

LAS OBLIGACIONES CONEXAS ANTES DE LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA POR LA LEY 34/2015

Las obligaciones conexas antes de la reforma de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015

Las obligaciones tributarias conexas se regulan por primera vez en la Ley 34/2015, de Reforma de la Ley General Tributaria, para dar solución a los problemas de desimposición y sobreimposición a que da lugar el hecho de que las obligaciones tributarias se determinen unas en función de otras o queden afectadas por su devenir. La solución planteada, la interrupción de la prescripción de la obligación conexas, plantea a su vez problemas de interpretación y no resuelve otros problemas que derivan de estas obligaciones.

PALABRAS CLAVE

Obligaciones conexas; Prescripción; Sobreimposición; Reforma LGT; Ejecución de resoluciones

«Connected» Tax Duties in The General Tax Law: an insufficient reform

Connected tax duties have been first introduced in Law 35/2015, modifying the General Tax Law, to provide a solution to the cases of over- and undertaxation generated by the fact that tax duties are determined according to other tax duties or result affected by the development of other tax duties. The proposed solution, interruption of the status of limitations of the «connected» tax duty, raises interpretation problems and does not provide solution for other problems derived from this duties.

KEY WORDS

Connected tax duties; Status of limitations; Overtaxation; General Tax Law reform; Ruling implementation.

Fecha de recepción: 4-2-2016

Fecha de aceptación: 12-2-2016

La evolución del sistema tributario desde la aprobación de la primera Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre (la «Ley General Tributaria de 1963»), ha supuesto el paso de figuras impositivas que determinaban hechos impositivos aislados entre sí a tributos que, cada vez más, han ido relacionándose entre sí en múltiples aspectos, de tal forma que lo que se acaba determinando como correcto respecto de una obligación tributaria concreta va a afectar a otra u otras obligaciones tributarias del mismo o de otro sujeto pasivo.

Por un lado, se generalizan los impuestos de devengo periódico (o de declaración periódica), en los cuales las obligaciones tributarias sucesivas se relacionan entre sí tanto por las normas de imputación temporal que determinan que un ingreso o gasto concreto se impute a un ejercicio o a otro como por las normas que implican la creación de créditos de impuesto (o cargas tributarias diferidas) que se generan en un ejercicio y van a minorar (o incrementar) su cuantía en ejercicios sucesivos. En este sentido, un claro ejemplo es la reciente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que recoge entre otras las bases impositivas negativas, gastos financieros pendientes de aplicación o las deducciones pendientes de aplicación.

Dando un paso más allá, nos encontraríamos, en segundo lugar, ante los supuestos en que la relación o conexión tributaria que afectan a un mismo contribuyente (u obligado tributario) se establece entre figuras tributarias distintas que pueden estar gestio-

nadas por la misma o distinta Administración tributaria. Un claro ejemplo sería la determinación del valor de adquisición a efectos del IRPF en función del valor determinado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Finalmente, en tercer lugar, nos encontramos ante los supuestos en que las obligaciones tributarias que se encuentran conectadas afectan a distintos contribuyentes, ya sea de la misma o distinta figura tributaria. En este último campo, la proliferación de supuestos no ha hecho más que crecer en los últimos tiempos. Nos referimos a supuestos tales como la normativa de operaciones vinculadas que relacionan los impuestos directos de las personas o entidades vinculadas, las retenciones o ingresos a cuenta que relacionan la teóricamente autónoma obligación de retener de un contribuyente con la tributación final del retenido o el propio Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya mecánica esencial de repercusión-deducción implica la relación entre distintos contribuyentes (y la generación de un tráfico de impuestos entre ellos). No podríamos cerrar este capítulo de ejemplos sin hacer referencia a la célebre —por la gran conflictividad generada— incompatibilidad entre el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales como un ejemplo de conexión negativa entre distintas obligaciones tributarias.

