

AUDIENCIA NACIONAL
Sentencias de 27 de septiembre, 15 de noviembre y 7 de
diciembre de 2000
Ponentes: Sr. García Paredes. Sra. Isabel García García-
Blanco

Plazos de prescripción tras la entrada en vigor de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

La modificación del plazo de prescripción operada por la Ley 1/1998 de DGC ha traído numerosas consecuencias y suscitado problemas que no habían sido abordados por los diversos estudios realizados en torno a la Ley. Las dos sentencias que comentamos son una muestra de ello.

La Audiencia Nacional ha sentado en la sentencia de 27 de septiembre de 2000 (Ponente Sr. García Paredes) el siguiente criterio:

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Segundo.- *De lo actuado en el expediente administrativo se desprende: 1) Que con fecha 25 Mar. 1991, se incoó Acta de liquidación en relación con el IRPF, ejercicio 1985. 2) Que la recurrente presentó escrito de alegaciones en fecha 20 Abr. 1991. Y 3) Que la contribuyente había presentado declaración por dicho Impuesto en fecha 20 Jun. 1986.*

Como puede apreciarse, desde la presentación de la declaración, hasta la fecha de incoación del Acta, habían transcurrido más de cuatro años, de conformidad con lo preceptuado en el art. 67 de la LGT, en relación con el art. 64. a) de la citada Ley, pues el art. 24 de la L 1/1998, de 26 Feb. de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, establece en cuatro años el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria...

Lo dispuesto en ambos preceptos, conforme establece la disp. final 7ª de la L 1/1998, entraron en vigor el día 1 Ene. 1999.

El RD 136/2000, de 4 feb. por el que se desarrolla parcialmente la L 1/1998, en su disp. final 4º 3, establece: "Lo dispuesto en el art. 24 de la L 1/1998, de 26 de Feb., de derechos y Garantías de los Contribuyentes, y la nueva redacción dada por dicha Ley al art. 64 de la L 230/1963, de 28 Dic., General Tributaria, y el art. 15 de la LO 12/1995, de 12 Dic., de Represión del Contrabando, en lo relativo al plazo de prescripción de deudas, acciones y derechos mencionados en dichos preceptos, se aplicará a partir de 1 Ene. 1999, con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos impositivos, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos, sin perjuicio de la interrupción ..."

La finalidad de esta normativa, como se declara en la Exposición de Motivos es la de "evitar las posibles divergencias que pudieran surgir en su interpretación", es decir, en la entrada en vigor de los nuevos plazos de prescripción.

En este sentido, lo aclarado no es la entrada en vigor, que es la fijada en el día 1 Ene. 1999, es a los actos a los que afecta, que se extiende a todos los hechos anteriores a dicha fecha, objeto de actuaciones administrativas (liquidación o sanción) y que no son firmes, al estar impugnadas, sea en vía económico-administrativa, sea en la contencioso-administrativa.

Por tanto, a las actuaciones administrativas sometidas a impugnación económico-administrativa a la entrada en vigor fijada, es decir, en el 1 Ene. 1999, se les aplica el plazo de prescripción de cuatro años, sin que para entender que el plazo de cuatro años se ha de computar desde dicha fecha, al no darse la posibilidad de que convivan el plazo anterior de los cinco años y el nuevo de los cuatro años hasta que finalizara el plazo de los cuatro años, computados desde la entrada en vigor del precepto...

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo ... debemos declarar y declaramos que dicha resolución es nula al no haber apreciado de oficio la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria..."

En conclusión, se declara que la aplicación de los nuevos plazos de prescripción a hechos acontecidos antes de la vigencia de la Ley 1/1998, no puede coexistir con los anteriores plazos, sino que a todos los efectos se habrá de tener en consideración exclusivamente el plazo de cuatro años, por lo que al enjuiciar situaciones no firmes, su adecuación a Derecho en cuanto al cómputo de la prescripción se ajustará al periodo de cuatro años.

