

COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS (CASOS PRÁCTICOS)

Carlos Javier Lacorte Sentenach

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

A través de estos dos supuestos prácticos, el autor da a conocer al lector, desde un enfoque eminentemente práctico, dos aspectos novedosos que Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación de la Ley General Tributaria, ha introducido en la misma. Uno de ellos es la diferenciación entre los derechos de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas –que tienen el plazo de prescripción de cuatro años establecido en el art. 66 de la LGT y que no se ha modificado–, y el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar que, en principio, no tiene fijado un plazo de prescripción. En el segundo de los supuestos se pretende analizar la ejecución por parte de la Agencia Tributaria de las resoluciones y sentencias de los tribunales y, a la vez, relacionar este punto con el novedoso concepto de las «obligaciones tributarias conexas».

Palabras claves: compensación bases imponibles negativas, obligaciones tributarias conexas, reforma LGT y Ley 34/2015.

CASO 1. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La entidad ABC, SA ha recibido una comunicación de inicio de actuaciones inspectoras el 20 de julio de 2015 con alcance general y que tiene como objeto la comprobación del impuesto sobre sociedades (IS) correspondiente a los ejercicios 2010 a 2013. ABC, SA tiene periodo impositivo coincidente con el año natural y ha presentado las correspondientes autoliquidaciones por el impuesto el día 25 de julio del año siguiente al cierre del ejercicio.

En los últimos años la mencionada entidad solo ha sido objeto de una actuación de comprobación por parte de la Agencia Tributaria que se efectuó en el ejercicio 2011 y que consistió en un procedimiento de verificación de datos realizado por gestión tributaria para comprobar el importe de las retenciones deducidas por la entidad en su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2009 al existir discrepancias entre las declaradas y las que le constaban a la Administración tributaria. Dicho procedimiento acabó con una corrección a la baja de la devolución solicitada por el contribuyente por el importe de dicha discrepancia, y a la que el contribuyente no opuso reparo alguno.

La entidad arrastraba una base imponible negativa (BI negativa) pendiente de compensar de 1.000.000 de euros correspondiente al ejercicio 2004 y de la que se habían compensado 700.000 euros en el ejercicio 2009 y los 300.000 euros restantes están compensados en el ejercicio 2010 que es el primer ejercicio a comprobar por el procedimiento de inspección abierto con la comunicación del 20 de julio de 2015.

La inspección, que ya tiene en su poder la autoliquidación correspondiente al IS del ejercicio 2004, solicita que se aporte la contabilidad de dicho ejercicio y la documentación justificativa del mismo y llega a la conclusión de que la BI negativa en dicho ejercicio que procede son -500.000 euros en vez del -1.000.000 de euros declarados.

A 12 de octubre de 2015 está pendiente de formulación la propuesta de regularización derivada de las actuaciones de la Inspección.

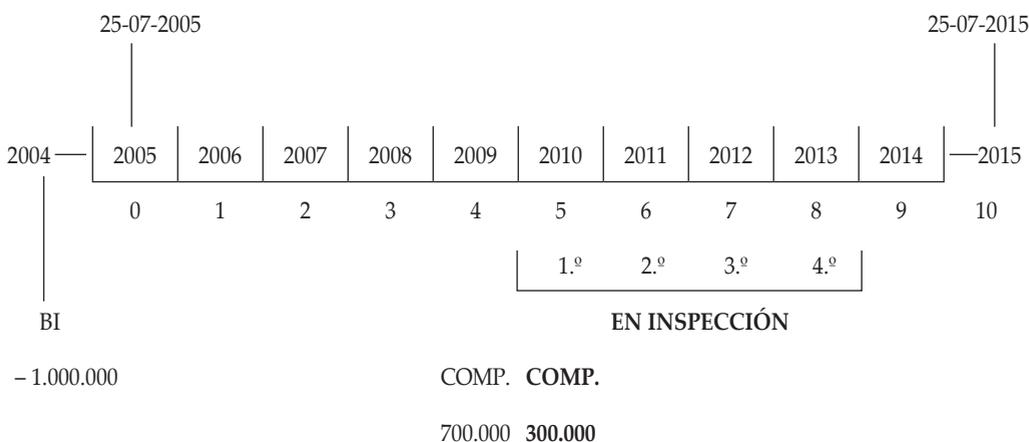
Se pide:

- 1.º Comentar la trascendencia en el procedimiento inspector descrito, de la nueva regulación en materia de compensación de BI negativas establecida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley 34/2015).

