

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia 2012/2024 de 19 de diciembre de 2024**Rec. n.º 2159/2023***SUMARIO:**

IS. Base imponible. Imputación temporal. Compensación de bases negativas. Agrupaciones de Interés Económico (AIE)). La cuestión plantada se refiere al reconocimiento *ex novo* de bases imponibles negativas no declaradas originariamente, pero sí reconocidas más tarde, con ocasión de la regularización a un tercero, aquí una AIE -agrupación de interés económico-, que viene legalmente obligada a imputar sus bases imponibles, positivas o negativas, a las entidades que en ella participen, como es el caso, sin perder de vista la incidencia que para la decisión pudieran tener los principios de regularización íntegra e interdicción del enriquecimiento injusto. solo a partir de la regularización efectuada a la AIE, con reconocimiento de bases imponibles de la AIE son conocidos esos datos para la partícipe en aquélla. Las bases imponibles negativas cuya aplicación pretendía el obligado tributario se habían reconocido por la Administración tributaria, en concreto en los acuerdos de liquidación girados a la AIE, trasladables *ex lege* a la recurrente en el porcentaje del 2 por ciento (artículo 48.1 TR Ley IS). El abogado del Estado sostiene que el recurrente, con una participación ínfima en la AIE, como integrante de ésta, pudo y debió reflejar en su día, en su autoliquidación, las BINs que ahora pide. Sin embargo, tales BINs, han aparecido más tarde, como fruto de la comprobación administrativa efectuada a la AIE años más tarde de la declaración de la recurrente de su IS de los ejercicios comprobados -la liquidación es de 31 de octubre de 2005-. Esto es, la solicitud de que se acepten las BINs surge sobrevenidamente de la comprobación a la AIE, de la que la actora participaba en un 2 por 100. De acuerdo con el art. 48 TR Ley IS, no se puede pedir lícitamente a la sociedad recurrente que atendiera la obligación de consignar en 2008 y sucesivos años unas bases imponibles negativas que, generadas en el seno de la AIE, se desconocían hasta la realización de esta comprobación. No se exige, en rigor y como requisito imprescindible que las bases imponibles negativas hayan sido declaradas en la autoliquidación del obligado tributario a quién corresponde su compensación, por no exigirlo la literalidad del precepto, en casos como el sucedido aquí. En virtud del principio de *actio nata*, el derecho a la compensación de bases imponibles negativas comprobadas y liquidadas por la Administración tributaria a las AIE, nace, para los partícipes de AIE, en el momento en que se da traslado del resultado de la comprobación efectuada, de conformidad con los arts. 105 y 107 RGAT. Ninguna razón jurídica existe para que se deniegue a la recurrente el derecho a la rectificación de la autoliquidación para incorporar el porcentaje del 2 por 100 de las BINs acreditadas a la AIE de la que aquella forma parte. Lo contrario sería tanto como desconocer el derecho de los contribuyentes a la regularización íntegra de su situación jurídica. En virtud de este principio, los sometidos a regularización tributaria deben ser comprobados de una manera íntegra y global, en un sentido objetivo cuanto subjetivo, de suerte que la comprobación de una entidad que tiene la consideración de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades, como aquí ha sido el caso, tiene que proyectar sus efectos sobre las situaciones jurídicas vinculadas o dependientes de ésta, de manera que las bases imponibles puestas de manifiesto en favor de la AIE deben favorecer a los socios que tributan por ellas, lo que implica, de un lado, que la Administración puede y debe respetar los hechos y decisiones que ella misma toma en cuanto a las consecuencias fiscales de la imputación a los socios; de otro lado, que la base imponible susceptible de ser atribuida al socio puede ser automáticamente trasladada por éste a su situación fiscal, porque se trata de un derecho subjetivo que no puede ser desconocido por la Administración. Obviamente, esa lesión del principio de regularización íntegra comporta, por

Síguenos en...