En todos estos supuestos, la conexión entre las distintas obligaciones tributarias se realiza en un primer momento, con carácter general, por los obligados tributarios en sus autoliquidaciones de los

distintos tributos. En la medida en que tal aplicación sea realizada por el mismo contribuyente o por distintos contribuyentes suficientemente coordinados, dicha aplicación resultara, en principio, coherente. Sin embargo, los problemas van a surgir cuando dicha aplicación inicial sea puesta en cuestión por los contribuyentes o, de modo más habitual, por la Administración tributaria en sus procedimientos de comprobación. En este último supuesto, la Administración tributaria, al modificar un determinado aspecto de una obligación tributaria con incidencia en otra u otras obligaciones tributarias del mismo u otro obligado tributario, va a generar un resultado incoherente en la aplicación de la norma tributaria y la necesidad de corregirlo. Directamente relacionado con lo anterior, un segundo nivel de problemas va a surgir en el supuesto de que el contribuyente no se conforme con la aplicación pretendida por la Administración y decida acudir a la vía de recurso, en cuyo caso se abre un largo periodo de incertidumbre sobre el resultado final no solo de la obligación tributaria regularizada, sino también de las obligaciones tributarias relacionadas (o «conectadas» en terminología de la reforma) con aquella.

Hasta la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (la «Ley de Reforma de la LGT»), no ha habido ningún planteamiento normativo que trate de abordar esta cuestión desde una perspectiva general y conjunta ni en la Ley General Tributaria de 1963 y sus sucesivas reformas ni tampoco en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (la «LGT»), lo cual puede decirse que es uno de los grandes «olvidos» de esta Ley. Ello no supone que esta cuestión no fuera una fuente constante y cada vez más creciente de problemas ni que legislador no fuera consciente de ello. Antes bien, parecería que la complejidad técnica de pasar de un modelo basado en la obligación tributaria autónoma respecto de las demás a un modelo basado en la relación de dichas obligaciones, hizo que el legislador optara por buscar soluciones puntuales a los puntos más «calientes» de los conflictos generados. En otras ocasiones, no ha sido el legislador, sino los tribunales, quienes a golpe de sentencias han procurado buscar soluciones a veces forzadas a las incoherencias o sobreimposiciones generadas.

Así y sin ánimo de ser exhaustivo, podemos citar una primera y ya antigua solución parcial que se previó en el art 49.4 del actualmente derogado Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se

aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en virtud del cual, en la medida en que las obligaciones tributarias conexas estuvieran incluidas en el ámbito de una comprobación inspectora, la inclusión en una única acta la regularización de los distintos periodos impositivos comprobados de un determinado impuesto permitía compensar directamente los créditos y deudas derivados de la regularización y asegurar que, de plantearse un recurso contra la liquidación resultante, la resolución de dicho recurso en un sentido u otro diera lugar a un resultado coherente. La solución, aunque efectiva para los casos planteados, sin embargo, solo es válida cuando las obligaciones tributarias relacionadas están incluidas en el ámbito de la comprobación inspectora inicialmente o con posterioridad porque la Administración así lo decida discrecionalmente. Además, otros órganos de la Administración cada vez más activos (gestión tributaria) directamente no aplican esta solución en sus comprobaciones.

En diversos casos de obligaciones conexas concretas, se ha dado una solución legislativa puntual y separada de las reglas generales, como es el mencionado supuesto de la incompatibilidad entre el IVA y el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, supuesto especialmente complejo porque abarcaba dos Administraciones tributarias y dos obligados tributarios y cuyo régimen —recogido en los artículos 67 apartado 1 y concordantes— ha venido, si no a solucionar definitivamente los problemas generados, sí al menos a mitigarlos en gran medida. También es paradigmática la solución *ad hoc* que se ha regulado para la aplicación de las comprobaciones administrativas de las operaciones vinculadas, cuyo ensayo inicial en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1997 fue profundamente modificado por la reforma operada en 2006 por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que tiende en mayor medida a proteger a la Administración.

La jurisprudencia no ha permanecido impasible ante los graves perjuicios que puede acarrear la aplicación estricta de la normativa en los supuestos de obligaciones conexas. En este sentido, no puede dejar de citarse la célebre sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1999, que rompe el principio de autonomía de la obligación tributaria de retener para obligar a la Administración a buscar una solución coherente que evite enriquecimientos claramente injustificados de la Administración al exigir importes al retenedor que han sido

ingresados por el contribuyente. Tampoco en este campo pueden olvidarse las sentencias del Tribunal Supremo de fecha 5 de junio de 2014 (que cita otras de 3 de abril de 2008 o 18 de septiembre de 2013) que establecen la tesis de la regularización única nuevamente al objeto de evitar enriquecimientos injustos de la Administración cuando se regularizan cuotas de IVA soportadas que dan lugar a ingresos indebidos que deben devolverse al propio sujeto pasivo regularizado.