- 2.º Trascendencia en el procedimiento inspector iniciado en 2015 del procedimiento de verificación de datos efectuado en el ejercicio 2011 por gestión tributaria en relación con el ejercicio 2009.

SOLUCIÓN

Utilizaremos el siguiente esquema que nos ilustrará a lo largo del planteamiento de las cuestiones que suscita el ejercicio:



La entidad presenta el 25 de julio de 2005 la autoliquidación por el IS 2004 declarando una BI negativa de 1.000.000 de euros. El plazo para su comprobación prescribe a los 10 años: 25 de julio de 2015.

De dicha BI negativa, compensa 700.000 euros en el ejercicio 2009 y los 300.000 euros restantes en 2010 (que es el primer año sujeto a la inspección abierta el 20 de julio de 2015, a esta fecha el ejercicio 2009 ya ha prescrito).

1.º La reforma de la LGT promovida por la Ley 34/2015 introduce de forma novedosa la diferenciación entre los derechos de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas –que tienen el plazo de prescripción de cuatro años establecido en el art. 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y que no se ha modificado–, y el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar que, en principio, no tiene fijado un plazo de prescripción.

El origen de la nueva regulación debe justificarse en la necesidad de comprobar la obligación tributaria correspondiente a ejercicios prescritos cuando tengan repercusión en ejercicios no prescritos. En este sentido se producen las siguientes novedades:

1. Se introduce un nuevo artículo 66 bis en la LGT:

Artículo 66 bis. *Derecho a comprobar e investigar.*

«1. La prescripción de los derechos establecida en el artículo 66 de esta ley **no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones** conforme al artículo 115 de esta ley, **salvo** lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, **prescribirá a los diez años** a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, **se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior.** En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, **solo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.**

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior **no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la**

contabilidad, con ocasión de procedimientos de comprobación o investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado».

2. Se modifica el apartado 3 del artículo 70 de la LGT, «Efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales», añadiendo un inciso final a la redacción anterior que destacamos en negrita:

«3. La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente **y, en todo caso, en los supuestos a que se refiere el artículo 66 bis 2 y 3 de esta ley**».

3. Se da una nueva redacción de los apartados 1 y 2 del artículo 115 de la LGT, «Potestades y funciones de comprobación e investigación».

«1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aun en el caso de que la mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, **siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis 2 de esta ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.**

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios **que**, acontecidos, realizados desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) citado en el párrafo anterior, **hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.**

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación a que se refiere este artículo, la Administración tributaria **podrá calificar** los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario **con independencia de la previa calificación que este hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta ley**».

Nota: La disposición transitoria única de la Ley 34/2015, que fija el régimen de derecho transitorio para la entrada en vigor de las nuevas normas, establece en su número 2 que lo dispuesto en los artículos citados en los puntos 1, 2 y 3 anteriores, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

Por su parte, *la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) –Ley 27/2014, de 27 de noviembre–*, en vigor desde el 1 de enero de 2015, regula la cuestión en los siguientes artículos: artículo 26.5 (compensación de BI negativas), artículos 31.7 y 32.8 (deducciones por doble imposición pendientes de aplicar) y artículo 39.6 (normas comunes a las deducciones).

Nota: Estos apartados de los artículos señalados son objeto de una modificación técnica por la disposición final sexta apartados Dos a Cinco de la Ley 34/2015.

La fórmula de estilo del conjunto de estos artículos –de conformidad con la nueva redacción que establece la citada disp. final sexta– es la siguiente:

«El derecho de la Administración para **iniciar el procedimiento de comprobación de** [las bases imponibles negativas, deducciones por doble imposición interna, internacional, otras deducciones... pendientes de compensar o de aplicar] **prescribirá a los 10 años** a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a [su compensación o deducción].

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que [las bases imponibles negativas, las deducciones...] cuya [compensación o deducción] pretenda resultar procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil».