igual razón, la del principio que prohíbe el enriquecimiento injusto, dado que la comprobación efectuada a la AIE, generadora de unas bases imponibles que ésta no puede hacer suyas, porque no tributa *per se* en el IS, carecería de sentido si se privara a los partícipes su aprovechamiento partiendo, en todo caso, del principio de *actio nata* y, con él, de la posibilidad de compensar aquéllas con bases positivas, ya que, de lo contrario, la Administración haría suyo, apropiándose, sin causa lícita, el valor económico en que se cifran tales créditos fiscales. El Tribunal fija como jurisprudencia que el sujeto pasivo puede aplicarse, a efectos de su compensación, una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vinculado con el primero por la participación del primero en ésta -una agrupación de interés económico- aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE y no resulta aplicable el art. 25.5 TR Ley IS por ser diferente el presupuesto de hecho previsto en la norma.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 2.012/2024

Fecha de sentencia: 19/12/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2519/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/10/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.5

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2519/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 2012/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de diciembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **2519/2023**, interpuesto por la procuradora doña María Jesús Gutiérrez Aceves, en nombre y representación de **PREMIUM QUALITY INVESTMENTS, S.L.**, (Premium, en adelante) contra la sentencia de 8 de febrero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 967/2020. Ha comparecido como recurrido el Abogado del

Síguenos en...



Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 8 de febrero de 2023, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por PREMINUM QUALITUY INVESTMENS SL representada por la Procuradora D^a MARIA JESUS GUTIERREZ ACEBES, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, que resolvió, de forma acumulada, las reclamaciones económico-administrativas, 28/11904/2017 28/14072/2017, Resolución que confirmamos, por ser ajustada a derecho. Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente, hasta el límite establecido en el último fundamento jurídico [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora doña María Jesús Gutiérrez Aceves en nombre y representación de Premium Quality Investments, S.L., presentó escrito de preparación del recurso de casación el 28 de marzo de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como infringido el 25.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y los principios de regularización íntegra, prohibición de enriquecimiento injusto e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

3. La Sala a *quotu*vo por preparado el recurso de casación mediante auto de 29 de marzo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Gutiérrez Aceves, en la citada representación, ha comparecido como recurrente, el 10 de abril de 2023, y el Abogado del Estado, en la propia, como recurrido, lo ha hecho el 5 de mayo de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 17 de enero de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar, a la luz de lo previsto en el artículo 25.5 del Texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades, si el sujeto pasivo puede aplicarse una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vinculado con el primero por la participación del primero en ésta -una agrupación de interés económico- aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE [...]"

2. La procuradora Sra. Gutiérrez Aceves interpuso recurso de casación en escrito de 19 de febrero de 2024, en el que se solicita de la Sala lo siguiente:

"[...] (dicte) Sentencia en la que se anule por contraria a Derecho la Sentencia núm. 120/2023, de fecha 8 de febrero anterior, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por medio de la cual se desestima el recurso núm. 967/2020 y, fije como doctrina la siguiente:

2.1. El artículo 25 del Real Decreto Legislativo 4/2005, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -actual artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades-, no exige que las bases impositivas negativas hayan sido reconocidas en la liquidación o autoliquidación del obligado tributario a quién corresponde su compensación, por no exigirlo la literalidad del precepto.

2.2. En virtud del principio de actio nata, el derecho a la compensación de bases impositivas negativas comprobadas y liquidadas por la Administración tributaria a las Agrupaciones de Interés Económico Españolas, reguladas en los artículos 48 y siguientes del Real Decreto Legislativo 4/2005, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -actual artículo 43 y siguientes de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades-, nace, para los partícipes de Agrupaciones de Interés Económico Españolas, en el momento en que se da traslado del resultado de la comprobación efectuada, de conformidad con los artículos 105 y 107 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Síguenos en...

2.3. *El principio de regularización íntegra ordena a la Administración tributaria a efectuar las actuaciones necesarias, en sede de los partícipes, para acomodar su situación tributaria al resultado de la comprobación tributaria efectuada a la Agrupación de Interés Económico Española.*

2.4. *El artículo 88, apartado 2, letra a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa permite apreciar la existencia interés casacional en aquellas resoluciones que, aun siendo dictadas por el mismo órgano jurisdiccional, sean contradictorias entre sí y analicen, objetiva y subjetivamente, idéntica cuestión [...]".*

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito el 8 de abril de 2024, en el que pretende lo siguiente:

