

PRESENTACIÓN

La prescripción de las infracciones tributarias ante la reforma del artículo 66 de la LGT.

La cuestión de la prescripción de las infracciones y de las sanciones tributarias no deja de ser uno de los temas siempre abiertos al debate y a la reflexión. En el momento actual, mediante la Ley 14/2000, de 29 de diciembre (Ley de acompañamiento para el 2001) se acaba de introducir una modificación en el art. 66.1.a) de la Ley General Tributaria que, por efecto del parcheo legislativo con soluciones de urgencia a los problemas de la Administración gestora, viene a renovar el interés de la cuestión ya que la nueva norma demanda una integración e reinterpretación de las normas vigentes que no conduzca a absurdos mayores que aquellos que trataba de afrontar. En particular, adelantamos nuestra cautela respecto de las consecuencias que se desprenderían de una interpretación literal de la norma antes citada.

En efecto, si nos detenemos en su dicción puntual, tenemos que el nuevo art. 66.1 de la LGT afirma:

“Los plazos de prescripción a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 64 se interrumpen:

a) Por cualquier acción administrativa, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado por cada hecho imponible. Asimismo, **los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán, además de por las actuaciones mencionadas anteriormente, por la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador.**

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

c) Por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.”

Hemos de decir que, hasta este momento, la única referencia legal a la prescripción de las infracciones tributarias se encontraba en el art. 89. 1. De esta misma Ley que establecía: “La responsabilidad derivada de las infracciones se extingue por el pago o cumplimiento de la sanción, por prescripción o por condonación”. Con la nueva norma se da cierto respaldo al art. 30.3 del RGIT que declaraba el efecto interruptivo de la iniciación del procedimiento inspector respecto de las infracciones y sanciones, y se da satisfacción al art.

10 de la LGT que ordena la regulación por ley de los plazos de prescripción, si bien en el caso que nos ocupa no se trata estrictamente de establecer nuevos plazos de prescripción.

Pues bien, si aplicamos a la nueva norma lo que es doctrina consolidada sobre la prescripción obtenemos las siguientes conclusiones inmediatas: a) “Cualquier” actuación administrativa de mera gestión del tributo, siempre que tenga efectos interruptivos de la prescripción de la obligación tributaria, tendrá los mismos efectos sobre la responsabilidad por infracciones. b) También se reconoce legalmente este efecto a la iniciación de correspondiente procedimiento sancionador. c) Una vez interrumpida la prescripción, salvo disposición en contrario, los plazos se comienzan a contar íntegramente desde el momento en que se produjo el acto con efectos interruptivos.

Quizá se pueda, además, suscitar una cuarta vertiente de problemas por cuanto cabe preguntarse si la ley de acompañamiento, al modificar el art. 66.1.a) de la LGT, está añadiendo al ordenamiento vigente una norma o mandato que anteriormente no existía. Aunque a nuestro entender el planteamiento correcto lo que debe indagar es si los efectos del nuevo precepto, señalados anteriormente, en la medida en que no estuvieran ya reconocidos por una norma, no se producirán hasta la vigencia de la citada Ley de acompañamiento. Y decimos que este es el planteamiento correcto pues no puede haber ninguna duda de que la iniciación del procedimiento sancionador, notificada al sujeto infractor, tiene y ha tenido efectos interruptivos de la responsabilidad de aquel, con independencia de que la Ley 14/2000 lo establezca expresamente.

Pues bien, en cuanto a si es “derecho nuevo” este reconocimiento de efectos interruptivos sobre la prescripción de la responsabilidad por infracciones a los actos de gestión tributaria que tengan el mismo efecto respecto de las obligaciones y deberes tributarios, la cuestión es indudablemente más compleja y tiene una historia que es preciso recorrer brevemente.

A mi entender, y siguiendo la distinción de Magín Pont Clemente, hasta la vigencia del sistema de separación de los procedimientos sancionador y de gestión, no es fácil negar que las actuaciones gestoras tuvieran aquel efecto sobre la responsabilidad por infracciones porque lo que no era posible deslindar era la naturaleza misma de las actuaciones administrativas ya que se encaminaban a ambos fines simultáneamente (gestión y sanciones), si bien no en todos los casos es igualmente clara esta apreciación pues la propia delimitación del objeto o finalidad de una actuación administrativa podría entenderse en un sentido distinto del señalado, es decir, con efectos estrictamente en la gestión del tributo y no de cara a la aplicación de las infracciones y sanciones.

