

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

La sociedad dominante de un grupo fiscal puede rectificar la autoliquidación consolidada respecto de elementos no regularizados en la inspección previa a algunas filiales

El Tribunal Supremo establece como doctrina jurisprudencial que, en los supuestos de consolidación fiscal, cuando la inspección no haya alcanzado a todas las entidades del grupo y la liquidación resultante sea provisional, la sociedad cabecera del grupo puede solicitar la rectificación de la autoliquidación respecto de los elementos no regularizados expresamente.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Supremo de 27 de abril del 2026 (rec. cas. 3786/2024) ha desestimado el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de marzo del 2024 (rec. 338/2023) por la que se estimó el recurso presentado por la sociedad dominante de un grupo fiscal en relación con el rechazo por parte de la Administración tributaria de una solicitud de rectificación del impuesto sobre sociedades.

La controversia suscitada tiene su origen en el desarrollo por parte de la Inspección de actuaciones de comprobación e investigación respecto de la sociedad dominante y de varias entidades dependientes de un grupo fiscal referidas a diversos ejercicios fiscales. Tales actuaciones no alcanzaron a la totalidad de las entidades integradas en el perímetro de consolidación fiscal, razón por la que las liquidaciones resultantes fueron calificadas de provisionales. Sin embargo, a juicio de la Administración, la comprobación efectuada a una de las sociedades dependientes del grupo fiscal habría finalizado con una liquidación «materialmente» definitiva, al haberse producido una comprobación completa de todos los elementos relevantes de la obligación tributaria.

Cuando la sociedad dominante del grupo fiscal solicitó la rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades correspondiente a un determinado ejercicio con la intención de incluir en la base imponible consolidada una pérdida por el deterioro de valor relativo a la participación indirecta en otra entidad del grupo, no incluida en la autoliquidación inicialmente presentada, la Administración rechazó la solicitud por considerar que la cuestión había quedado afectada por las actuaciones

inspectoras previas realizadas sobre determinadas entidades del grupo. Dicha negativa fue confirmada en vía de revisión económico-administrativa. Sin embargo, la Audiencia Nacional, en la sentencia anteriormente citada, reconoció el derecho a la rectificación de la autoliquidación instado por la sociedad cabezera del grupo fiscal.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar «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 inspeccionados, 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».

A juicio de la Abogacía del Estado, la sentencia recurrida infringe el artículo 126.3 del Reglamento de Gestión e Inspección —al no concurrir el requisito de «consideración o motivo distinto» exigido por el precepto—, así como la doctrina sobre el efecto preclusivo de las liquidaciones dictadas tras un procedimiento inspector de alcance general respecto de una de las sociedades dependientes del grupo fiscal objeto de comprobación. Tal preclusividad impediría la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por la entidad cabezera del grupo fiscal a efectos del impuesto y ejercicio inspeccionados, aun cuando dicha solicitud se refiera a un elemento tributario no regularizado expresamente.

En contra de lo alegado por la parte recurrente, el Tribunal Supremo ratifica íntegramente el criterio de la Audiencia Nacional sobre la base de cuatro argumentos nucleares:

- En primer lugar, confirma que en el supuesto planteado la liquidación practicada por la Administración tributaria a la sociedad cabecera del grupo fiscal debe ser calificada de provisional, puesto que ésta es la calificación aplicable, de acuerdo con el artículo 190.2 del Reglamento General de Gestión e Inspección (que desarrolla el artículo 101.4 de la Ley General Tributaria), a las liquidaciones que no incluyen en su comprobación la totalidad de las entidades pertenecientes al grupo.
- Dado que la liquidación practicada tiene carácter provisional, debe rechazarse que

Son liquidaciones provisionales las que no incluyen en su comprobación la totalidad de las entidades del grupo fiscal

en este caso sea aplicable la limitación que proscribe instar la rectificación de la autoliquidación por parte del sujeto pasivo en los términos del artículo 126.2 del citado reglamento, precepto conforme al cual «[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, el apartado 3 de este último artículo sí permite, cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, que el obligado tributario pueda solicitar la rectificación de su autoliquidación siempre que lo sea por un motivo distinto al considerado en la liquidación. En este caso, la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por la sociedad cabecera del grupo fiscal se basa en un motivo nuevo porque el deterioro discutido no fue objeto de comprobación ni de corrección durante las actuaciones inspectoras previas, así que no existía efecto preclusivo que impidiera su revisión.

- Asimismo, el hecho de que más de la mitad de las participaciones de la sociedad dependiente que sufrió el deterioro pertenezcan a otra empresa del grupo fiscal participada por la sociedad cabecera, aunque fuera objeto de regularización, no puede justificar la restricción de la rectificación de la autoliquidación presentada por esta última cuando afecta al resultado del grupo consolidado. La sentencia destaca que, aunque las obligaciones formales de todas y cada una de las entidades que integran el grupo fiscal son plenamente exigibles, la sociedad dominante es la única que presenta autoliquidación consolidada con determinación de cuota y la que soporta, en su caso, la obligación material de pago del impuesto, tal y como se desprende del artículo 65.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aplicable *ratione temporis* y del artículo 56, apartados 1 y 3, de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

— Por último, la Sala advierte, en línea con la sentencia dictada en la instancia, que considerar los efectos de dicha pérdida sólo en relación con una entidad del grupo de consolidación fiscal es contrario a la lógica y finalidad de la regulación del régimen de consolidación fiscal (donde el sujeto pasivo es el grupo y no las sociedades que lo integran) y al principio constitucional de capacidad económica. En el caso planteado, el resultado de la liquidación provisional implica un desajuste que sólo a través de la rectificación de la autoliquidación puede llegar a corregirse. De lo contrario, el deterioro de la participación en una filial del grupo no podría reflejarse en la consolidada cuando es esta última sobre la que recae la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades. El hecho de que la sociedad cabecera del grupo fiscal 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 lo que debe permitírsele, por medio 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.

Con base en lo expuesto, la Sala fija como doctrina que la inspección de 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. En estos casos, la sociedad cabecera del grupo fiscal podrá instar la rectificación de la autoliquidación del impuesto y ejercicio inspeccionados 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.

La sentencia objeto de comentario reviste especial interés desde una doble perspectiva: de un lado, reconoce que una aplicación correcta del régimen de consolidación fiscal es la que garantiza una tributación ajustada a la verdadera capacidad económica del grupo; de otro lado, refuerza la seguridad jurídica de los grupos fiscales al aclarar que la mera existencia de actuaciones previas sobre determinadas entidades del grupo fiscal no impide la rectificación de autoliquidaciones en aquellos aspectos que no hayan sido objeto de regularización expresa.