Además el artículo 120 de la LIS («Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria») en su apartado 2, segundo párrafo, establece:

«La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. **En este sentido, podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos».**

Por su parte, la disposición adicional décima de la LGT (norma de derecho transitorio) establece que lo dispuesto en los artículos que hemos citado resultará de aplicación en los procedi-

mientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la nueva LIS, en los que, a dicha fecha –1 de enero de 2015–, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

Una vez enunciada la reforma normativa introducida por la **Ley 34/2015** en esta materia, podemos retomar la solución del caso práctico planteado:

Como la inspección se refiere al ejercicio 2010 –ejercicio más antiguo no prescrito a la fecha de la comunicación de inicio de actuaciones el 20 de julio de 2015– y en dicho ejercicio el contribuyente ha compensado una parte de la BI negativa del ejercicio 2004 y como a dicha fecha no ha transcurrido el plazo de **10 años** establecido por la nueva normativa para comprobar las BI negativas –que respecto al ejercicio 2004 vence el 25 de julio de 2015–, se puede comprobar con ocasión de la inspección del ejercicio 2010 la procedencia de la BI negativa de 2004.

Si se tratara de 2003 o ejercicios anteriores solo se podría solicitar la autoliquidación correspondiente y la contabilidad del ejercicio, a efectos meramente verificativos, pero como en este caso no han pasado más de 10 años desde la fecha de presentación de la autoliquidación de 2004 –el 25 de julio de 2005–, también se pueden solicitar los documentos que respalden los asientos contables reseñados en la contabilidad de dicho ejercicio para proceder a efectuar una comprobación exhaustiva.

La Inspección llega a la conclusión de que la BI negativa correcta es de 500.000 euros en vez del 1.000.000 de euros declarados por el contribuyente.

Resulta que del importe originariamente arrastrado por el contribuyente de dicha BI (–1.000.000 €) en los ejercicios siguientes al 2004 no se ha compensado nada hasta el 2009 en que aplica 700.000 euros. ¿Se puede corregir en la inspección que nos ocupa la citada compensación efectuada? No, porque al inicio de la inspección el ejercicio 2009 está prescrito.

En relación con los 300.000 euros compensados en 2010, serán improcedentes ya que el contribuyente solo podía compensar de 2004 500.000 euros y esa cifra ya se ha compensado, en exceso, en el ejercicio 2009. Procederá eliminar la compensación efectuada de 300.000 euros en el ejercicio 2010.

Nota: Por cierto, nada de aplicar un reparto proporcional de la BI de 2004 declarada improcedente (el 50%) y decir que solo podría compensar el 50% de lo compensado en 2010 (150.000 €). Bastante generoso ha sido el legislador permitiendo un límite de 10 años a la comprobación de BI negativas, en contraposición al plazo ilimitado que tiene el contribuyente para realizar la compensación para que, vía aplicación de la normativa, «nos inventemos» un reparto proporcional que en ningún momento ha sido enunciado por la norma.

2.º El enunciado introduce un elemento perturbador: el contribuyente ha sufrido en 2011 un procedimiento de verificación de datos correspondiente al ejercicio 2009 –ejercicio en que la entidad compensó 700.000 euros provenientes de la BI negativa de 2004– y que se refería a una cuestión concreta cual es la existencia de una discrepancia entre el importe de las retenciones descontadas por el contribuyente en su autoliquidación y los importes de las mismas que le cons-

taban a la Agencia Tributaria en sus bases de datos. Es decir, nada que ver con la procedencia o improcedencia del importe compensado por BI negativas.

Según la actual redacción del artículo 68.1 a) de la LGT que regula la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, este se interrumpe:

«a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos **o parte de los elementos de la obligación tributaria** que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario».

De conformidad con esta norma, el procedimiento de verificación de datos efectuado en el ejercicio 2011 respecto al IS del ejercicio 2009 **ha interrumpido la prescripción** por lo que cuando se efectúa la inspección iniciada en 2015, en principio, para los ejercicios 2010 al 2013, al comprobar la improcedencia de la BI de 2004 compensada en parte en 2010, se podrá ampliar la inspección al ejercicio 2009 para eliminar el exceso compensado improcedentemente en dicho ejercicio por importe de 200.000 euros (el contribuyente ha compensado 700.000 € cuando el importe máximo que procedía eran 500.000 €).

