

La falta de legitimación activa de la sociedad dominante para impugnar determinadas actuaciones administrativas relativas a otras empresas del grupo

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Económico Administrativo Central se ha manifestado recientemente sobre la posibilidad de reconocer legitimación activa a la sociedad dominante de un grupo para impugnar la providencia de apremio notificada a una dominada, título ejecutivo que en este caso traía causa del incumplimiento por una de las entidades dominadas de su obligación de ingresar en periodo voluntario las retenciones practicadas a terceros en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Atendiendo a la sucesión de los hechos relatados en la resolución citada, la entidad dominante interpuso un recurso de reposición frente a la aludida providencia de apremio que no fue admitido a trámite por falta de legitimación activa. Contra dicho acuerdo, tanto la entidad dominante como la dominada interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas que fueron estimadas conjuntamente por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, entendiendo que ambas sociedades tenían en este caso un interés legítimo en relación con la liquidación practicada a la dominada. Pues bien, frente a esta última resolución, la Administración interpuso un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que el Tribunal Económico Administrativo Central ha terminado estimando ahora en su Resolución de 30 de septiembre del 2015 (rec. n.º 6831/2014).

Para llegar a tal conclusión, el tribunal parte de lo dispuesto en el artículo 232 de la Ley General Tributaria, a tenor del cual están legitimados para promover reclamaciones económico-administrativas, además de los obligados tributarios y los

infractores, «cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria».

La clave del asunto se halla, pues, en la interpretación que debe hacerse del «interés legítimo», expresión a la que alude el citado precepto y que el Tribunal Económico Administrativo Central considera que podrá atribuirse a la dominante o no en función del concepto impositivo al que se refiera el acto dictado en relación con la empresa dominada.

En ese sentido, el tribunal no alberga dudas al respecto cuando el acto administrativo cuestionado se refiera al impuesto sobre sociedades, contexto en el cual las relaciones del grupo y la Administración tributaria se canalizan a través de la entidad dominante, que asume así la representación del grupo al carecer éste de capacidad de obrar. Por ese motivo, la dominante está sujeta a todas las obligaciones que se deriven de la aplicación del régimen de consolidación fiscal, extremo que no impide —como recuerda el tribunal— que los miembros del grupo estén igualmente sujetos al cumplimiento de todas las obligaciones derivadas del régimen individual de tributación por el impuesto sobre sociedades.

Por su parte, en relación con el impuesto sobre el valor añadido se recuerda también que su ley reguladora alude a las «obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades».

Sin embargo, el tribunal estima que, respecto de los demás conceptos impositivos, cada sociedad

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

podrá estar sujeta sin que quepa entender que concurre especialidad alguna por el hecho de tributar a efectos del impuesto sobre sociedades en régimen de consolidación o por el régimen de grupos del impuesto sobre el valor añadido. En ese sentido recuerda que serán las entidades integrantes del grupo las que, por ejemplo, deban presentar e ingresar las retenciones e ingresos a cuenta que hayan practicado a terceros en el contexto del impuesto sobre sociedades, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre la renta de no residentes o, en su caso, las que deban declarar autónomamente a efectos de los impuestos indirectos a los que estén sujetas.

Partiendo de las premisas anteriores, el Tribunal Económico Administrativo Central se manifiesta sobre la posibilidad de que la sociedad dominante pueda tener «interés legítimo» en relación con las actuaciones administrativas que tengan que ver con los últimos referidos aspectos, extremo que se analiza a tenor de la precisión efectuada por el Tribunal Constitucional y, a la postre, por el Tribunal Supremo, en torno a la citada expresión. Se invoca así la doctrina de dichos tribunales en virtud de la cual se afirma que la definición de legitimación activa parte de la relación unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto impugnado), nexa que debe traducirse en el hecho de que la anulación de este último produzca sobre aquél, de

modo inmediato, un efecto positivo (beneficio) o la evitación de un efecto negativo (perjuicio) cierto. Así pues, debe poder presuponerse que la resolución administrativa pueda repercutir, directa o indirectamente, pero de modo efectivo y acreditado —es decir, no meramente hipotético, potencial y futuro—, en la correspondiente esfera jurídica de quien alega su legitimación y, en todo caso, ha de ser cierto y concreto, sin que baste por tanto su mera invocación abstracta y general o la mera posibilidad de su acaecimiento.

Pues bien, el Tribunal Económico Administrativo Central considera que, en el caso analizado, podría pensarse que la sociedad dominante tiene interés en que el procedimiento de apremio no prospere —pues de él se derivan intereses y recargos, además de un posible embargo de los bienes de la entidad dominada—, ya que ello podría acabar perjudicando su patrimonio y disminuyendo el valor de sus participaciones en el capital de la dominada. No obstante, el tribunal entiende que, respecto de las retenciones dejadas de ingresar por la dominada, la entidad dominante es sólo un tercero cuyo interés no es «ni “cierto” ni “inmediato” ni “efectivo” ni “acreditado”», sino únicamente potencial o posible y, en el momento en el que se genera la controversia, «ni tan siquiera probable», por lo que concluye que dicha entidad no goza de legitimación activa para impugnar en nombre propio la providencia de apremio origen de la controversia.