En resumen, antes de la reforma de la LGT actual, nos encontramos con un esquema tributario que no funciona ante la proliferación de las obligaciones tributarias conexas y que solo ha sido atendido de forma parcial e inconexa por la Ley y la Jurisprudencia, cuyas soluciones, si bien han limado las aristas más salientes del problema, han generado a su vez nuevos conflictos e incoherencias.

El planteamiento de las obligaciones tributarias conexas en la Ley de reforma de la LGT

A la vista de la situación planteada y de los problemas cada vez más frecuentes y trascendentes que generan, la Ley de reforma hace un primer ensayo de abordar este problema con carácter general, comenzando por proponer una denominación legal de «obligaciones conexas» del que hasta la fecha carecían.

El planteamiento del problema aparece reflejado con claridad en la propia exposición de motivos de la Ley:

«(...) La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así, cuando la Administración Tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados.

Así, pueden darse supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario. Pero también pue-

den producirse situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público.

Para dar solución a los problemas expuestos, se regula el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado.

Como complemento, se regula el cauce procedimental a través del cual la Administración ejercerá su derecho a liquidar, interrumpido conforme a lo anteriormente expuesto, se posibilita la compensación de oficio de posibles cantidades a ingresar y a devolver resultantes, y se garantiza el reintegro de aquellas devoluciones que estén vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación por el mismo obligado tributario (...).».

Así pues, la Ley de Reforma de la LGT empieza por reconocer la existencia del problema planteado por las obligaciones conexas, pero centrándolo en el capítulo de la prescripción y el complemento de la coherencia de las regularizaciones resultantes, cuando —como veremos— los problemas planteados afectan a más ámbitos. Otro aspecto trascendental de este planteamiento es el reconocimiento de la bilateralidad del problema, que puede perjudicar tanto al contribuyente como a la propia Administración, dando lugar a supuestos tanto de sobreimposición como de desimposición.

Concepto legal de obligaciones tributarias conexas

La Ley de Reforma de la LGT define el concepto de obligaciones tributarias conexas introduciendo un nuevo apartado 9 en el artículo 68 LGT relativo a la prescripción. No puede sino señalarse que hubiera sido desde un punto de vista sistemático más oportuno recoger la definición de un concepto de este calado en el capítulo I del título II de la LGT relativo a la relación jurídico-tributaria.

El párrafo segundo de dicho apartado establece:

«A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto.»

Como se puede apreciar, la definición es necesariamente ambigua e indeterminada, reflejo de los difusos límites que afectan a las obligaciones conexas. Define a estos efectos la conexión por dos vías diferentes:

En primer lugar, cuando algún elemento de una obligación tributaria se determina en función de un elemento correspondiente a otra obligación tributaria, lo que parece hacer referencia a la existencia de una referencia legal a otra obligación tributaria en la determinación de una determinada obligación.

En segundo lugar, cuando algún elemento de una obligación tributaria «*resulte afectado*» por elementos correspondientes a otra obligación tributaria. Dicho término genérico parece hacer referencia a aquellos supuestos, más allá de una referencia legal expresa, en los que pudiera surgir una contradicción lógica entre dos obligaciones tributarias inaceptable jurídicamente. A diferencia del supuesto anterior, no deriva de una referencia normativa, sino del caso concreto, y solo puede fijarse a la luz del mismo (como, por ejemplo, que un ingreso corresponde a un ejercicio o a otro, pero no puede corresponder a ambos). También, a diferencia del caso anterior, no existe una preferencia de una obligación tributaria respecto de otra, sino que ambas serían del mismo rango y, por lo tanto, aquella que primero se determine o modifique afectaría a la que se modifique en segundo lugar.

En palabras del párrafo primero de este apartado la conexión se produce: «(...) *cuando en éstas [las obligaciones conexas] se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación (...) de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas (...)*». La existencia o no de conexión entre dos obligaciones tributarias a su vez trae a colación la vigente discusión sobre los límites del principio de estancamiento tributaria y, por tanto, la discusión de hasta qué punto existe vinculación entre obligaciones tributarias derivadas de tributos distintos, discusión que excede con mucho el planteamiento de este trabajo. En todo caso, llama la atención la referencia a los «criterios» seguidos en una de las obligaciones conexas, que debería entenderse como la calificación otorgada a un determinado elemento de la obligación tributaria con trascendencia en otras obligaciones tributarias, antes que a la interpretación normativa de un precepto aplicado en una obligación tributaria.