"[...] Saliendo al paso del correlativo de adverso, solicitamos, en primer lugar, de esa Sala, que, interpretando el artículo 25 del TRLIS/2004, sienta como doctrina jurisprudencial que:

Las bases impositivas negativas en el Impuesto sobre Sociedades solo puedan ser compensadas con las rentas positivas de ejercicios posteriores, con el límite temporal legalmente establecido, siempre que, aparte de tratarse de bases negativas reales y justificadas, hayan sido plasmadas, en tiempo y forma, aparte de en la contabilidad y demás soportes documentales, en la correspondiente liquidación o autoliquidación tributaria, sin que ello pueda verse alterado por la participación de la sociedad, sujeto pasivo del impuesto, en una agrupación de interés económico.

Sobre esa base, y más cuando, en este caso, por la agrupación de interés económico, en su declaración, no se imputa a la recurrente base imponible negativa alguna, sino positiva, desestime el recurso y confirme la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAR impugnada.

Por lo expuesto,

SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando el precepto identificado el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación cuarta de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida [...]"

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 29 de octubre de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar, a la luz de lo previsto en el artículo 25.5 del Texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades -TRLIS-, si el sujeto pasivo puede aplicarse una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vinculado con el primero por la participación del primero en ésta -una agrupación de interés económico-, aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE.

SEGUNDO.-Hechos relevantes a efectos del recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales seguidas nos lleva a destacar, como datos importantes para decidir con conocimiento de causa sobre el presente recurso de casación, los siguientes:

1.El 31 de octubre de 2013 se inició procedimiento de inspección, de carácter parcial, a NAVIERA ASPASTER, Agrupación de Interés Económico -A.I.E.-, que terminó con dos liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades -IS-, uno del ejercicio 2008 a 2010 y otro de 2011 a 2013. En ellas se indicaba la participación de Premium en la AIE del 2 % en los ejercicios comprobados. También se fijaron las bases imponibles a imputar a los socios, en cada ejercicio. En concreto, en 2012, a la actora corresponde una base positiva de 83,01 euros.

2.A raíz de tal liquidación, la entidad actora presentó autoliquidación complementaria del IS 2012, en la que, excluyéndose las correcciones al resultado contable (-43.299,33 euros) se declaran bases impositivas negativas, de las cuales 45.682,52 euros debían ser aplicadas en 2012.

3.El 1 de agosto de 2016 se solicitó la rectificación de la autoliquidación del IS 2012, por las bases impositivas negativas que, debido a la inspección seguida a la AIE, se habían generado,

Síguenos en...

con importes de -34.811,18 € en 2008; -856.618,34 € en 2009; - 434.157,57 € en 2010; y - 241.679,01 € en 2011.

4.El 12 de diciembre de 2016, la AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada a Premium, a fin de contrastar los datos declarados en concepto de imputaciones, derivadas de las AIE españolas, relativas a la base imponible, deducciones, gastos financieros, retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados y cuotas satisfechas por aquellas.

5. El 27 de abril de 2017 se notificó la liquidación provisional combatida, que, tras ser confirmada en reposición fue recurrida, junto con la sanción impuesta, ante el TEARM, estima parcialmente la reclamación.

6. Disconforme con la expresada resolución, la mercantil dedujo recurso contencioso-administrativo, desestimado por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8 de febrero de 2023, que ahora es objeto de impugnación, con fundamento en que la actora no había aclarado el motivo de lo que llama en la demanda "*el involuntario error de no consignar el ajuste extracontable*", no efectuándose en las declaraciones de los periodos concernidos los ajustes extracontables necesarios para generar base imponible negativa alguna, confirmando así que la AEAT, en la liquidación impugnada, además de imputar a la actora la base imponible positiva por importe de 83,01 euros, no admitió la compensación de bases imponibles negativas por el IS 2012.

TERCERO.-Marco jurídico sustantivo y procesal.

1.El recurrente plantea la interpretación del artículo 25 TRLIS, que en su apartado quinto se puede leer:

"El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Ciertamente, existe doctrina asentada de este Tribunal Supremo sobre la proscripción de rectificar la autoliquidación de un ejercicio no prescrito cuando su contenido consista en reconocer *ex novobases* imponibles negativas, supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos.

