



## Tribuna

Las obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis

LA LEY 6296/2014

# Las obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis

Javier GÓMEZ TABOADA

Abogado tributarista. Socio de MAIO LEGAL ([www.maiolegal.com](http://www.maiolegal.com))

*Dentro de la «reforma fiscal», el Gobierno ha impulsado una modificación de la Ley General Tributaria que, entre otros aspectos, contemplaría las peculiaridades de las conocidas como «obligaciones tributarias conexas». La regulación que ahora se propone, vendría así a salir al paso del encendido debate sobre la suspensión de los efectos extrarrecaudatorios de los actos tributarios, donde se suscita la pugna entre la presunción de legalidad y la suspensión como institución garante de los derechos de los contribuyentes. Pero todo parece apuntar a que, también aquí, el perdedor será el contribuyente.*

Al hilo de la tan cacareada reforma fiscal (que, lejos de ser tal, es un mero *restyling* de nuestro maltrecho y caduco andamiaje —que no sistema— tributario), el Ejecutivo se propone introducir sustanciales modificaciones en las reglas de juego que rigen las siempre complejas relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria (ya sea ésta la estatal, autonómica/foral o la local). Así, sin hacer demasiado ruido, se aborda una reforma «parcial» (1) de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) que da una vuelta de tuerca a numerosos aspectos, siendo así que la mayoría de ellos conlleva un sensible empeoramiento del status jurídico del contribuyente.

Entre las diversas novedades que en tal sentido se nos anuncian, destaca por méritos propios la aparición en escena de las, así denominadas, «obligaciones tributarias conexas» que el propio texto define como «aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto». El expreso reconocimiento legal de esta tipología de obligaciones (cuya existencia práctica ya era una evidencia), obliga al legislador a contemplar su idiosincrasia, siendo así que tal y como él mismo predica en la exposición de motivos «se regula el régimen de interrupción de la prescripción» y «como complemento, se

regula el cauce procedimental a través del cual la Administración ejercerá su derecho a liquidar (...), 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».

Esta reforma, de prosperar, previsiblemente dará lugar a una ingente y compleja casuística que, probablemente, convertirá a las «conexas» en un nuevo foco de litigiosidad donde se diriman los diferentes intereses de la Administración y de los contribuyentes. Pero eso es el futuro y, como tal, siempre incierto. Lo que aquí pretendo es exponer mi humilde interpretación, mi particular y subjetiva tesis, acerca de cuál ha sido el escenario —ciertamente complejo— que ha llevado al legislador a regular esta tipología de obligaciones y, desde ese pasado, atreverme a augurar en qué previsible situación quedarán los intereses de los contribuyentes.

Y en esa tarea de bucear en la intrahistoria de esta novedad que ahora se nos anuncia (y que, probablemente, vendrá para quedarse) entreveo un intento de abordar el círculo cuadrado de la dura pugna que se mantiene entre la institución de la suspensión de los

actos administrativos de carácter tributario y su presunción de legalidad/validez/certeza. Es ésta una batalla que ahora se está desarrollando, esencialmente, en el ámbito judicial que es donde se dilucida —con pronunciamientos en un sentido u otro— si la impugnación (con suspensión) de un acto emanado de la Administración tributaria determina no sólo la suspensión de la obligación de ingreso (si es que éste fuera uno de los efectos que se derivaran de aquel) sino, también, del resto de su contenido, enervando también sus presupuestos de hecho, sus argumentos jurídicos y, como tal, su íntegra efectividad (2); dejando, en consecuencia, sin efecto alguno ese acto que, así, existirá, pero esa existencia no producirá efecto jurídico alguno mientras la suspensión se mantenga. La tipología de actos afectados por este debate sería cuasinfinita, pero como paradigma de ellos pensemos en aquellos que en el IRPF, por ejemplo, niegan el carácter habitual de una vivienda cuando aún restan varios lustros de amortización de su préstamo hipotecario, incrementan el importe de una plusvalía cuya tributación conforme al criterio de caja se difiere en ejercicios pendientes de declarar, o cuestionan —durante su propio período de vigencia— la aplicación del régimen especial de «impatriados»; en el IVA, los que minoran las cuotas a compensar en ejercicios ulteriores aún por declarar; o, en el IS, los que reducen las BINs a compensar de futuro, la deducibilidad de provisiones pendientes de revertir, la generación de deducciones, ... Todas ellas, y muchas otras, son situaciones en las que la defensa de los tan legítimos como contrapuestos intereses de la Administración y los de los contribuyentes está en juego, siendo así que la prescripción del derecho a liquidar para aquella y la del derecho de éstos a solicitar la devolución de ingresos indebidos es un elemento que, como bien apunta la ya mencionada Exposición de Motivos, puede dar «lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados», generándose «supuestos de doble imposición (...) pero también (...) de nula tributación».

