

Asunto:

Procedimiento de recaudación. Grupo fiscal/consolidación. Legitimación para impugnar providencia de apremio por deuda relativa a IRPF-retenciones.

Criterio:

El hecho de que una sociedad tribute en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial de consolidación fiscal, no atribuye a la sociedad dominante del grupo legitimación activa para impugnar las actuaciones administrativas derivadas de la aplicación de otros tributos distintos al Impuesto sobre Sociedades respecto a los que la sociedad dominada sea obligado tributario.

Referencias

normativas:

- Ley 58/2003 General Tributaria LGT

- 232.1

- RDLeg 4/2004 Texto Refundido Impuesto sobre Sociedades

- 64

- Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA

- 163.nonies

Conceptos:

- Grupo de sociedades/fiscal
- Impuesto sobre el Valor Añadido IVA
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
- Impuesto sobre sociedades
- Legitimación
- Presentación/Interposición
- Procedimiento de apremio
- Providencia de apremio
- Recaudación a posteriori
- Sociedad matriz/filial

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en fecha 30 de septiembre de 2015, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de

alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ San Enrique nº 17 Madrid-28020, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de fecha 27 de marzo de 2014, por la que se resuelven las reclamaciones números 15/403/2013 y 15/910/2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO:

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 21 de noviembre de 2011 se dicta providencia de apremio en relación con la deuda de la sociedad EXXX S.L., por el concepto IRPF-Retenciones 2º Trimestre 2011; esta providencia se notifica por comparecencia en la sede electrónica de la AEAT el día 22 siguiente.
2. Con fecha 22 de diciembre de 2011, la sociedad GRUPO EXXX S.L. interpone recurso de reposición frente a la citada providencia de apremio.
3. La Dependencia de Recaudación resolvió no admitir a trámite el recurso de reposición promovido por la sociedad GRUPO EXXX S.L. por haber sido interpuesto contra la providencia de apremio de una liquidación tributaria correspondiente a un obligado tributario distinto del recurrente.
4. Frente al acuerdo de inadmisión del recurso de reposición, la sociedad EXXX S.L. interpone la reclamación económico-administrativa nº 15/403/2013 y la sociedad GRUPO EXXX S.L. la reclamación económico-administrativa nº 15/910/2013.
5. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en adelante, TEAR, resuelve de forma conjunta ambas reclamaciones, estimándolas, anulando el acto impugnado y ordenando que se resuelva el recurso de reposición interpuesto en su día pronunciándose sobre los motivos alegados por la recurrente. En el Fundamento de Derecho IV de esta resolución, tras

haberse referido en el Fundamento anterior a lo dispuesto en el artículo 232 de la Ley 58/2003, General Tributaria, se señala:

“En el presente caso, EXXX SL y Grupo EXXX SL forman parte de un mismo grupo de entidades, siendo Grupo EXXX SL la entidad dominante de dicho grupo, por lo tanto resulta suficientemente acreditado el interés legítimo que ambas ostentan en relación con la liquidación practicada a EXXX SL. Procede, en consecuencia, anular el acuerdo impugnado, debiendo la oficina gestora resolver el recurso de reposición interpuesto en su día por Grupo EXXX SL contra la providencia de apremio de la liquidación ----”.

SEGUNDO:

Frente a la anterior resolución, la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En síntesis, formula la recurrente las alegaciones que a continuación se exponen.

El objeto del presente recurso se centra en concretar los límites a los que debe ajustarse la interpretación del apartado 1, letra b) del artículo 232 de la LGT al disponer:

“Artículo 232. Legitimados e interesados en las reclamaciones económico-administrativas.

1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

a) El contribuyente.

b) Cualquier otra persona, cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.”

Este Centro Directivo considera que, si bien es cierto que el artículo 232 de la LGT mantiene un concepto amplio de “legitimación activa” en las reclamaciones económico-administrativas, y por tanto por referencia en los recursos de reposición, también es cierto que existe una jurisprudencia y un criterio económico-administrativo claros y reiterados en cuanto a la interpretación correcta de la expresión “interés legítimo” que no resulta acorde

con el fallo ahora impugnado, que fundamenta dicha legitimidad exclusivamente en la simple pertenencia a un mismo grupo societario.