Aquí debemos plantearnos la siguiente cuestión:

¿Es justo que una actuación administrativa realizada con un objetivo preciso –la corrección del importe de las retenciones– sirva para interrumpir la prescripción de **todo** el impuesto?

Con este interrogante estamos anticipando la problemática de la posibilidad de admitir **interrupciones parciales de la prescripción**. Por el momento el legislador fiscal no se ha planteado formalmente la cuestión pero, es de temer, dada la tendencia a la complejidad al infinito de la normativa tributaria que, en un tiempo no lejano, se lo plantee creando un nuevo foco de conflictividad entre los contribuyentes y la Administración tributaria.

CASO 2. EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS

La entidad ABC, SA presentó autoliquidación por el IS correspondiente al ejercicio 2014 el día 25 de julio de 2015 con una cuota a ingresar de 200.000 euros. Figura en su contabilidad una dotación para la provisión por insolvencias de 300.000 euros por un cliente, la sociedad Transportes Z, SA, al que le suministra regularmente gasóleo para su flota de camiones.

El 1 de febrero de 2016, ABC, SA recibe una comunicación de inicio de actuaciones inspectoras por el IS 2014 de carácter parcial y limitada a la comprobación de la procedencia del importe de 300.000 euros que consta en la casilla correspondiente de la autoliquidación del impuesto en concepto de provisiones por insolvencias de clientes.

En el desarrollo de la actuación se comprueba la coincidencia del importe computado en la autoliquidación como gasto con la dotación que figura en la contabilidad por los 300.000 euros. El representante del contribuyente indica que el origen de la dotación es por una insolvencia que se ha producido en relación con la entidad Transportes Z, SA que es un cliente habitual al que se le venía suministrando gasóleo a sus camiones desde hace muchos años, que no existe contrato que regule el suministro con carácter general y que se le factura el último día de cada mes en función de las notas de suministro mensual firmadas por los chóferes de los camiones. También indica que dicho cliente les va entregando cheques bancarios por cantidades redondas no coincidentes con ninguna factura y que su saldo deudor suele ser de media de unos 100.000 euros, correspondiendo los 300.000 euros al importe pendiente a 1 de septiembre de 2014 fecha en la que le cortaron el suministro, ya que el último cheque de 50.000 euros lo habían recibido en julio de 2014. Además facilita al inspector actuario una copia del auto de fecha 1 de marzo de 2015 del Juzgado de lo Mercantil número 1 de la provincia de Z por la que se declara a Transportes Z, SA, incurso en proceso concursal, figurando en la relación de acreedores el importe del crédito de 300.000 euros de ABC, SA, calificado como ordinario.

La Inspección considera que no procede la dotación de 300.000 euros a 31 de diciembre de 2014 al no haber transcurrido más de seis meses desde el vencimiento del crédito a esa fecha pero que, no obstante, al haber sido declarado en concurso de acreedores en 2015, sería deducible en dicho ejercicio.

Se levanta acta de inspección de disconformidad con fecha 30 de mayo de 2016 con una propuesta de liquidación provisional por importe de 84.000 euros y propuesta de imposición de sanción por 42.000 euros. El inspector-jefe dicta acto administrativo de liquidación y de imposición de sanción confirmando las propuestas y es notificado a la entidad ABC, SA, con fecha 15 de julio de 2016.

El contribuyente presenta recurso de reposición tanto contra el acto administrativo derivado del acta de inspección como de la imposición de la sanción con fecha 14 de agosto de 2016. Solicita y obtiene la suspensión de la liquidación tributaria de los 84.000 euros mediante la presentación de aval bancario de carácter indefinido. El recurso se desestima mediante Resolución de 10 de septiembre de 2016 notificada el 14 de septiembre de 2016. No estando conforme ABC, SA presenta reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional correspondiente (TEA) el 10 de octubre de 2016.

Como la entidad conoce la postura de la inspección de Hacienda manifestada por el inspector actuario y ratificada en el acto administrativo de liquidación derivado del acta correspondiente al IS de 2014 de fecha 15 de julio de 2016, el día 25 de julio de 2016 presenta la autoliquidación de dicho impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y, a pesar de no estar de acuerdo con el criterio

administrativo, efectúa un ajuste negativo al resultado contable por importe de 300.000 euros, para el caso de que el pleito se resuelva a favor de la Hacienda Pública, y así quede computada la pérdida en el ejercicio que considera la inspección. El resultado de la autoliquidación supone una cuota a devolver de 150.000 euros de los que 75.000 euros corresponden al cómputo del ajuste citado.

