

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia n.º 510/2026 de 27 de abril de 2026  
Sala de lo Contencioso-Administrativo  
Recurso n.º 3786/2024

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible.** *Solicitud de rectificación de la autoliquidación en la cabecera del grupo fiscal para computarse el deterioro de su participación provocado por una de las filiales.* La inspección a la sociedad cabecera de un grupo que tribute en consolidación fiscal, cuando no han sido inspeccionadas todas las entidades del grupo, concluirá con una liquidación provisional, al amparo del art. 126.3 del RD 1065/2007. En estos casos, se podrá instar la rectificación de la autoliquidación del impuesto y ejercicio inspeccionado, pero sobre un elemento tributario no regularizado expresamente que afecte a su autoliquidación como sujeto pasivo del grupo consolidado, aunque un procedimiento inspector hubiera comprendido esos elementos tributarios en otras sociedades filiales.

**TRIBUNAL SUPREMO****SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
ISAAC MERINO JARA  
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS  
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 510/2026**

Fecha de sentencia: 27/04/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3786/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/04/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 3786/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 510/2026**

Síguenos en...



Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 27 de abril de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3786/2024, interpuesto por la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, contra la sentencia de fecha 11 de marzo de 2024, dictada en el procedimiento ordinario 338/2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, sobre solicitud de rectificación del IS.

Ha comparecido, como parte recurrida, la procuradora doña Gema Avellaneda Peña en nombre y representación de Agroalimen S.A.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-El objeto del presente recurso lo constituye la sentencia dictada en fecha 11 de marzo de 2024, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el procedimiento ordinario 338/2000, 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., cuyo Fallo decía: *«[E]stimar 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. [... ]».*

**SEGUNDO.**-Por el abogado del Estado se presentó escrito preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante Auto de fecha 3 de mayo de 2024, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por plazo de quince días.

**TERCERO.**-Mediante Auto dictado el 21 de mayo de 2025 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación preparado contra la sentencia dictada el 11 de marzo de 2024 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la parte recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 23 de mayo de 2025, en el cual concluye *solicitando «[q]ue, habiendo por presentado este escrito y sus copias, se sirva admitirlo, teniendo por interpuesto recurso de casación, previos los trámites legales, dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que: - Realizada una inspección a un grupo de consolidación fiscal -finalizada mediante liquidación provisional por no haber afectado a todas las entidades del grupo-la sociedad matriz, al amparo del artículo 126.3 del Reglamento de Gestión e Inspección, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, no puede instar la rectificación de la autoliquidación de un impuesto y ejercicio inspeccionado, pero sobre un elemento tributario no regularizado expresamente, cuando el procedimiento inspector ha comprendido la totalidad de los elementos tributarios de la sociedad filial de la que procede el dato que pretende rectificar. y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAC impugnada. [... ]».*

**CUARTO.**-Dado traslado para oposición a la parte recurrida, en fecha 12 de septiembre de 2025 se presentó escrito en el que solicitaba: *«[q]ue teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos, dicte sentencia que lo desestime. [... ]».*

**QUINTO.**-De conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 6 de octubre de 2025, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Síguenos en...



Mediante providencia de fecha 22 de diciembre de 2025, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 7 de abril de 2026, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

1.1.-Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 11 de marzo de 2024, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 338/2023, que Agrolimen S.A. (en adelante Agrolimen) dedujo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de noviembre de 2019, que confirmó el rechazo de la solicitud de rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2008.

1.2.-Debemos destacar los siguientes antecedentes para una mejor comprensión de los términos del litigio.

(i) Agrolimen es la sociedad dominante y cabecera del Grupo Fiscal 38/01, e instó la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2008, con la intención de incluir en su base imponible el deterioro de su participación de un 64,91% en Odeco Electrónica SA, una sociedad del Grupo, que tuvo lugar en el ejercicio 2008 y no incluyó en su autoliquidación original.

(ii) Idéntica solicitud y por los mismos motivos había sido instada por Inveramen, otra sociedad del Grupo fiscal.

(iii) La Administración rechazó ambas solicitudes de rectificación. La de Inveramen, tras acudir a la vía económico-administrativa, fue confirmada por la resolución del TEAR de Cataluña de 25 de mayo de 2016.