En este sentido, el Tribunal Supremo ha venido reiterando que el concepto de legitimación y su atribución a un sujeto determinado responden a una misma idea en la vía administrativa y en la contencioso-administrativa: la titularidad por parte del legitimado de un derecho o de un interés legítimo en que prospere su pretensión.

Para que exista interés legítimo, el Tribunal Supremo considera que la resolución, en nuestro caso administrativa, debe repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de quien acude al procedimiento de revisión o económico-administrativo; y así, por interés considera toda situación jurídica individualizada, caracterizada, por un lado, por singularizar la esfera jurídica de una persona respecto de la generalidad de los ciudadanos o administrados en sus relaciones con la Administración y dotada, por otro, de consistencia y lógica jurídico-administrativas propias, independientes de su conexión o derivación con verdaderos derechos subjetivos, de forma tal que se reputará siempre que pueda presumirse que la declaración jurídica pretendida habría de colocar a quien acude al procedimiento en condiciones legales y naturales de conseguir un determinado beneficio, o bien que el mantenimiento de la situación fáctica creada por el acto ocasionará un perjuicio como resultado inmediato de la resolución dictada, pero de un modo efectivo y acreditado, es decir, no meramente hipotético, potencial y futuro, en la correspondiente esfera jurídica de quien se persone en el procedimiento.

Este ha sido también el criterio mantenido por el TEAC con fundamento en la normativa tributaria y en el artículo 31 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Así se ha puesto de manifiesto en distintas resoluciones, que se citan, respondiendo a la casuística que se presenta: en la RG 2738-07, no se considera legitimado para personarse en un procedimiento económico-administrativo a una entidad tercera relacionada con la reclamante; en la RG 3788-08 a la entidad destinataria de la venta de terrenos por el sujeto pasivo de IVA a quien la Inspección ha regularizado; en la RG 6807-08 no se reconoce legitimación al socio por ser tercero en la relación jurídico-tributaria

que se produce entre la Hacienda Pública y la sociedad como sujeto pasivo inspeccionado y, en la RG 3302-06, en relación con la impugnación de una declaración de responsabilidad efectuada por el propio responsable pero en nombre y representación de la sociedad deudora principal.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Constitucional ha precisado entre sus sentencias más recientes 28/2009 de 26 de enero y 218/2009 de 21 de diciembre que:

“El interés legítimo se caracteriza como una relación material unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión acto o disposición impugnados, de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo beneficio o negativo perjuicio actual o futuro pero cierto, debiendo entenderse tal relación referida a un interés en sentido propio, cualificado y específico, actual y real no potencial o hipotético...”.

En atención a lo expuesto, solicita que se unifique criterio en el que se declare que: resulta una interpretación errónea de la normativa vigente entender que una empresa dominante de un grupo está legitimada para impugnar, en nombre propio, cualquier acto dictado en relación con una empresa del grupo pues es ésta última, exclusivamente, la que por tener un interés legítimo y directo, está legitimada para su impugnación, debiendo el procedimiento revisor, en otro caso, proceder a la inadmisión por falta de legitimación activa de la empresa dominante, tercero que no es destinatario del acto que pretende impugnar.

-

TERCERO:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución en única instancia recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO:

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

SEGUNDO:

La cuestión controvertida que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si la sociedad dominante de un grupo fiscal está legitimada para impugnar la providencia de apremio notificada a una sociedad dominada por haber incumplido ésta con el pago en período voluntario de una deuda tributaria relativa al IRPF-Retenciones.

TERCERO:

Para resolver la cuestión debemos partir de lo dispuesto el artículo 232 de la LGT, según el cual:

“1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.

b) Cualquier otra persona, cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.”