Por otra parte, se dirá, en relación a esta cuestión, que no es posible que la Administración aprecie, ni antes ni ahora, la existencia de una infracción (al menos las graves) hasta que no haya cuantificado exactamente la deuda tributaria del contribuyente, por lo que dejar transcurrir la prescripción de las infracciones, al margen de las actuaciones de gestión, supondría, en la práctica, dejar impunes la mayoría de las conductas infractoras. Es decir, si secuencialmente el procedimiento sancionador es posterior al de liquidación, bien sea debido al tiempo en que se inician las actuaciones gestoras, bien por la duración de los pro-

cedimientos de liquidación, la conclusión es que difícilmente se iniciará un procedimiento sancionador dentro del plazo de prescripción de cuatro años. Por ello resulta obligado reconocer efectos interruptivos de la responsabilidad por infracciones a las actuaciones gestoras de la Administración.

Ahora bien, este argumento no es plenamente convincente pues lo único que demuestra es que la programación y planificación de las actividades administrativas de gestión tributaria no habían previsto la producción de un resultado no deseado: la prescripción en masa de las infracciones tributarias. Posiblemente existirán otras formas de organizar la gestión tributaria, ciertamente cada vez más compleja y masificada, o de legislar en esta materia, en las que sea posible sancionar en plazo las conductas infractoras. Es decir, con la tesis expuesta defensora de la actual manera de organizar la gestión, se estaría defendiendo una acomodación de los principios del derecho sancionador a la práctica administrativa y no al contrario, como debiera ser.

Estas son las conclusiones a las que se ha llegado por opiniones autorizadas que habían denunciado el silencio de la Ley General Tributaria sobre la prescripción de la responsabilidad por infracciones, y que ha resumido E. De Miguel Canuto en términos que abreviamos ahora.

Así, para unos, ante el silencio de la LGT, se hacía preciso acudir a la Ley 30/1992, ya que la prescripción en el ámbito de las sanciones, entre otros argumentos, es una cuestión material o de régimen jurídico (STS de 7 de julio de 1989) y no sólo de procedimiento, por lo que los plazos serían los fijados en la norma general aplicable a todas las Administraciones.

Por su parte, F. Escribano López, F. Pérez Royo, F. Cervera Torrejón (y otros) y C. García Novoa, consideran, aunque con matices entre ellos, que ese silencio legal permitía entender que el plazo para imponer sanciones sólo se vería interrumpido por la iniciación del procedimiento sancionador correspondiente, ya que, entre otras razones, la misma literalidad del precepto, art. 66.1.a), se refería al “impuesto devengado por cada hecho imponible”, o bien que es perfectamente posible considerar prescrita la responsabilidad por infracciones e interrumpida la prescripción de la obligación tributaria (R. Falcón).

Si, como acabamos de exponer, no es fácil resolver con certeza la situación legal previa a la Ley 1/1998, de Derecho y Garantías del Contribuyente, en el momento actual, con la vigencia de esta Ley, las cosas vienen a tomar una orientación nueva debido a la separación que, entre ambos procedimientos, instituye la nueva norma.

En efecto, la declaración legal sobre la separación de ambos procedimientos, aunque limitada una vez más por la práctica de la Administración bajo el amparo de su desarrollo reglamentario, añade un nuevo argumento a los ya expuestos, pues, como advertíamos anteriormente, ahora es perfectamente posible deslindar los fines y el objeto de cada procedimiento de suerte que se refuerzan los argumentos en favor de la separación, también, entre los actos con efectos interruptivos de la prescripción en uno y otro plano jurídicos.

Muy posiblemente por este motivo se dicta la Ley 14/2000, con el contenido que hemos señalado al comienzo de estas notas y que nos devuelve al comienzo de las mismas.

Decíamos entonces que no respaldamos una interpretación literal de la nueva Ley ya que esta requiere una labor hermenéutica compleja. Veamos algunos de los problemas que se nos suscitan.