(iv) Cuando posteriormente fue desestimada la de Agrolimen, la entidad dedujo reclamación económico-administrativa. El TEAC, como la causa de pedir era la misma que la de Inveramen, también la rechazó la reclamación reiterando idénticos argumentos.

(v) Dijo que se inició un procedimiento inspector a Agrolimen en los ejercicios 2009 y 2010, y a dos sociedades del Grupo, Biocentury SLA e Inveramen, en los ejercicios 2008, 2009 y 2010. La comprobación fue parcial al no incluirse a todas las entidades integrantes del Grupo fiscal, razón por la que las liquidaciones fueron provisionales. No obstante, la Administración dijo que para Inveramen si se trata de una liquidación definitiva, pues «[e]n su objeto si se incluyó la comprobación de todos los elementos del IS de 2008 de esta entidad dependiente del Grupo Fiscal 38/01 [...]».

Puntualizaba que la comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación se hizo a Agrolimen 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 «[c]arácter 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 [...]».

1.3.-Tras la interposición del recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, la sentencia de instancia, tras rechazar la falta de motivación de la resolución impugnada que se fue alegada en el escrito de demanda, acogió la pretensión de fondo reconociendo el derecho a la rectificación de la autoliquidación instado por la sociedad cabecera del Grupo fiscal.

Argumentó que, como se infiere del artículo 65.3 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 aplicación del régimen de consolidación fiscal no elimina las obligaciones fiscales de las sociedades que integran el Grupo, si bien, de las declaraciones realizadas por los sujetos integrantes del Grupo no deriva pago alguno. El artículo 190.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGI), desarrollando el art 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), establece que será provisional la liquidación «[c]uando se comprueba la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas [...]».

La sentencia también interpretó el artículo 126.2 y 3 del RGI. Es cierto que cuando estamos ante un procedimiento de alcance general no cabe la rectificación sino la impugnación por vía de la revisión; sin embargo, cuando la liquidación es provisional el juego de los principios de preclusión y seguridad jurídica no puede ser el mismo.

En el supuesto enjuiciado, la liquidación provisional no regularizó de forma expresa el deterioro en el que se basa la rectificación, sin embargo, la Administración consideró que la regularización con respecto a

Inveramen, pese a ser provisional, tenía en el fondo carácter general y tácitamente incluía el deterioro pretendido por la rectificación.

Entendió la Sala de instancia que el verdadero sujeto pasivo es el Grupo 38/10, no las sociedades que lo integran. Si se tiene en cuenta que el deterioro objeto de debate es de una empresa del Grupo (el 64% de las participaciones de Odeco Electrónica SA pertenecían a Inveramen), no tiene sentido, desde la perspectiva de la consolidación fiscal, 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 artículo 12.3 TRLIS. La pérdida existe o no para todo el Grupo. Considerar los efectos de dicha pérdida sólo en relación con una entidad es claramente contrario a la finalidad de la regulación y al principio de capacidad económica. El Grupo fiscal es unidad, y esta cuestión no fue objeto de la regularización por la liquidación provisional.

Estimó el recurso y acordó que la Administración valorara si procedía o no la rectificación instada y, en su caso, aplicarla con arreglo a Derecho.

## SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional

**2.1.-**Por auto de 21 de mayo de 2025, se nos pregunta como cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia *«[D]eterminar si, realizada una inspección a un grupo de consolidación fiscal -finalizada mediante liquidación provisional por no haber afectado a todas las entidades del grupo- la sociedad matriz, al amparo del artículo 126.3 del Reglamento de Gestión e Inspección, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, puede instar la rectificación de la autoliquidación de un impuesto y ejercicio inspeccionado, pero sobre un elemento tributario no regularizado expresamente, cuando el procedimiento inspector ha comprendido la totalidad de los elementos tributarios de la sociedad filial de la que procede el dato que pretende rectificar. [...]»*.

**2.2.-**Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los apartados 2 y 3 del artículo 162.2 del RGI.

## TERCERO.- Alegaciones de las partes

**3.1.-**El abogado del Estado, tras exponer brevemente los antecedentes relevantes sostiene que la sentencia recurrida infringe el artículo 126.3 del RGI, así como la doctrina sobre el efecto preclusivo de las liquidaciones dictadas tras un procedimiento inspector de alcance general. Defiende que la liquidación provisional dictada tras una comprobación de alcance general respecto de Inveramen, produce un efecto preclusivo impidiendo la revisión posterior del ejercicio y del elemento tributario, aun cuando no hubiese sido regularizado expresamente.