Este mismo criterio se ha sustentado en la Sentencia de 15 de noviembre de 2000 (Ponente: Ilma. Sra. D^a. Isabel García García-Blanco) cuyo objeto se ciñe a la prescripción de las infracciones cometidas en ciertas retenciones de trabajo personal, ejercicios 1985 y 1986, IRPF.

“FUNDAMENTOS DE DERECHO

Tercero.-

... la Disposición final primera 1 de la citada Ley 1/1998 modifica el plazo de prescripción para reducirlo a cuatro años y frente al régimen general de entrada en vigor de los preceptos de la Ley 1/1998, la Disposición final séptima 2 prevé una especial “vacatio legis” para los preceptos relativos a la prescripción al establecer: “Lo dispuesto en el art. 24 de la presente Ley, la nueva redacción dada al art. 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria...entrarán en vigor el día 1 de enero de 1999”.

“Prima facie” ya de la lectura de esta Disposición final séptima 2 hubiera podido inferirse que desde el día 1 de enero de 1999 el plazo de prescripción es de cuatro años, sea cual sea el momento en que se hubiera iniciado dicho plazo y a salvo siempre, claro está, los efectos de la interrupción.

Y tal interpretación que puede encontrar su base en las normas generales del Derecho común reguladoras del régimen transitorio (Disposiciones Transitorias del Código Civil) sobre la base de que la prescripción comenzada pero no concluida no constituye un derecho adquirido con arreglo a la legislación anterior sino una mera expectativa de derecho que debe regirse por la nueva regulación, ha de entenderse hoy ratificada por el Real Decreto 136/2000 de 4 de febrero (BOE de 16 de febrero de 2000), cuya disposición final cuarta, ordinal 3 dispone que: ... “...la nueva redacción dada por dicha Ley (Ley 1/ 1998) al artículo 64 de la Ley General Tributaria ..., en lo relativo al plazo de prescripción de las deudas, acciones y derechos mencionados en dichos preceptos, se aplicará a partir de 1 de enero de 1999, con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponible, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente”.

Asimismo, venimos declarando que con independencia de la técnica normativa utilizada, e incluso las dudas que desde la óptica del principio de legalidad tributaria (artículo 31.3 y 133.1 de la Constitución) pueda suscitar a dicha interpretación, lo cierto es que los claros términos del recién publicado Reglamento de desarrollo de la Ley 1/1998 no dejan lugar a dudas, tal y como asimismo se detalla en la Exposición de Motivos de dicho Real Decreto 136/2000, en la que se alude, expresamente “...a que se reduce a cuatro años ...el plazo general para exigir las deudas tributarias”, añadiéndose que se debe destacar “...a estos efectos, la mención que, en relación con los nuevos plazos de prescripción se realiza, para evitar las posibles divergencias que pudieran surgir en su interpretación”.

Así pues, ha de concluirse que a partir del 1 de enero de 1999, y con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponible, el plazo de prescripción para exigir la deuda tributaria, cobrar lo liquidado, sancionar y para tener derecho a la devolución de ingresos indebidos, ha quedado reducido de cinco a cuatro años.”

... el artículo 66 de la propia Ley General Tributaria añade que "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", de manera que el plazo de prescripción para liquidar, para cobrar lo liquidado y para sancionar, se interrumpe por la actuación inspectora realizada con conocimiento formal del obligado tributario.

Ahora bien en desarrollo reglamentario de esta regulación, en cuanto a la actuación inspectora se refiere, el apartado 4 del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos dispone que "La interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras producida por causas no imputables al obligado tributario, producirá los siguientes efectos: a) Se entenderá no producida la interrupción del cómputo de la prescripción como consecuencia del inicio de tales actuaciones...", teniendo en cuenta que el precedente nº 3 del propio artículo 31, en su párrafo segundo, considera interrumpidas las actuaciones inspectoras cuando "la suspensión de las mismas se prolongue por más de seis meses".