La primera cuestión a resolver nos llevaría a una reinterpretación del art. 66.1. de la LGT en su totalidad, ya que el añadido en el 2001, sólo reconoce efectos interruptivos de la responsabilidad por infracciones a las actuaciones tendentes a la gestión del tributo que tengan el mismo efecto respecto de las obligaciones tributarias del contribuyente, guardando silencio respecto de las actuaciones contempladas en las letras b) y c) del mismo precepto. Muy posiblemente, los impulsores de la reforma comentada no se hayan siquiera suscitado la necesidad de interferir en los apartados b) y c) de aquel precepto pues la generosa interpretación jurisprudencial de los mismos juega en favor de la proliferación de hechos y actos con efectos interruptivos de la prescripción. Como muestra de ello, baste recordar la forma en que se reconocen estos efectos a los distintos actos de impulso de las reclamaciones y recursos (puesta de manifiesto, alegaciones, etc.), cuando lo cierto es que la LGT sólo atribuye esta eficacia a “la interposición” de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

En segundo lugar, y dentro exclusivamente del supuesto de la letra a) de ese precepto, hemos de plantearnos si la literalidad de la Ley se corresponde con su verdadero sentido, ya que, reconocer efectos interruptivos de la prescripción para la imposición de sanciones a los actos tendentes a la “recaudación del impuesto”, puede ser un exceso contrario a toda lógica y a la misma seguridad jurídica. Pues aunque nada empuja a que este efecto pudiera producirse respecto de infracciones cometidas con posterioridad al procedimiento de liquidación, no es posible aceptarlo con carácter general ya que se permitiría abrir el procedimiento sancionador al cabo de muchos años desde la comisión de la infracción, privando a la sanción, además, de todo efecto o finalidad preventivos y correctores sobre el infractor. Efectivamente, si sumamos los periodos de prescripción de la acción para liquidar, los plazos de duración de los procedimientos liquidadores, los periodos de prescripción de la acción recaudatoria y los plazos (ilimitados) de duración de estos procedimientos, y reconocemos que durante todo este tiempo no se ha iniciado la prescripción de la responsabilidad por una infracción, no sólo se contraviene el principio de seguridad jurídica sino que se lesionan otros valores esenciales del orden sancionador.

En tercer lugar, tampoco podemos aceptar que los efectos de las actuaciones de gestión-liquidación sean, sin más, los de interrumpir la prescripción reanudando ex novo el cómputo del plazo de cuatro años. Esta situación permitiría dilatar la apertura del procedimiento sancionador de forma que se quebrarían los principios señalados anteriormente y la separación de procedimientos conduciría a una contradicción con la naturaleza garantista que la Ley ha querido darle, más aún cuando en ella se impulsaba la reducción de los plazos de prescripción tributaria.

En concreto, si se acepta que cualquiera de estos actos de gestión, incluso el pago de la deuda, produjera el efecto señalado, tendríamos que concluir que el procedimiento sancionador podría iniciarse en cualquier momento dentro de los cuatro años de prescripción, y, además, por imperativo de la nueva redacción del art. 66.1.a) de la LGT, que el acto de

iniciación del procedimiento sancionador, al tener efectos también interruptivos reabrirla a su vez los plazos de prescripción.

La cuestión, una vez expuesto lo anterior, es bastante sencilla de plantear en todo su alcance: ¿La nueva redacción de la LGT tiene alguna incidencia en la actual regulación del procedimiento sancionador en el sentido de alterar los términos en que ahora se regula reglamentariamente la duración total del procedimiento sancionador y los efectos de traspasar este plazo? Y, de igual manera: ¿Tiene efectos en la regulación reglamentaria de la forma en que debe actuar la inspección de los tributos cuando detecta la existencia de una infracción?

Empecemos por la primera de las cuestiones expuestas que guarda estrecha relación con lo que determina el Real Decreto 1930/1998, por el que se desarrolla el procedimiento sancionador, que ordena:

“Art. 36 Plazo para resolver.- 1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el plazo máximo para resolver el procedimiento será de seis meses, a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador... **Transcurrido dicho plazo** sin que la resolución haya sido dictada, **se entenderá caducado el procedimiento** y se procederá al archivo de las actuaciones, de oficio o a instancia del interesado, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción...”