En el caso de la resolución ahora impugnada, el TEAR estimó que, siendo la recurrente la entidad dominante del grupo, resultaba suficientemente acreditado el interés legítimo que ambas sociedades ostentaban en relación con la liquidación practicada a sociedad dominada.

Frente a ello la Directora recurrente pretende que se unifique criterio declarando la falta de interés legítimo y de legitimación de la sociedad dominante para cualquier acto dictado en relación con una empresa del grupo.

Sin embargo este TEAC considera que, para afirmar si existe o no interés legítimo de la sociedad dominante, debe diferenciarse el concepto al qué se

refiera el acto dictado en relación con la empresa dominada pues mientras en relación al Impuesto sobre Sociedades puede operar el régimen de consolidación fiscal, no ocurre lo mismo en relación con la aplicación de tributos distintos.

El régimen especial de consolidación fiscal fue incorporado a nuestro ordenamiento jurídico tributario por primera vez por el RDL 15/1977, de 25 de febrero, desarrollado por el RD 1414/1977, de 17 de junio, que estableció claramente en su artículo 1ª apartado 1 que *“el Grupo de Sociedades a quien el Ministerio de Hacienda conceda el régimen de declaración consolidada tendrá el carácter de sujeto pasivo conforme al artículo 33 de la LGT, para todas aquellas relaciones tributarias constitutivas de dicho régimen o derivadas del mismo”*.

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de diciembre de 2011 (Rec. Nº 5643/2009), la polémica doctrinal en torno a la subjetividad del Grupo de Sociedades quedó zanjada por el artículo 79 de la Ley 43/1995 de 27 de diciembre reguladora del Impuesto sobre Sociedades que dispuso tajantemente que: *“El grupo de sociedades tendrá la consideración de sujeto pasivo”*.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo continúa señalando 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. Determina la obligación del Grupo de Sociedades de practicar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del Grupo de Sociedades del artículo 16.2 del Real Decreto-Ley 15/1977, de 18 de febrero, por las cuotas que hubieran correspondido a cada sociedad en concreto, si hubiera tributado independientemente.

Las sociedades miembros continúan obligadas a llevar su contabilidad propia y a presentar la correspondiente declaración, y la sociedad dominante debe proceder a consolidar todos los balances y cuentas de resultados para así determinar la base imponible consolidada y practicar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades que proceda.

El Real Decreto-Ley 15/1977 estableció en el artículo 16.2 que "reglamentariamente se regulará la representación del Grupo en sus relaciones con la Hacienda Pública, así como la capacidad y legitimación para recurrir" y el Real Decreto 1414/1977, como el Grupo de Sociedades no tiene personalidad jurídica propia, es el representante del grupo de sociedades.

Entendidos en el mismo sentido, la representación se entenderá ejercitada por los socios a que se refiere el artículo 16.2 del Real Decreto-Ley 15/1977, o sea los de aceptación del régimen de beneficio consolidado por todas y cada una de las sociedades del Grupo.

Pues bien, con posterioridad a la normativa citada el régimen de consolidación fiscal se reguló en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo artículos 64 y ss. y en la hoy vigente Ley 27/2014 de 27 de noviembre artículos 55 y ss. La consecuencia de su aplicación es que las relaciones entre el grupo y la

Administración tributaria se canalizan por medio de una de las entidades pues, aunque el grupo sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, carece de capacidad de obrar. Por ello, la sociedad dominante asume la condición de representante del grupo, estando sujeta a todas las obligaciones, tanto formales como materiales, que se deriven de la aplicación de este régimen tributario especial. Se trata de un caso de representación legal.

La sociedad dominante asume la obligación de efectuar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, la obligación de efectuar el ingreso o, en su caso, percibir la devolución que corresponda. Ello no impide que todas las sociedades del grupo estén igualmente sujetas al cumplimiento de todas las obligaciones que se derivan del régimen individual de tributación por el Impuesto sobre Sociedades, es decir, deben también presentar la declaración por este impuesto, sin que de la misma se derive pago o devolución de la deuda tributaria que resulte de la autoliquidación practicada según el régimen individual.