2.Sin embargo, aún no se ha pronunciado la Sala sobre los casos en que no se pretenda el reconocimiento *ex novode* bases imponibles negativas no declaradas originariamente, pero sí reconocidas más tarde, con ocasión de la regularización a un tercero, aquí una AIE -agrupación de interés económico-, que viene legalmente obligada a imputar sus bases imponibles, positivas o negativas, a las entidades que en ella participen, como es el caso, sin perder de vista la incidencia que para la decisión pudieran tener los principios de regularización íntegra e interdicción del enriquecimiento injusto [artículo 88.3.a) LJCA].

3.Por lo que respecta a la invocación del supuesto de la letra a) del artículo 88.2 LJCA, esta Sección conoce y aplica la doctrina relativa a la inidoneidad como elemento de contraste de aquellas sentencias dictadas por la misma sala y sección de que provenga la impugnada, por no cumplirse el requisito de ajenidad que emana de la literalidad del artículo 88.2.a) LJCA cuando emplea el sintagma "*contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido*"[vid. autos de 24 de mayo (recurso de casación nº1415/2017) y 16 de octubre de 2017 (recurso de casación nº 2787/2017)], entendiendo que la misma Sala y sección no es "*otro órgano jurisdiccional*".

Se señala tal cuestión porque Premium, en su escrito de casación, pretende doctrina sobre el particular, que consideramos innecesaria, pues no hace falta razonar de modo específico sobre la admisibilidad de este recurso de casación dado que, al margen de toda otra consideración -en la que no es imperativo entrar- la admisión por auto de este recurso está respaldada, en todo caso, por concurrir la letra a) del artículo 88.3 LJCA, configuradora de una presunción *iuris tantum* de interés casacional, como indicamos en el punto 2.

4. Además, y en ambos casos, el hecho de poder afectar a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA] aconsejó un examen del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

CUARTO.-Posición de la parte recurrente.

Síguenos en...



Según expone la sociedad recurrente, el 31 de octubre de 2013 comenzó inspección de carácter parcial, a la mencionada Naviera Aspaster, AIE, que culminó con liquidaciones de 21 de octubre de 2015, referidos al IS, 2008 a 2013.

En ambos acuerdos se consignó la participación de Premium en la AIE en tales ejercicios, del 2 por ciento, y se determinan las bases imponibles que se deben imputar a Premium: -243.560,37 euros (2008), 464.084,02 euros (2009-1), -451.663,89 euros (2009-2), -438.861,77 euros (2010), -247.348,90 euros (2011-1), 0 euros (2011-2), 83,01 euros (2012) y -1.013,16 euros (2013).

En armonía con el contenido de tales liquidaciones, Premium solicitó la rectificación de la autoliquidación original presentada en relación con el ejercicio 2012, interesando la aplicación de las bases imponibles determinadas por la propia Administración a Premium, generadas por la AIE e imputadas en el porcentaje de su participación, lo que provocó a su vez que el 12 de diciembre de 2016 se iniciase un procedimiento de comprobación limitada a Premium a fin de *"...contrastar los datos declarados en concepto de imputaciones derivadas de las Agrupaciones de interés económico españolas, relativas a la base imponible, deducciones, gastos financieros, retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados y cuotas satisfechas por aquellas"*.

Ese procedimiento de comprobación limitada finalizó con una liquidación provisional de 17 de abril de 2017, que eliminó las correcciones a la cuenta de pérdidas y ganancias (-42.299,93 euros), se aumenta la base imponible de 83,01 euros y se niega la compensación de bases imponibles negativas interesada, reconocidas ya en las liquidaciones a Naviera Aspaster AIE.

Afirma Premium que el acto que denegó la aplicación de bases imponibles negativas no lo fue respuesta a la petición de rectificación de autoliquidación (artículo 120 LGT), sino en una comprobación limitada (artículo 136 LGT) y, además, en las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, cuya aplicación pretendía en el ejercicio 2012, no concurría la limitación contenida en la sentencia de esta Sección Segunda de 22 de julio de 2021, recurso de casación nº 1118/2020, pues su aplicación no suponía *"reconocerex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos"*.