Por último, no puede dejar de señalarse que, pese a la generalidad con la que se definen las obligaciones tributarias conexas, los efectos previstos para ellas se refieren exclusivamente a los supuestos en que ambas obligaciones tributarias se refieren al mismo contribuyente, dejando al margen y en el limbo (a salvo de los supuestos concretos específi-

camente regulados) los casos en que las obligaciones tributarias afectan a distintos contribuyentes.

El efecto legal principal derivado de las obligaciones tributarias conexas: la interrupción de la prescripción

La primera consecuencia legal de la existencia de obligaciones tributarias conexas y la que provoca su regulación es el relativo a la prescripción, estableciendo un supuesto específico de interrupción de la prescripción.

Conforme al citado apartado 9 del artículo 68 la interrupción del plazo de prescripción del derecho en virtud de actuación administrativa (letra *a* del artículo 66 LGT) respecto a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar por la Administración, así como el derecho a solicitar el reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos o debidos (letras *a* y *c* del artículo 66 LGT) respecto a las obligaciones tributarias conexas, siempre que, como se ha dicho, se refiera al mismo obligado tributario.

Esta interrupción de la prescripción respecto de las obligaciones tributarias conexas por la interrupción de una determinada obligación tributaria operaría *ope legis* y sin necesidad alguna, por tanto, de actuación administrativa o del obligado tributario. Ello llevaría a considerar que la interrupción de la prescripción se debería producir aunque se trate de tributos gestionados por diferente Administración tributaria.

Dado que dicha interrupción de la prescripción afectaría a todas las obligaciones tributarias respecto de las cuales puede establecerse la conexión legalmente requerida, podrían generarse situaciones difícilmente compatibles con las exigencias del principio de seguridad jurídica. Así, por ejemplo, ante el comienzo de una inspección de un determinado impuesto y ejercicio, podrían entenderse interrumpidas una constelación de periodos o tributos distintos que pudieran entenderse afectados o «conectados» con aquel sometido a comprobación. Este efecto y la propia *ratio iuris* que anima la regulación de las obligaciones tributarias conexas llevaría en buena lógica a considerar que en este supuesto no estaríamos ante una interrupción de la prescripción plena con todos sus efectos de permitir la regularización completa de la obligación tributaria, sino ante una interrupción meramente ins-

trumental a los solos efectos de poder corregir en las obligaciones tributarias conexas los efectos de la regularización practicada sin poder afectar a aspectos o elementos distintos de los que determinaron la conexión. Dicho de otro modo, la interrupción de la prescripción de la obligación conexas solo operaría a los efectos de poder solicitar la devolución de ingresos indebidos o liquidar la obligación conexas, pero no podría servir a la Administración para poder comprobar y regularizar otros elementos de la obligación tributaria conexas. No obstante, dicho carácter meramente instrumental no está expresamente recogido en la norma.

Finalmente, surgiría la duda de si esta interrupción podría afectar a obligaciones tributarias que ya estuvieran prescritas al tiempo de interrumpirse la prescripción de la obligación tributaria conexas o si pudiera afectar a actos administrativos que hubieran regularizado obligaciones tributarias conexas y que fueran firmes y definitivos al tiempo de la interrupción de la prescripción, y en los cuales los principios de seguridad jurídica que imbuyen los institutos de la prescripción y de la doctrina de los actos propios deberían vedar cualquier resultado perjudicial para el contribuyente.

Otros efectos legales de las obligaciones tributarias conexas

La interrupción de la prescripción señalada en el apartado anterior posibilitaría ya que, ante una eventual regularización de una obligación tributaria, tanto el contribuyente como la Administración pudieran extender los efectos de la misma a las obligaciones tributarias conexas, lo que supondría el principal efecto perseguido por la reforma.

Los demás efectos legales de las obligaciones conexas introducidos en esta reforma se referirían a precisiones de la actuación que debe seguir la actuación administrativa, cuando esta extensión de efectos se produce como consecuencia de la estimación total o parcial en la resolución de un recurso administrativo, ya sea un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa.

Así, en primer lugar, se establece que esta extensión de efectos a las obligaciones tributarias conexas tendrá lugar en sede de ejecución de la resolución que estimó total o parcialmente el recurso contra la liquidación impugnada (arts. 225.3 y 239.7 LGT). Es decir, se unifican los procedimientos de regularización tributaria de las obligaciones conexas bajo

el paraguas de la ejecución. Expresamente se prevé que pueda tener lugar la anulación de una liquidación de la obligación tributaria conexas por esta causa y que se dicte una nueva liquidación con el mismo régimen de intereses de demora aplicable a la liquidación impugnada y anulada. Entendemos que esta posibilidad de anular una liquidación previa solo podría afectar a aquellas liquidaciones provisionales que se hubieran dictado al amparo del artículo 101.4 a) LGT por estar pendiente de comprobación definitiva o liquidación no firme la obligación conexas, pero no a aquellas que se hubieran dictado con carácter definitivo (art. 101.3 y 148.3 LGT).