El 20 de mayo de 2017 Hacienda le devuelve los 150.000 euros solicitados por el IS de 2015.

Con fecha 31 de julio de 2020 se resuelve y notifica la reclamación económico-administrativa con estimación parcial en el sentido de que, al no existir contrato de suministro que establezca las condiciones de pago, debe entenderse que la exigibilidad debe ser al contado, es decir, cada vez que se efectúa el suministro del gasóleo y que como del saldo pendiente de pago a 31 de diciembre de 2014 por 300.000 euros, 150.000 euros corresponden a suministro efectuado con anterioridad al 1 de julio de 2014, corresponde admitir el 50% de lo dotado por el contribuyente en el ejercicio 2014. Asimismo se anula la sanción impuesta en su totalidad.

ABC, SA decide no seguir pleiteando y no presenta recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEA.

El día 1 de octubre de 2020 se recibe por la Oficina Técnica de la Inspección la citada resolución del TEA para su ejecución.

Se pide:

Acuerdos a adoptar para la ejecución de la resolución del TEA del 31 de julio de 2020 en relación con el IS de 2014 y la existencia de obligación tributaria conexas afectada por dicha resolución.

SOLUCIÓN

Con el planteamiento de este supuesto se pretende analizar la ejecución por parte de la Agencia Tributaria de las resoluciones y sentencias de los tribunales y, a la vez, relacionar este punto con el novedoso concepto de las «obligaciones tributarias conexas» introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Antes de entrar al caso concreto planteado y dada la novedad del concepto, es conveniente hacer una serie de comentarios sobre lo que representa esta regulación:

En primer lugar, debemos señalar que ya el legislador efectuó una primera incursión en el terreno de las obligaciones tributarias conexas si bien sin definir las. En efecto, la Ley 7/2012, de

29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y **lucha contra el fraude**, modificó el apartado 1 del artículo 68 («Interrupción de los plazos de prescripción») de la LGT (dando un primer paso en esta novedosa figura de la «obligación tributaria conexas», con la siguiente redacción:

«1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley [de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación] se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento, y liquidación de todos o parte de los elementos *de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.*

[...]».

¿En qué estaba pensando el legislador con esta nueva redacción que hemos remarcado en «negrita»?

El contribuyente declara una operación por el impuesto sobre el valor añadido (IVA), la Administración le requiere para comprobar el IVA declarado y con ocasión de dicha comprobación se determina que la operación no estaba sujeta a IVA sino al impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP). No era extraordinario que cuando se advirtiera esta circunstancia el ITP hubiera prescrito. No coinciden los sujetos pasivos de ambos tributos. ¿El requerimiento inicial para comprobar el IVA del transmitente de un inmueble interrumpe el plazo para liquidar el impuesto que procede que es el ITP al adquirente? A este interrogante pretendía responder la modificación que hemos indicado.

El legislador retoma el tema en la reforma de la LGT efectuada por la Ley 34/2015 planteando por primera vez en nuestro derecho positivo tributario el concepto de obligación tributaria conexas –si bien referido a obligaciones tributarias del mismo contribuyente–.

Con la introducción de un concepto de «obligación tributaria conexas» por la Ley 34/2015 se pretende una definición amplia de la misma y que valga para todo siendo el antecedente señalado la reforma del artículo 68.1 a) introducida por la Ley 7/2012 para un caso específico y que, no obstante, si coincidiera el obligado tributario en ambos impuestos, entraría en el concepto amplio de obligación tributaria conexas que ahora se establece.

La exposición de motivos de la Ley 34/2015 señala que la existencia de *obligaciones tributarias conexas* plantea importantes problemas en materia de prescripción que no estaban resueltos actualmente en la LGT. 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 pueden 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.

En este sentido, la Ley 34/2015 (**apartado Diez**) introduce un nuevo apartado 9 en el artículo 68 con el siguiente contenido –que incluye en su último párrafo el concepto de obligación tributaria conexas–:

«La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta ley [el derecho a liquidar] relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) [derecho a liquidar] y c) [derecho a solicitar devoluciones] del citado artículo **relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario** cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o 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.