En efecto, las bases imponibles negativas cuya aplicación pretendía el obligado tributario se habían reconocido por la Administración tributaria, en concreto en los acuerdos de liquidación girados a Naviera Aspaster, trasladables *ex lege* a Premium en el porcentaje del 2 por ciento (artículo 48.1 TRLIS).

Por tal razón, la sentencia cuya casación se pretende vulnera frontalmente -sostiene la recurrente- el artículo 25 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y aplica erróneamente la jurisprudencia contenida en nuestras sentencias de 22 de julio de 2021 -recurso de casación nº 1118/2020 y 2 de diciembre de 2021 -recurso de casación núm. 4006/2020-.

Además, se denuncia en casación la vulneración del principio de íntegra regularización y de prohibición de enriquecimiento injusto de la Administración.

El auto de admisión nos pregunta -al citar las normas o principios infringidos- sobre la vulneración del principio de íntegra regularización y prohibición del enriquecimiento injusto, y para comprender su conculcación, la parte formula un recordatorio del diseño doctrinal del principio de regularización íntegra como proyección del de buena administración, reconocido en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Este principio impone a la Administración tributaria la regularización del obligado tributario comprobado *"de forma global incluyendo todos los aspectos favorables y desfavorables del sujeto pasivo"* y, por tanto, es un principio que impide una regularización limitada únicamente *"en la parte que beneficia a la Administración"* (STS de 27 de septiembre de 2010, rec. casación nº 1559/2007).

Además, el principio se proyecta tanto a los supuestos de regularización general como en los de regularización parcial y en procedimientos de inspección y de comprobación limitada (STS de 23 de febrero de 2023, rec. 4598/2021; de 26 de mayo de 2021, rec. 574/2020 y de 26 de mayo de 2012, rec. 5631/2008) y, por su carácter, para el caso en que una determinada comprobación tenga incidencia en otros ejercicios o períodos, obliga a extender las actuaciones a dichos ejercicios o períodos afectados (STS de 5 de noviembre de 2012, Rec. 4611/2010), toda vez que, la Administración no puede eludir la práctica de la regularización completa remitiendo al sujeto pasivo a que inste el inicio de un procedimiento distinto (STS de 19 de enero de 2012, Rec. 3799/2010).

Así, con la regularización practicada a Naviera Aspaster AIE -que, como hemos visto, afectaba a Premium- la Administración tributaria no realizó todo lo que debía, esto es, regularizar la situación de sus partícipes para evitar posibles e indeseables distorsiones entre lo comprobado

en la AIE y lo declarado por aquellos, por verse afectado el principio de capacidad contributiva reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución.

En efecto, el artículo 48.1 del Texto Refundido del Impuesto -TRLIS, aplicable al caso- aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en su letra a) dispone que las AIE «[n]o tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español», y continúa su letra b) ordenando la imputación a los socios residentes en territorio español de «[l]as bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades», colocándose en la posición de contribuyente al partícipe residente en territorio español, en este caso, Premium al ser quien realiza el hecho imponible del Impuesto (artículo 4.2 TRLIS).

Señalado esto -defiende Premium-, dado el método de comprobación y liquidación de bases imponibles generadas en sede de las AIE, una actuación de la Administración tributaria limitada a su comprobación y liquidación en sede de Naviera Aspaster vulnera los principios de regularización íntegra y, además, el de capacidad económica (art. 9.1. CE), porque dicha comprobación ha de tener reflejo legal para sus partícipes y, además, la negativa de la Administración tributaria o su aplicación a los partícipes u oposición de cualquier obstáculo frente a ellos no se ajusta al comportamiento esperado de la Administración tributaria sometida su actuación a la ley y al Derecho (art. 103.1 CE).

Aquí, en aplicación estricta de lo previsto en el artículo 107 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la Administración se limitó a poner en conocimiento de Premium el resultado de la Inspección realizada a la AIE, cuando lo procedente habría sido que ésta, de oficio, hubiese iniciado el expediente correspondiente para adaptar la situación tributaria declarada por Premium a la nueva situación comprobada y que, por imperativo legal, dicha regularización le afectada (artículo 48.1 TRLIS).