En definitiva, el ámbito de aplicación del régimen de consolidación fiscal solamente alcanza al Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, si el acto para cuya impugnación se cuestiona la legitimación de la sociedad dominante derivase de la aplicación de este régimen especial, el interés legítimo de la misma y la representación legal sí estarían plenamente acreditados. Por ello, por ejemplo en el supuesto de que la actuación administrativa se haya realizado aisladamente con la sociedad dominada, la sociedad dominante estaría legitimada para alegar la prescripción del Impuesto sobre Sociedades del Grupo pues únicamente la que se realice con su conocimiento formal tiene virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para liquidar el impuesto.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), el artículo 163 nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, regula las obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades.

De entre ellas, y a los efectos que aquí nos interesan, podemos desatacar que la entidad dominante ostentará la representación del grupo de entidades ante la Administración tributaria. En tal concepto, la entidad dominante deberá cumplir las obligaciones tributarias materiales y formales específicas que se derivan del

régimen especial del grupo de entidades. Tanto la entidad dominante como cada una de las entidades dependientes deberán cumplir las obligaciones establecidas en el artículo 164 de dicha Ley, excepción hecha del pago de la deuda tributaria o de la solicitud de compensación o devolución. Las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria derivada de este régimen especial. Las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo. Igualmente, las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria. Las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas. Las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

Así las cosas, fuera de la regulación y funcionamiento de estos regímenes especiales, esto es, respecto a los demás conceptos impositivos, cada sociedad estará, en su caso, sujeta sin ninguna especialidad ni influencia por el hecho de que tributen por el Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación o por el régimen de grupos de IVA. Por tanto, tendrán que presentar e ingresar las deudas tributarias resultantes de las declaraciones que correspondan según el régimen individual, entre otras, a los efectos del caso concreto que ha dado lugar al criterio aquí debatido, las retenciones e ingresos a cuenta que hayan practicado a terceros a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF y del IRNR. Igualmente, las sociedades que integran el grupo fiscal son sujetos pasivos completamente autónomos en los impuestos indirectos a los que estén sujetas, es decir, su régimen tributario no se ve afectado por el hecho de tributar en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen de consolidación fiscal.

CUARTO:

Partiendo de las anteriores consideraciones procede analizar las alegaciones planteadas por la Directora recurrente, no en relación con cualquier actuación relativa a una sociedad dominada, sino en relación a una providencia de apremio por una deuda relativa al IRPF- Retenciones que se le había notificado.

En este caso, anticipamos la conformidad con lo argumentado por la Directora en este recurso pues, a diferencia de lo establecido por el TEAR en la resolución impugnada, este TEAC considera que se trata de un acto del procedimiento recaudatorio por un tributo en el que el único obligado tributario es la sociedad dominada, careciendo la sociedad dominante de legitimación para impugnar en nombre propio la providencia de apremio. Lo anterior dejando a salvo, claro está, que, en ausencia de representación legal, se hubiera otorgado y acreditado una representación voluntaria para que la sociedad dominante actúe en nombre de la sociedad dominada.

Para llegar a determinar si la sociedad dominante ostenta en relación a este procedimiento recaudatorio algún interés legítimo que pudiera resultar afectado por la actuación tributaria en el sentido del artículo 232 1 b) de la LGT debería analizarse si como, señala el Tribunal Constitucional, está en situación de conseguir un determinado beneficio material o jurídico, o que del mantenimiento de la situación creada por el acto recurrido le origine un perjuicio, para que se la pueda reputar legitimada. Sin duda, la relación existente entre el sujeto y el objeto de la pretensión, con la que se define la legitimación activa, supone que la anulación de acto que se recurre producirá y de modo inmediato un efecto positivo beneficio o la evitación de un efecto negativo perjuicio actual o futuro para el legitimado, pero cierto.