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 periodo distinto**».

La disposición transitoria única de la Ley 34/2015, en su apartado 3, establece que esta norma será aplicable a aquellos casos en los que la interrupción del plazo de prescripción, del derecho al que se refiere la letra a) del artículo 66 (derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación), se produzca a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley –el 12 de octubre de 2015–.

El legislador se plantea la existencia de supuestos en los que la regularización de un elemento de una obligación tributaria tiene una directa incidencia en la forma de tributar de otra obligación distinta ya sea en el mismo u otro impuesto o relativa a otro periodo.

Por esta razón, si el obligado tributario presenta un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa contra la liquidación derivada de la regularización practicada por la Administración, una resolución total o parcialmente estimatoria de dichos recursos, tendría eficacia no solo en la liquidación recurrida sino también en la liquidación sobre la obligación tributaria conexas, debiendo dictarse una nueva liquidación de la misma.

El nuevo apartado 9 del artículo 68 de la LGT regula el régimen de interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias conexas que sean titularidad del mismo obligado tributario y además regula el cauce para que la Administración tributaria pueda liquidar al mismo tiempo que se establece la posibilidad de compensar de oficio las cantidades a ingresar y a devolver. También queda garantizado el reintegro de aquellas cantidades que se hayan devuelto al obligado tributario y que estén vinculadas a la liquidación que ha sido impugnada.

Con esta finalidad y para completar la regulación de las consecuencias de la existencia de «obligaciones tributarias conexas», la Ley 34/2015 –además de definir las en el citado art. 68.9 de la LGT– tiene en cuenta que si el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso o de la reclamación. [Así se introduce (**apdo. Treinta y ocho de la Ley 34/2015**) un nuevo apdo. 5 en el art. 224 de la LGT en relación con la suspensión en el recurso de reposición y un nuevo apdo. 7 en el art. 233 en relación con la reclamación económico-administrativa (**apdo. Cuarenta y dos**)].

También se establece que en la ejecución de las resoluciones de los recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas que estimen total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario, se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto del recurso o de la reclamación.

Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto en el recurso o reclamación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 de la LGT (en relación con la conservación de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación y la liquidación de intereses de demora de la nueva liquidación).

[En este sentido se introduce (**apdo. Treinta y nueve**) un nuevo apdo. 3 en el artículo 225 de la LGT en relación con la resolución en el recurso de reposición y un nuevo apdo. 7 en el

art. 239 (**apdo. Cuarenta y ocho**) en relación con la resolución en la reclamación económico-administrativa].

Volviendo a lo planteado en el caso práctico, nos encontramos con una resolución del TEA que estima parcialmente el recurso del contribuyente y que no solo afecta al IS de 2014 regularizado incorrectamente por la inspección de Hacienda sino «indirectamente» también al IS de 2015 (que sería en este caso la «obligación tributaria conexa») que ha sido autoliquidado por el contribuyente siguiendo el criterio de la inspección y que, ahora, la resolución económico-administrativa pone en evidencia.

Además, es importante observar el siguiente detalle:

La entidad ABC, SA presenta la autoliquidación por el IS de 2015 el último día de declaración –el 25 de julio de 2016– solicitando una devolución de 150.000 euros que se efectúa por la Administración tributaria el 20 de mayo de 2017, sin que haya existido ninguna actuación de interrupción de la prescripción de este impuesto y ejercicio que ha prescrito el 25 de julio de 2020.

La resolución estimatoria parcial del TEA es de 31 de julio de 2020 –notificada ese mismo día–. A esta fecha el IS de 2015 está prescrito.

Sin la novedosa regulación de las «obligaciones tributarias conexas» se habría producido lo que la nueva regulación evita: que la Administración tributaria –vía ejecución de la resolución económico-administrativa– anule parcialmente una liquidación del IS 2014 y que no pueda exigir una parte de lo devuelto por el IS de 2015.

Como la notificación de inicio de la actuación inspectora referida al IS de 2014 se ha producido el 1 de febrero de 2016 una vez ha entrado en vigor la modificación del apartado 9 del artículo 68 de la LGT (el 12 de octubre de 2015) ya puede aplicarse al caso planteado evitando el problema enunciado.