Sostiene que hay pronunciamientos de esta Sección Segunda en los que se aprecia tal vulneración del principio de regularización íntegra y prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración cuando, por ejemplo, en supuestos de operaciones vinculadas, la Administración tributaria no efectúa una regularización completa y bilateral.

Sin embargo, no siendo suficiente tal forma de proceder, en el procedimiento de comprobación limitada del que deviene la presente litis, el órgano de gestión dilapida el derecho a compensar bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores pues, a su juicio, "[d]ichas bases no fueron autoliquidadas por la entidad" y, a su vez, tampoco puede entenderlas liquidadas puesto que dicha liquidación lo fue a la AIE y no al partícipe.

Por todo ello, "la actuación administrativa constituye una frontal vulneración del principio de íntegra regularización y, además, ha conllevado un enriquecimiento injusto del Erario Público, puesto que la parte actora, bajo esta forma de proceder de la Administración, jamás podrá ejercer su derecho a compensar las bases imponibles negativas".

QUINTO.-Posición de la Administración recurrida.

El abogado del Estado sostiene que el recurrente, con una participación ínfima (sic) en la AIE, como integrante de ésta, pudo y debió reflejar en su día, en su autoliquidación, las BINs que ahora pide. Sin embargo, tales BINs, como se ha relatado, han aparecido más tarde, como fruto de la comprobación administrativa efectuada a NAVIERA ASPASTER, A.I.E., en 2013, años más tarde de la declaración de la recurrente de su Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios comprobados -la liquidación es de 31 de octubre de 2005-. Esto es, la solicitud de que se acepten las BINs surge sobrevenidamente de la comprobación a la AIE, de la que la actora participaba en un 2 por 100.

Afirma, al efecto, el Abogado del Estado en defensa de su tesis lo siguiente:

"[...] Se trata de un requisito sustantivo-el del art. 25 TRLIS-, que se traduce en el posterior apartado 5 del mismo artículo en la exigencia formal al sujeto pasivo de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, no solo mediante la contabilidad y los oportunos soportes documentales, sino además con la exhibición de la liquidación o autoliquidación correspondiente.

Dichas bases no fueron autoliquidadas por la entidad, y en cuanto a su pretensión de considerarse las mismas "liquidadas" por la Administración en los acuerdos relativos a la entidad Naviera Aspaster I.A.E., no resulta admisible ya que la regularización se refiere a dicha entidad y no a Premium Quality Investment S.L., a la que únicamente se realiza comunicación de los acuerdos por aplicación del artículo 107.4 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Es que, en todo caso, al margen de que en las actuaciones inspectoras seguidas con la AIE, en la que la recurrente participa en un 2%, la propia AIE no le imputó - reiteramos, - en su declaración ninguna base imponible negativa sino positiva (finalmente, de 83,01 euros) por lo que no es de recibo ya plantearse, fuera del cauce del artículo 25 TRLIS/2004, el reconocimiento a posteriori de bases negativas, cuando, de existir, tenía que haberlos hecho valer en las correspondientes autoliquidaciones de los ejercicios 2008 a 2011, lo que no hizo en absoluto, supuestamente, como afirma en su demanda, debido al "involuntario error de no consignar el ajuste extracontable" sin aclararse en absoluto ese motivo, ajuste, que, si tomamos la palabra a la recurrente, pudo perfectamente realizar en la fecha de presentación de su autoliquidación del IS 2012, sin depender de los ajustes que se realizan posteriormente a la AIE de la que formaba parte, que, como hemos visto, no le imputó en su declaración base imponible negativa alguna sino todo lo contrario, una base positiva.

En el peor de los casos, piénsese lo que hubiera ocurrido si no se hubieran realizado actuaciones inspectoras cerca de la AIE ¿es que la ahora recurrente, de existir realmente, no hubiera podido declarar en su autoliquidación del IS de 2012, las bases negativas correspondientes, sabiendo además su ínfimo porcentaje de participación en la AIE, sin necesidad de esperar a la comprobación de la misma, que no pudo ser, además, más negativa para sus intereses, al no imputar la citada AIE, como hemos dicho, en su declaración, ninguna base imponible negativa sino positiva?