Afirma que *«la solicitud de rectificación afecta a elementos de la obligación tributaria que han sido regularizados mediante liquidación provisional»*, por lo que no concurre el requisito de *«consideración o motivo distinto»* exigido por el artículo 126.3 RGI.

Solicita que se case la sentencia impugnada, declarando como doctrina que la sociedad matriz de un Grupo fiscal no puede instar la rectificación de la autoliquidación del impuesto y ejercicio inspeccionado respecto de elementos no regularizados expresamente cuando el procedimiento inspector comprendió la totalidad de los elementos tributarios de la sociedad dependiente de la que procede el dato, y que, en consecuencia, se desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia, confirmando la resolución del TEAC.

**3.2.-**Agrolimen se opone y comienza diciendo que la cuestión identificada por el auto de admisión no guarda correspondencia con la *ratio decidende* de la sentencia impugnada, pues el interés casacional se ha construido sobre un debate teórico ajeno al fundamento real del fallo de instancia.

La oposición recuerda que la Audiencia Nacional estimó el recurso contencioso-administrativo porque apreció defectos sustanciales en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, cuyo contenido, calificado de ambiguo y confuso, generó incertidumbre en el contribuyente sobre el alcance objetivo y subjetivo de la comprobación respecto del Grupo Consolidado 38/01, único sujeto pasivo del IS. Subraya que el recurso de casación no rebate en ningún momento este fundamento nuclear de la sentencia.

La sentencia concluyó que, siendo la liquidación practicada provisional al no haberse comprobado la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, y constanding acreditado que el elemento cuya rectificación se solicitó no fue objeto de comprobación ni regularización, la Administración no podía denegar la admisión a trámite de la solicitud de rectificación apoyándose en formalismos derivados de su propia comunicación defectuosa de inicio.

Afirma que la Administración pretende crear una tercera categoría de liquidaciones como *casí definitiva*, contraria al artículo 101 LGT y al desarrollo reglamentario del RGI. Una liquidación es o provisional o definitiva, sin categorías intermedias. Al haber sido calificada como provisional por la propia Inspección, procede admitir la rectificación cuando afecte a elementos no regularizados.

Síguenos en...



Subsidiariamente, incluso si se decidiera fijar la doctrina pretendida por la Abogacía del Estado, afirma que no procedería la estimación del recurso de casación, pues la sentencia de instancia resolvió un supuesto singular marcado por la deficiente comunicación del alcance inspector, de modo que su revocación vulneraría los principios de buena administración y seguridad jurídica.

Solicita la desestimación del recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado. Subsidiariamente, aun cuando se fijara la doctrina propuesta por la parte recurrente, que se confirme íntegramente la sentencia de instancia, manteniendo la estimación del recurso contencioso administrativo; y que se declare que la Administración debe tramitar la solicitud de rectificación formulada por Agrolimen, al no haber sido comprobado ni regularizado el elemento afectado en la liquidación provisional.

#### CUARTO.- Valoración de la Sala

**4.1.-**La primera cuestión que debemos aclarar es si la liquidación que la Administración tributaria practicó a la sociedad cabecera del Grupo debe ser calificadas como provisional.

Estamos ante un supuesto en el que es aplicable el [artículo 190.2 del RGI](#), que desarrolla el [artículo 101.4 de la LGT](#), y establece que será provisional la liquidación «*[c]uando se comprueba la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y no se haya finalizado la comprobación de todas ellas [...]*». Por lo tanto, la liquidación practicada a la sociedad Agrolimen, cabecera del Grupo, era provisional al no incluir en su comprobación a la totalidad de las entidades pertenecientes al Grupo.

Por lo tanto, en un supuesto como el enjuiciado no opera limitación que proscriba instar la rectificación de su autoliquidación, en los términos del [artículo 126.2 del RGI](#). Este precepto prevé que «*[L]a solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente. [...]*».

