas, como hemos dicho, tengan obligaciones.

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

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

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

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

d.- El concepto que resulta controvertido, delimitado de una forma objetiva, no ha sido regularizado mediante liquidación provisional.

Entendemos por ello que la Administración no debió rechazar la revisión amparándose en razones formales que no nos parece conformes a Derecho. Por ello, como se pide la Administración debe valorar si procede o no la rectificación instada y, en su caso, aplicarla con arreglo a Derecho y en este sentido y con este alcance el recurso se estima.

#### **Cuarto. Sobre las costas.**

Procede imponer las costas a la parte demandada - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

### **FALLO**

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Luis Fernando Granados Bravo en nombre y representación d AGROALIMEN SA, la la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019 (RG 2085/2017); la cual anulamos por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con condena en costas a la parte demandada.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores,

# DEF.- Fiscal Impuestos

traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.