Poniendo término a cualesquiera vacilaciones anteriores de los Tribunales de Instancia sobre tal cuestión - ciertamente muy debatida - la sentencia de 28 de febrero de 1996 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, confirmando una sentencia de 22 de noviembre de 1994 de esta misma Sala y Sección, aborda el tema desde la perspectiva del principio constitucional de la seguridad jurídica y considera que la expresión "actuaciones inspectoras" ha de entenderse - decantándose el Alto Tribunal por una de entre las tres posibles acepciones de la misma que pueden inferirse del propio Reglamento General de la Inspección de los Tributos - en el sentido de "actuaciones de la Inspección de los Tributos" a virtud, fundamentalmente, de la modificación operada en el artículo 140. c) de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que atribuye a la Inspección de los Tributos la competencia para "Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan", por lo que desde el 1 de junio de 1986 (fecha en la que entró en vigor el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, conforme a su Disposición Final), resulta incuestionable que incumbe a la Inspección de los Tributos la práctica de liquidaciones resultantes de las actuaciones de investigación y comprobación y, por ende, una función que anteriormente era sólo gestora se convirtió también en una actuación de la Inspección de los Tributos.

... De esta manera, la interrupción por más de seis meses y por causas ajenas al obligado tributario del procedimiento inspector en cualquier momento entre el comienzo de la inspección y la notificación de la liquidación, produciría aquel efecto de no afectar a la prescripción que se estuviera ganando (criterio confirmado por el propio Tribunal Supremo en las posteriores sentencias de 28 de octubre de 1997).

En el caso de autos las actuaciones inspectoras estuvieron paralizadas de forma ininterrumpida, por más de seis meses, por causa no imputable al obligado tributario desde la presentación de alegaciones el 7-12-1989 hasta la notificación del acuerdo liquidatorio de 26-10-1990, notificación efectuada el 20-5-1991, por lo que esta última fecha ha de ser considerada como “dies a quem” de la prescripción ya que solo en tal fecha se produce la acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo en los términos que exige el art. 66 de la LGT.

El cuanto al “dies a quo” del computo prescriptivo, en relación con la acción para imponer sanciones tributarias ha de estarse al momento en que se cometieron las respectivas infracciones (art. 65 LGT) y teniendo en cuenta que partimos de una infracción grave del art. 79 a) de la LGT por dejar de ingresar dentro del plazo reglamentario todo o parte de la deuda tributaria ... hemos de acudir al Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su Art. 152 cuando al regular las obligaciones tributarias del retenedor, en el apartado 1º, establecía que “el sujeto obligado a retener deberá presentar en los primeros veinticinco días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, ante la Delegación de Hacienda correspondiente, declaración de las cantidades retenidas en el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en el Tesoro Público, en la forma y condiciones que determine el Ministerio de Hacienda ...” continuando en su apartado 2ª señalando que “Las personas físicas y jurídicas, con exclusión de la Administración del Estado y de sus Organismos autónomos obligados a retener el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por los rendimientos del trabajo personal satisfechos, deberán presentar, conjuntamente con la última declaración de retenciones de cada año, un resumen anual de las mismas. ... Por tanto el día inicial del computo de prescripción sería el 25-1-1987 (correspondiente al último trimestre del año 1986, debiéndose de computar respecto a los anteriores trimestres de 1985 y 1986 el veinticinco de los meses de abril, julio, octubre y enero correspondientes), pero entre esta última fecha y la notificación del acuerdo liquidatorio efectuada el 20-5-1991 han transcurrido sobradamente los cuatro años prescriptivos antedichos, no pudiéndose dar eficacia interruptiva a las actuaciones inspectoras iniciadas con el acta de 13-11-1989 ante la interrupción por más de seis meses de las mismas por causa no imputable al obligado tributario, tal y como se ha expuesto anteriormente.”