Pues bien, podría pensarse que la sociedad dominante sí tendría un interés en que el procedimiento de apremio no prospere, pues del mismo se derivan intereses y recargos, además de un posible embargo de los bienes de la sociedad dominada que terminaría perjudicando la composición de su patrimonio y disminuyendo el valor de sus participaciones en el capital de la misma. Pero ese interés o efecto no es ni cierto ni inmediato, ni efectivo ni acreditado, ni directamente derivado del concreto acto de una providencia de apremio por haber dejado de ingresar retenciones, en cuya relación jurídica

sería la dominante un mero tercero. Solo es un interés potencial o posible, pero en este instante ni tan siquiera probable. En ese momento procesal tal actuación no es susceptible de vulnerar de forma inmediata y cierta los derechos e intereses de la sociedad dominante del grupo al que pertenece en régimen de consolidación fiscal la sociedad apremiada. Falta el "interés directo" puesto que la obligación tributaria es una obligación cuyos elementos son definidos por la ley y personalísima, y cuyo titular es, junto a la Administración, el único partícipe de la relación jurídico tributaria, considerada como el conjunto de vínculos de todo tipo, materiales y formales, que derivan del nacimiento de la obligación tributaria y tanto para el propio obligado principal como para otros obligados o titulares de derechos frente a la Administración.

Como señala el Tribunal Supremo, en sentencia de 23 de abril de 2005 (Rec. nº 6154/2002):

"Como decía la sentencia de este Tribunal de 15 de diciembre de 1993, aludiendo a la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la ampliación del interés tutelable, en cuanto presupuesto de la legitimación, el mismo Tribunal Constitucional ha precisado, en su sentencia de 15 de diciembre de 1993, que el "interés legítimo", utilizado en el artículo 2.º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, es el que se deriva de la relación jurídica que se establece entre el sujeto y el objeto de la pretensión, con la que se define la legitimación activa, comporta el que su anulación produzca de modo inmediato un efecto positivo (beneficio) o evitación de un efecto negativo (perjuicio) para el sujeto."

llevado a insistir que la relación unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto impugnado), con la que se define la legitimación activa, comporta el que su anulación produzca de modo inmediato un efecto positivo (beneficio) o evitación de un efecto negativo (perjuicio) para el sujeto."

Así, por ejemplo, en las sentencias de 15 de diciembre de 1993, 15 de febrero de 1994, 15 de febrero de 1995, 15 de febrero de 1996, 15 de febrero de 1997, 15 de febrero de 1998, 15 de febrero de 1999, 15 de febrero de 2000, 15 de febrero de 2001, 15 de febrero de 2002, 15 de febrero de 2003, 15 de febrero de 2004, 15 de febrero de 2005, 15 de febrero de 2006, 15 de febrero de 2007, 15 de febrero de 2008, 15 de febrero de 2009, 15 de febrero de 2010, 15 de febrero de 2011, 15 de febrero de 2012, 15 de febrero de 2013, 15 de febrero de 2014, 15 de febrero de 2015, 15 de febrero de 2016, 15 de febrero de 2017, 15 de febrero de 2018, 15 de febrero de 2019, 15 de febrero de 2020, 15 de febrero de 2021, 15 de febrero de 2022, 15 de febrero de 2023, 15 de febrero de 2024, 15 de febrero de 2025, entre otras muchas; SSTC 60/1982, 62/1983, 257/1988, 97/1991, 195/1992, 143/1994 y ATC 327/1997."

Es una consecuencia evidente de lo hasta ahora expuesto que, no siendo la sociedad dominante el deudor tributario ni su representante legal, carece de legitimación activa para impugnar en nombre propio la providencia de apremio relativa a una deuda tributaria por retenciones de una sociedad dominada.

En virtud de las consideraciones anteriores,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, **ACUERDA ESTIMARLO** fijando como criterio el siguiente: El hecho de que una sociedad tribute en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial de consolidación fiscal, no atribuye a la sociedad dominante del grupo legitimación activa para impugnar las actuaciones administrativas derivadas de la aplicación de otros tributos distintos al Impuesto sobre Sociedades respecto a los que la sociedad dominada sea obligado tributario.

[1] La negrita es nuestra.