Lo cierto es que los ajustes extracontables necesarios para generar bases imponibles negativas no fueron realizados en las declaraciones de dichos ejercicios. Resulta correcto así que la AEAT, en la liquidación impugnada, además de imputar a la actora la base imponible positiva por importe de 83,01 €, no admitiera la compensación de bases imponibles negativas consignadas en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades 2012, en la casilla 552, por importe de 45.693,50 €.

La recurrente debería haber acreditado la conveniente contabilización de esas bases imponibles negativas, conforme a lo establecido en el art. 25. 5 del TRLIS/2004, vigente en el ejercicio que nos ocupa en relación con el artículo 106.5 de la LGT/2003, citado.

Es muy llamativo en este sentido, el FD Quinto de la resolución del TEAR que, enfrentado con la impugnación de la resolución del recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación provisional del IS 2012, relacionado con la imputación de bases imponibles negativas tras señalar que, según la Administración, solo procede el aumento del resultado de la entidad en 83,01 euros, por imputaciones de bases imponible de agrupaciones de interés económico teniendo en cuenta la liquidación realizada por la Inspección a la AIE, derivada de acta por IS ejercicios 2011, 2012 y 2013, y tras reproducir el artículo 48 del TRLIS/2004, se hace eco de que la sociedad en el recurso de reposición alega que procede la imputación de una base imponible negativa de 83,01 euros.

Sobre esa base fáctica, cobra total sentido, la doctrina de esa Sala, de la que es ejemplo la Sentencia de 22 de julio de 2021 c.1118/2020, según la cual, la rectificación de una autoliquidación de un ejercicio no prescrito no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas, supuestamente generadas en ejercicios prescritos, y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos.

De acuerdo con lo expuesto, carece ya de sentido analizar la posible vulneración de los principios de integra regularización y prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración, lo que nos lleva ya a solicitar la desestimación del recurso".

SIXTO.-Consideraciones jurídicas de la Sala

Según el TRLIS, aplicable al caso, determinante de cómo tributan las AIE:

Artículo 48. Agrupaciones de interés económico españolas.

"1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, se aplicarán las normas generales de este impuesto con las siguientes especialidades:

a) No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español....

b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español:...

...2.º Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo".

Síguenos en...



De acuerdo con ese esquema, no se puede pedir lícitamente a la sociedad recurrente que atendiera la obligación de consignar en 2008 y sucesivos años unas bases imponibles negativas que, generadas en el seno de la AIE, se desconocían hasta la realización de esta comprobación. El artículo 25 del TRLIS -actual artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades-, no exige, en rigor y como requisito imprescindible que las bases imponibles negativas hayan sido declaradas en la autoliquidación del obligado tributario a quién corresponde su compensación, por no exigirlo la literalidad del precepto, en casos como el sucedido aquí.

En virtud del principio de *actio nata*, el derecho a la compensación de bases imponibles negativas comprobadas y liquidadas por la Administración tributaria a las AIE, reguladas en los artículos 48 y siguientes del TR -actual artículo 43 y siguientes de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre nace, para los partícipes de AIE, en el momento en que se da traslado del resultado de la comprobación efectuada, de conformidad con los artículos 105 y 107 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El Real Decreto 1065/2007 -RGAT-, por su parte, dice así:

Art. 105.2:

"2. La comprobación de la situación tributaria de las Uniones Temporales de Empresas, Agrupaciones de Interés Económico y demás entidades obligadas a imputar rentas se desarrollará con estas, sin perjuicio del derecho de sus socios o miembros a oponer todos los motivos de impugnación que estimen convenientes durante la tramitación del procedimiento de comprobación o investigación que se instruya frente a cada uno de ellos en el que se tenga en cuenta los resultados de las actuaciones desarrolladas con la entidad".

El artículo 25.5 TRLIS, por su parte, afirma:

"El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

El precepto indicado especifica lo establecido en el artículo 25.1, a cuyo tenor *"1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos"*.

El apartado 5 del precepto prevé una situación notablemente diferente a la que estamos examinando ahora, pues se refiere a la hipótesis de que esa procedencia y cuantía de las bases imponibles objeto de compensación fueran datos conocidos al tiempo de la autoliquidación del ejercicio de tales bases, dentro de la generación en sede del propio sujeto pasivo.