En tal sentido, y en lo que respecta específicamente a la prescripción, la modificación legal ahora propuesta pretende preservar el derecho de la Administración a liquidar [art. 66 a) LGT] y, paralelamente, el del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos [art. 66 c) LGT], señalando a tal efecto que «la interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del art. 66 de esta ley relativo a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren los párrafos a) y c) del citado artículo relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario (...)». Esta novedad vendría así a admitir la tesis en su día sostenida por el propio TEAC que, en su controvertida Resolución de 20

de noviembre de 2008, ya apuntó que «si la prescripción es una institución jurídica en la que el tiempo juega un papel esencial, puesto que lleva a la consolidación de ciertos derechos (o, como se analiza en el presente, a la pérdida de los mismos), no resulta jurídicamente admisible situar el cómputo del plazo para ejercer un derecho en una fecha anterior a su nacimiento» (3).

Sin embargo, parece obvio que —ponderando la ya mencionada tensa pugna entre la presunción de legalidad y la suspensión como institución garante de los intereses de los contribuyentes tendente a preservar la efectividad de un futuro pronunciamiento favorable a éstos— la novedosa regulación que ahora se propone apuesta porque la presunción de legalidad sea la ganadora en esa ya larga lid, y es que la interrupción de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos así lo vendría a demostrar, máxime cuando ese nuevo ap. 9 que ahora se introduce en el art. 68 LGT concluye señalando que ese paréntesis temporal es procedente cuando «se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación (...) por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las



obligaciones tributarias conexas». Es decir, que de esa redacción parece desprenderse que durante la pendencia del recurso administrativo/judicial (con suspensión) contra la regularización practicada por la Administración, al contribuyente se le obliga a liquidar los ejercicios ulteriores conforme al criterio sostenido en aquella, siendo así que lo que ahora se le preserva es la acción para solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado si así se desprendiera del pronunciamiento

que pusiera fin a aquel proceso impugnatorio (mientras tanto, pues, habrá de abonar lo que corresponda conforme al criterio administrativo que sustente la regularización, dando así plena validez cautelar al acto impugnado, pese a que sobre él haya recaído un acuerdo expreso de suspensión de sus efectos).

Lamentablemente, pues, parece que, también en este escenario, es —¡otra vez!— el contribuyente el llamado a perder... Suma y sigue. ■

## NOTAS

(1) Las consideraciones aquí expuestas se hacen tomando como referencia el texto del Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT sometido a información pública el 23 de junio de 2014.

(2) Tuve ocasión de ahondar en los entresijos de este apasionante debate en «La suspensión de los efectos extrarrecaudatorios de las liquidaciones tributarias», *Carta Tributaria*; noviembre, 2009; «El alcance de la suspensión de las liquidaciones tributarias: más allá del

pago», *Estudios de Derecho Judicial* núm. 156; CGPJ; abril de 2010; «El alcance objetivo de la suspensión de los actos tributarios: nuevas reflexiones», *Carta Tributaria*; octubre 2010; «La sentencia del TS de 20 de junio de 2011: ¿una luz en el túnel de la suspensión de las liquidaciones tributarias?», *Tribuna Fiscal*, núm. 254; diciembre 2011; «Un nuevo escenario en la suspensión de las liquidaciones: la STS de 20 de junio de 2011», *RIA*; AEDAF, diciembre 2011; «A vueltas con la suspensión de las liquidaciones tributarias: la SAN de 9 de febrero de 2012», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 850; octubre 2012; «Una perspectiva constitucional de la

suspensión de las liquidaciones tributarias (...)», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 856, enero 2013; y «La resolución del TEAC de 24 de abril de 2013: Un inexpugnable castillo... ¿de arena?», *RIA*; AEDAF, septiembre 2013.

(3) Esta interpretación abunda en la teoría del ingreso indebido sobrevenido que, expuesta ya por César GARCÍA NOVOA en «La devolución de ingresos tributarios indebidos» (*Marcial Pons*, 1993), ha sido acogida por algún pronunciamiento judicial («sólo entonces, y no antes, el ingreso pasa a convertirse en indebido y la acción llega a nacer»; *STSJ Madrid*, de 30 de junio de 2008).



NOVEDAD

5% de DESCUENTO  
por compras en Internet

PRECIO: ~~52,88~~ € + IVA

AHORA: 50,24 € + IVA

## OPOSITAR: RETO Y OPORTUNIDAD



➤ ¿Qué te ofrece cada oposición? ¿Qué has de esperar de ella?  
¿Qué ilusiones, cualidades o gustos ha de tener quien la hace?

➤ AUTORES: **Raquel Marañón Gómez** y **Diego Vigil de Quiñones Otero**

➤ Páginas: 336 / Encuadernación: Rústica con solapas / ISBN: 978-84-9020-332-3.

 Wolters Kluwer  
LA LEY

ADQUIERA HOY MISMO  
SU EJEMPLAR

902 250 500 tel.  
clientes@laley.es  
<http://tienda.wke.es>