Si examinamos detenidamente la situación, observaremos que es un precepto reglamentario quien dispone que el plazo de seis meses de duración máxima del procedimiento sancionador, es un plazo de caducidad. Si bien, es también cierto que este mismo plazo de seis meses ha sido fijado anteriormente por la LDGC en su artículo 34.3, y que es esta misma Ley la que ordena que “la Administración Tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte excepto en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación y **cuando se produzca la caducidad**, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados” (art. 13), y, asimismo, que “si venciere el plazo de resolución en los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente la hubiera dictado expresamente, se producirán los efectos que establezca su normativa específica. A estos efectos, **todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda**” (art. 23), con lo que se reitera el mandato del art. 105.1. de la LGT.

Dejaremos al margen el tema, de por sí espinoso, sobre el sentido que tiene, en todos los preceptos legales citados, la expresión “gestión tributaria”, pues consideramos, con Fennellós Puigcerver, que, en muchos casos, este término es empleado como sinónimo de “aplicación de los tributos” y que, por tanto, sus mandatos pueden extenderse, en estos supuestos, al procedimiento sancionador tributario.

Sin embargo, el art. 36 del Real Decreto 1930/1998, antes transcrito, cuando establece la caducidad del plazo de seis meses, ordena “sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de

nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción”.

Es precisamente en relación con este inciso cuando la reforma de la LGT cobra importancia, ya que permitiría iniciar nuevamente el procedimiento sancionador, siempre dentro del plazo de cuatro años subsiguientes al último acto de gestión con efectos interruptivos sobre la obligación tributaria.

A nuestro juicio, y omitiendo diversos razonamientos, es posible sostener una interpretación que modere este efecto que no sólo no parece correcto desde el principio de seguridad jurídica, sino que atenta contra los fines esenciales de toda pena o sanción si la declaración de responsabilidad (ya que no todavía la aplicación de la pena) se produce en un momento tan alejado en el tiempo desde la comisión de la infracción.

En principio es cierto que muchos autores se han inclinado por interpretar que el plazo fijado en la LDGC, es un plazo de caducidad. Así, Florián García Berro escribe “La falta de resolución en plazo en este supuesto sí permitía entender caducado el procedimiento, teniendo en cuenta que la acción administrativa para la imposición de sanciones no es equiparable a la de liquidación del tributo, por lo que el artículo 105.2 de la LGT no representaba un impedimento para aplicar en estos casos el régimen general de la caducidad”. Es decir, habría que considerar, con C. García Novoa, que en este caso procede la aplicación del art. 92.3 de la Ley 30/1992, según el cual la caducidad no produce por sí sola la prescripción, pero priva de efectos interruptivos a los procedimientos caducados.

Ahora bien, el régimen del procedimiento sancionador general debe ser trasladado al ámbito tributario con los matices que se deriven de su propia especialidad legislativa, pues en el derecho administrativo sólo al acto por el que se inicia el procedimiento sancionador se le reconoce eficacia interruptiva de la prescripción de la responsabilidad, es decir, si iniciado un procedimiento sancionador se paraliza, sin resolver, durante un mes (art. 132 de la LRJPAC), se le privaría de estos efectos. Pues bien, siguiendo este criterio, si en derecho tributario se le reconocen estos efectos tanto a los actos de los procedimientos de gestión como al inicio del procedimiento sancionador, deberíamos entender que, caducado éste último, se debería privar de efectos interruptivos de la prescripción a todos los actos a los que anteriormente se les hubiere reconocido.

En definitiva si la separación de procedimientos (gestor y sancionador) es meramente formal, pues la normativa posterior a la LDGC la erosiona una y otra vez, debe entenderse que serán aplicables de nuevo los mismos criterios con que se resolvían estas cuestiones antes de la vigencia de esta Ley.

No se trata de dejar sin efectos la reforma legislativa, sino aplicarla en su verdadero alcance, es decir, el de esclarecer un tema que podría ser objeto de dudas o controversias, cuál es el de los plazos de prescripción de la responsabilidad por infracciones, de forma que entendemos aclarado el efecto interruptivo de los actos de gestión tributaria y no sólo de los de inicio del procedimiento sancionador. Ello con independencia del asunto del que enseguida nos ocuparemos.