Así, la sentencia de esta Sala y Sección de 22 de julio de 2021, recaída en el recurso de casación nº 1118/2020, en la que se limita el derecho a la compensación, niega la posibilidad de reconocimiento *ex novo* de bases imponibles negativas no liquidadas o autoliquidadas con anterioridad y originadas en ejercicios prescritos, en estos términos:

"La solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción como aquí el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer ex novo bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultada para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto".

Sin embargo, en el asunto examinado los hechos son diferentes. De una parte, rige un régimen fiscal especial de imputación de rentas a los socios al que se somete la AIE es distinto al que regula la compensación de bases imponibles que surgen en el seno de la propia sociedad (art. 25 TRLIS), de suerte que las BINs no han sido generadas por el contribuyente de un modo directo, por consecuencia de la existencia de pérdidas del ejercicio, sino que lo son en su condición de partícipe de una AIE de la que derivan rentas, gastos, deducciones, etc. La AIE, por lo demás, no tributa ni aprovecha para sí misma esas bases afloradas en la comprobación que se le sigue, sino que *"...se imputarán a sus socios residentes en territorio español:..."*

...2.º Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo".

Lógicamente, solo a partir de la regularización efectuada a la AIE, con reconocimiento de bases imponibles de la AIE son conocidos esos datos para la partícipe en aquella. Lo cierto es que, por tal razón, no rige lo establecido en el art. 25.5 TRLIS, que atiende a un caso distinto. Así las cosas, ninguna razón jurídica existe para que se deniegue a la recurrente el derecho a la

rectificación de la autoliquidación para incorporar el porcentaje del 2 por 100 de las BINs acreditadas a la AIE de la que aquella forma parte.

Lo contrario sería tanto como desconocer el derecho de los contribuyentes a la regularización íntegra de su situación jurídica. En virtud de este principio, los sometidos a regularización tributaria deben ser comprobados de una manera íntegra y global, en un sentido objetivo cuanto subjetivo, de suerte que la comprobación de una entidad que tiene la consideración de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades, como aquí ha sido el caso, tiene que proyectar sus efectos sobre las situaciones jurídicas vinculadas o dependientes de ésta, de manera que las bases imponibles puestas de manifiesto en favor de la AIE deben favorecer a los socios que tributan por ellas, lo que implica, de un lado, que la Administración puede y debe respetar los hechos y decisiones que ella misma toma en cuanto a las consecuencias fiscales de la imputación a los socios; de otro lado, que la base imponible susceptible de ser atribuida al socio puede ser automáticamente trasladada por éste a su situación fiscal, porque se trata de un derecho subjetivo que no puede ser desconocido por la Administración.

Obviamente, esa lesión del principio de regularización íntegra comporta, por igual razón, la del principio que prohíbe el enriquecimiento injusto, dado que la comprobación efectuada a la AIE, generadora de unas bases imponibles que ésta no puede hacer suyas, porque no tributa *per se* el IS, carecería de sentido si se privara a los partícipes su aprovechamiento partiendo, en todo caso, del principio de *actio nata* y, con él, de la posibilidad de compensar aquéllas con bases positivas, ya que, de lo contrario, la Administración haría suyo, apropiándose, sin causa lícita, el valor económico en que se cifran tales créditos fiscales.

SÉPTIMO.-Doctrina que se establece.

Como conclusión de todo lo que acabamos de exponer en la fundamentación jurídica, fijamos la siguiente jurisprudencia:

1) El sujeto pasivo puede aplicarse, a efectos de su compensación, una base imponible negativa, fijada y reconocida a otro obligado tributario, vinculado con el primero por la participación del primero en ésta -una agrupación de interés económico- aparecida sobrevenidamente en la regularización efectuada a la AIE.

2) No es aplicable al caso, por ser diferente el presupuesto de hecho previsto en la norma, el artículo 25.5 del Texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades.

OCTAVO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico séptimo de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por **PREMIUM QUALITY INVESTMENTS, S.L.**, contra la sentencia de 8 de febrero de 2023, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 967/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 967/2020, formalizado por dicha entidad contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, estimatoria en parte, en cuanto a la sanción, de las reclamaciones acumuladas relativas a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, actos administrativos que se anulan por su desconformidad a Derecho.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