No obstante, excepciona su apartado 3 que «*[C]uando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario [...]*». Por lo tanto, sí cabe tras el dictado de una liquidación provisional, y la que le fue practicada por la Administración tributaria a Agrolimen mereció esta calificación, que la sociedad pueda instar la rectificación de su autoliquidación siempre que sea lo sea por un motivo distinto.

En este caso, estamos ante un motivo nuevo porque con ocasión de la liquidación provisional practicada a la actora no se comprobó ni regularizó la pérdida por deterioro de la sociedad Odeco Electrónica SA, materializado a través de la participación de Inveramen, que era otra sociedad del Grupo. Por lo tanto, en el caso de Agrolimen, no se trata de un motivo que no fue expresamente abordado o tratado por la liquidación provisional practicada a la sociedad cabecera del Grupo.

**4.2.-**Otro aspecto relevante, es que no parece que la pérdida por deterioro sufrida por Odeco Electrónica SA fuera cuestionada por la Administración tributaria. Es decir, la denegación de la rectificación se justificó solo en imposibilidad de rectificación de la autoliquidación en sede de la sociedad cabecera del grupo, no en que la dotación por deterioro que no se aplicó Agrolimen cuando presentó la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008, fuera real y efectiva.

Que el 64% de las participaciones de Odeco Electrónica SA pertenecieran a Inveramen, otra empresa perteneciente al Grupo fiscal y participada por la cabecera Agrolimen, aunque fuera objeto de regularización, no puede justificar la restricción de la rectificación de la autoliquidación en la cabecera del Grupo cuando afecta al resultado del Grupo consolidado. Recordemos que, aunque las obligaciones formales de todas y cada una de las entidades que integran el Grupo fiscal son plenamente exigibles y no decaen, la única que presenta autoliquidación con determinación de cuota y, en su caso, con obligación material de pago es la sociedad dominante, como decía el [artículo 65.3 TRLIS](#), aplicable al momento que nos ocupa, hoy recogido en el artículo 56.1 y 3 de la Ley vigente Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

Por eso adquiere especial relevancia que, dónde debe regularizarse el deterioro de la participación, es precisamente en sede de la sociedad matriz. Además, el resultado de la liquidación provisional implica un desajuste que solo a través de la rectificación de la autoliquidación puede llegar a corregirse. De otro modo, el deterioro de la participación en una filial del Grupo no podrá reflejarse en la consolidada cuando es, a la postre, sobre quien recae la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, el que Agrolimen no incluyera en su momento la pérdida por deterioro afectó a la cuantificación de la base imponible del Impuesto, y también a su capacidad económica como sujeto pasivo. Por este motivo, resulta especialmente relevante que se le permita a la sociedad cabecera, a través de la rectificación de su autoliquidación, que lleve a cabo un correcto ajuste por el eventual deterioro de las participaciones que tenga en otras entidades del Grupo.

#### QUINTO.- Fijación de doctrina

Síguenos en...



**5.1.-**Tras lo que hemos razonado estamos en condiciones de dar respuesta a la pregunta que se nos hizo en el auto de admisión, en el sentido que la inspección a la sociedad cabecera de un Grupo que tribute en consolidación fiscal, cuando no han sido inspeccionadas todas las entidades del Grupo, concluirá con una liquidación provisional, al amparo del artículo 126.3 del Reglamento de Gestión e Inspección, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. En estos casos, podrá instar la rectificación de la autoliquidación del impuesto y ejercicio inspeccionado sobre un elemento tributario no regularizado expresamente que afecte a su autoliquidación como sujeto pasivo del Grupo consolidado, aunque un procedimiento inspector hubiera comprendido esos elementos tributarios en otras sociedades filiales.

**5.2.-**La doctrina que fijamos nos lleva a la desestimación del recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado y a confirmar la sentencia dictada por la Sala de instancia porque es plenamente conforme con lo que aquí decimos.

#### **SSEXTO.- 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.

#### **FALLO**

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

**1.-**Fijamos como doctrina recogida en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

**2.-**No haber lugar al recurso de casación núm. 3786/2024, interpuesto por la representación procesal de Agrolimen S.A. contra la sentencia de 11 de marzo de 2024, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 338/2023; sentencia que se confirma.

**3.-**No hacer imposición de las costas procesales.

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).**