Es importante también detenerse a comentar lo siguiente:

La notificación de la comunicación de inicio de la actuación inspectora de comprobación del IS de 2014 efectuada el 1 de febrero de 2016 no puede interrumpir la prescripción de algo que aún no ha nacido –la autoliquidación del IS de 2015 se presenta el 25 de julio de 2016 último día del plazo reglamentario de presentación y, por tanto, el plazo de prescripción de esta obligación inicia su cómputo al día siguiente, el 26 de julio de 2016. Lo mismo podríamos decir de la notificación del acto administrativo de liquidación del acta efectuado el 15 de julio de 2016.

En cambio, sí que interrumpe la prescripción del IS 2015 la presentación del recurso de reposición el 14 de agosto de 2016 y la presentación de la reclamación económico-administrativa el 10 de octubre de 2016. Nos quedamos con esta fecha que es la de la última interrupción de la prescripción, ya que marca la fecha límite para que al contribuyente se le notifique el acto administrativo de ejecución que será el 10 de octubre de 2020, si quiere evitarse la prescripción del IS de 2015.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la ejecución de la resolución económico-administrativa solo van a tener 10 días para actuar, ya que han recibido la resolución para su ejecución el 1 de octubre de 2020 y deberán notificar el acto administrativo de ejecución con aquella fecha límite.

El lector disculpará las fechas a futuro utilizadas en el ejercicio, también ahora deberá ser benevolente con el autor que va a plantear cómo debería ejecutarse la resolución por la Oficina Técnica de la Inspección careciendo de la normativa reglamentaria de desarrollo de las modificaciones introducidas a la LGT por la Ley 34/2015 y las Instrucciones oportunas que seguramente estarán dictadas a la fecha que el ejercicio las requeriría –el 1 de octubre de 2020–:

- 1.º Respecto al IS de 2014 corresponde la anulación parcial de la liquidación practicada por la Inspección, procediendo solo el 50% de la liquidación, es decir: el $50\% \text{ s}/84.000 = 42.000$ euros de cuota. La liquidación de intereses de demora se efectuará desde el día 26 de julio de 2015 al día en que se ejecuta que suponemos el mismo día 1 de octubre de 2020 (imaginemos la cifra de 6.500 € que correspondería a 1.892 días a un tipo hipotético del 3%).

Total: Cuota + Intereses = 48.500 euros

Esto lo puede hacer directamente la Oficina Técnica a la vista de la resolución del TEA. Las Instrucciones dirán si también es de su competencia regularizar la obligación tributaria conexas o si deberá pedir informe de la Inspección, o incluso si pudiera ser necesario abrir algún procedimiento inspector para cuantificar dicha obligación.

Sea cual sea el procedimiento, una cosa debe quedar clara:

No se puede aprovechar la circunstancia de tener que «retocar» una obligación tributaria conexas para aprovechar la ocasión y liquidar también otras cosas. (Aquí debería mencionar a las «prescripciones parciales» pero sería como citar al diablo).

- 2.º Respecto al IS de 2015 el contribuyente obtuvo una devolución de 150.000 euros el 20 de mayo de 2017 de los que correspondían 75.000 euros al ajuste que efectuó derivado de la interpretación administrativa. Dado que el 50% es improcedente ($50\% \text{ s}/75.000 = 37.500$): existió un exceso de devolución de 37.500 euros.

Además se calcularán intereses de demora desde la fecha de devolución –el 20 de mayo de 2017– al día de ejecución del acuerdo –el 1 de octubre de 2020– (suponemos la cifra de 3.780 € que correspondería a 1.228 días a un tipo hipotético del 3%).

Total: Cuota + Intereses = 41.280 euros

El acto administrativo le representaría al contribuyente una deuda tributaria total de $48.500 + 41.280 = 89.780$ euros a pagar en el plazo de voluntaria establecido por el artículo 62.2 de la LGT que se abre con la notificación del acto de ejecución.

Notas:

- 1.^a Caso de que el contribuyente no hubiera suspendido el acto de liquidación derivado del acta y hubiera ingresado, se originaría una devolución a su favor que se compensaría con el importe a ingresar por el ejercicio 2015.
- 2.^a El contribuyente tiene derecho al reintegro del 50% de los costes del aval presentado para suspender la liquidación derivada del acta.