En segundo lugar, se establece igualmente que las garantías ofrecidas para suspender la ejecución del acto administrativo impugnado servirán igualmente y *ope legis* para garantizar las liquidaciones de las obligaciones tributarias conexas que se deriven de la ejecución de la resolución (arts. 224.5 y 233.7 LGT).

Finalmente, se establece que las cantidades que resulten a devolver en las liquidaciones derivadas de la ejecución podrán compensarse con las cantidades que resulten a ingresar en dicha ejecución (art. 73.1 LGT).

Otros efectos no regulados derivados de las obligaciones tributarias conexas

Como hemos tratado de describir, la Ley 34/2015 de Reforma de la Ley General Tributaria es la primera vez en que trata de abordarse la problemática que generan las cada vez más frecuentes conexiones entre obligaciones tributarias que ya se han convertido en la regla general. Dicha problemática se aborda desde la perspectiva sobre todo de la prescripción, bajo el entendimiento de que interrumpiendo a su vez la prescripción de las obligaciones conexas se podía dar solución a la mayoría de los problemas de sobreimposición o desimposición que la actual regulación, cada vez más cuestionada por los tribunales, estaba generando. Esta interrupción de la prescripción, dado su carácter instrumental como medio de evitar los efectos y resultados inconsistentes, debería ser interpretada en cuanto puro medio, sin extraer de ella todas las consecuencias legales que derivan de una interrupción plena.

Sin perjuicio de lo anterior, siguen quedando aspectos muy relevantes de las obligaciones conexas

xas que no han recibido atención del legislador. En primer lugar, el ya mencionado abandono de intentar dar solución a los supuestos de obligaciones conexas entre distintos obligados tributarios y al que la jurisprudencia sí está respondiendo al amparo de los principios generales del Derecho.

Aparte del anterior supuesto, cuando es la Administración quien insta la regularización podría ser razonable que ésta debiera abarcar la regularización de las obligaciones tributarias conexas de modo que se diera, a través de un único procedimiento y resolución, una solución coherente a todas las obligaciones conexas y se permitiera la compensación de las obligaciones y créditos a favor del contribuyente, unificando en el futuro el devenir de los recursos que pudieran plantearse. Salvo que el órgano inspector haya acordado extender la comprobación a ambas obligaciones tributarias, el contribuyente puede verse en la obligación de efectuar el ingreso de una obligación tributaria e instar frente a otros órganos una devolución de ingresos indebidos en la obligación conexas sin poder compensar ambas cuantías.

A su vez, cuando es el contribuyente quien inste la regularización de obligaciones tributarias conexas que impliquen tanto la rectificación de una autoliquidación como la presentación de autoliquidaciones complementarias, podría permitirse una presentación conjunta, de modo que se permitiera

tanto ligar el destino en lo sucesivo de la complementaria y la rectificación de la autoliquidación como compensar el ingreso y la devolución que resulten de él.

Con independencia de las propuestas anteriores y en la medida en que no se unificaran obligación de ingreso y devolución, tendría toda la lógica que se permitiera expresamente utilizar la devolución que la desestimación de las reclamaciones planteadas generaría como garantía para poder obtener la suspensión de la ejecución.

Finalmente, desde la perspectiva de las sanciones y los recargos por declaración extemporánea, no puede dejar de plantearse si la falta de ingreso (o de ingreso tempestivo) debe medirse respecto exclusivamente de la obligación tributaria en concreto o del conjunto de obligaciones tributarias conexas. En este sentido, la previsión del art. 191.6 LGT relativa a los ingresos tardíos en autoliquidaciones posteriores constituye ya un avance, aunque insuficiente. No obstante, en el caso de los recargos no existe ninguna previsión legal que permita distinguir lo que simplemente es un supuesto de ingreso tardío de un supuesto de obligaciones conexas en que el defecto de ingreso de una obligación puede verse parcial o totalmente compensado por el exceso de ingreso en la obligación conexas.

MIGUEL CREMADES SCHULZ*

* Abogado del Área de Derecho Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).