La segunda cuestión que nos proponíamos abordar se refería a los efectos de la reforma de la LGT en el procedimiento inspector a partir del cual se abriría el procedimiento sancionador. Para ello, hemos de partir del examen de la Disposición final del Real Decreto 1930/1998 que, en una de las modificaciones al Reglamento de Inspección de los Tributos ordenaba el contenido mínimo de las actas de inspección disponiendo que, entre otras menciones:

“j) En su caso, se hará constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador, en el supuesto de que, a juicio del actuario, no esté justificada su iniciación.

A estos efectos, y **si transcurridos los plazos previstos** en el apartado 2 del artículo 60 de este Reglamento, en relación con las actas de conformidad, y en el apartado 4 del mismo, respecto de las actas de disconformidad, si, **no se hubiera ordenado la iniciación de procedimiento sancionador, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso de tales plazos**, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley General Tributaria en materia de revisión de actos administrativos.”

Es sabido que la remisión al RGIT se traduce en el establecimiento de un plazo dentro del cual deberá iniciarse el procedimiento sancionador, que será de un mes desde la fecha del acta, cuando se trate de actas de conformidad, y del mismo periodo, a contar desde el término del plazo para formular alegaciones, cuando el acta sea de disconformidad.

Nuevamente nos encontramos con una disposición reglamentaria que entra a disciplinar los plazos en que la administración debe llevar a cabo sus actuaciones, si bien, en este caso lo hace tendiendo un puente entre el procedimiento inspector y el sancionador y sentando el plazo de un mes (por simplificar las cosas) para que se inicie este segundo procedimiento.

Hemos de advertir que, no obstante lo anterior, la iniciación del procedimiento sancionador, no está contemplada exclusivamente en estos preceptos reglamentarios, pues, como señala Juana Ricardo, las sanciones no pecuniarias tienen su propia regulación, y, en el caso de infracciones simples que se recojan en una diligencia “se procederá, en su caso, a la iniciación del correspondiente expediente sancionador”. De ahí que nos estemos refiriendo a los supuestos en los que el acta de inspección es la “notitia criminis” suficiente para la apertura del procedimiento.

Para estos casos, a partir de la fecha del acta de inspección, se inicia el cómputo de un plazo, dentro del cual, nos dice la norma reglamentaria, si “no se hubiera ordenado la iniciación de procedimiento sancionador, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso de tales plazos”.

La cuestión, por tanto, que nos suscita la modificación de la LGT que comentamos, es la de determinar cuál debe ser el sentido del último inciso entresacado del reglamento, pues si la responsabilidad por la infracción no ha prescrito ¿se verá afectada por ello la declaración reglamentaria?.

Sin duda existen argumentos para sostener que el reglamento no puede desvirtuar lo ordenado en el art. 105.2 de la LGT (si consideramos que el precepto permanece en vigor tras la LDGC), pero también es posible entender que se trata de una norma por la que la Administración (el Gobierno) autolimita el ejercicio de sus facultades y lo sujeta a determinados plazos (con apoyo también en la LDGC y en el mismo art. 105.1 de la LGT).

Ahora bien, aún en el supuesto en que se admitiera que la nueva norma contenida en el art. 66.1.a) de la LGT, permite a la Inspección iniciar el procedimiento sancionador una vez transcurrido dicho plazo, entendemos que con ello no se debería considerar que este plazo carece totalmente de efectos. A nuestro juicio, debe considerarse que estamos nuevamente ante un supuesto de inactividad de la Administración y que, en la lógica del Reglamento General de Inspección, el incumplimiento de los plazos, si bien no implica la caducidad del procedimiento (art. 92.3 de la Ley 30/1992, y 105.2 de la LGT), tiene el efecto de privar de efectos interruptivos de la prescripción, en este caso sobre la responsabilidad por infracciones, a las actuaciones desarrolladas con anterioridad a la paralización del procedimiento.

Es decir, se privaría a todas las actuaciones inspectoras, en todo caso, de los efectos interruptivos de la prescripción que la reforma de la LGT declara, por lo que la iniciación del procedimiento sancionador sólo podría efectuarse respecto de las infracciones no prescritas, entendiendo siempre que la iniciación del procedimiento se considera producida en la fecha en que se notifiquen al contribuyente, como recientemente ha declarado el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en sentencia de 10 de abril de 2001 (Ponente: Ilmo. Sr. Escanilla Pallás).

Antonio Cayón Galiardo.

Gabinete de Estudios AEDAF.