Este mismo criterio ha sido mantenido en relación a la ausencia de efectos interruptivos de la prescripción del derecho a determinar la deuda (liquidación) en la sentencia de 7 de diciembre de 2000, (Ponente: Ilma. Sra. D. Isabel García García-Blanco), en la que, además, la cuestión de la prescripción se suscita de oficio por la Sala:

“Tercero.- Vista la antigüedad de los ejercicios examinados es preciso plantearse una posible prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo (art. 67 LGT)...”

En lo que se refiere al criterio sentado en la Sentencia de 15 de noviembre de 2000, hay que advertir que se declara que: "Así pues, ha de concluirse que a partir del 1 de enero de 1999, y con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos impositivos, el plazo de prescripción ... para tener derecho a la devolución de ingresos indebidos, ha quedado reducido de cinco a cuatro años."

Es decir, la reducción de los citados plazos afectan también al derecho a la devolución de ingresos indebidos, cuestión que debiera ser objeto de una consideración particular ya que algunos de los argumentos empleados por el tribunal debieran revisarse al ponerse en conexión con un derecho del contribuyente. Así, cuando afirma que "... la prescripción comenzada pero no concluida no constituye un derecho adquirido con arreglo a la legislación anterior sino una mera expectativa de derecho que debe regirse por la nueva regulación..."

Para dar noticia de otras sentencias de la Audiencia Nacional en la misma dirección mencionaremos las de 28 de marzo, 24 de abril, 1.15 y 29 de junio, a las que se refiere Javier Martín Fernández ("La Prescripción del quinto ejercicio de las liquidaciones que no hayan adquirido firmeza" Informes de la AEDAF. Mayo de 2001).

Finalmente señalar que el Tribunal Supremo, quien todavía no se ha pronunciado sobre esta misma cuestión, mantiene razonamientos semejantes a los empleados por la Audiencia Nacional en las sentencias transcritas, lo que nos permite creer que se consolidará el criterio expuesto.

Así en la Sentencia de 26 de Febrero de 2001 (Sala 3.ª Secc. 2.ª. Ponente: Sr. Gota Losada) declara:

"FUNDAMENTOS DE DERECHO

Cuarto.- (...)

La Sala sostiene que la modificación introducida por la L 10/1985, referida exclusivamente al día a quo de la prescripción, no tiene efecto retroactivo alguno, de modo que respecto de las obligaciones tributarias devengadas ex lege con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la L 10/1985, de 26 Abr., que fue el día de su publicación en el BOE (disp. final primera), o sea, el 27 Abr. 1985, el día a quo en el caso de autos fue el 31 Dic. 1984; ...

Las razones en que funda la Sala esta interpretación son las siguientes:

Primera.- *La irretroactividad en todo caso de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 de la Constitución) y de las demás disposiciones, incluidas las tributarias, salvo que una Ley la permita.*

Segunda.- *La aplicación supletoria del CC, admitida por el art. 9.º, ap. 2, de la LGT, que permite tener presente el art. 1939 del CC que dispone: «La prescripción comenzada antes de la publicación de este Código se regirá por las Le-*

yes anteriores al mismo; pero si desde que fuese puesto en observancia transcurriese todo el tiempo en él exigido para la prescripción, surtirá ésta su efecto, aunque por dichas Leyes anteriores se requiera mayor lapso de tiempo». De igual modo es aplicable supletoriamente la disp. transitoria 4.^a del CC.

Tercera.- El Ministro de Hacienda aprobó la O 24 Jun. 1964 por la que interpretó la aplicación de las normas sobre prescripción de la LGT, manteniendo en el dispositivo primero que «la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria o para imponer sanciones, comenzada antes de la entrada en vigor de la LGT, se regirá por la legislación anterior a la misma; pero si desde el 1 Mar. 1964 transcurriese el plazo general de cinco años o, en su caso, el especial de diez años, exigidos por aquélla hoy para la prescripción, surtirá ésta su efecto, aunque por la legislación anterior se requiriese mayor lapso de tiempo».

(...)

Por el contrario, respecto del *dies ad quem*, o sea, de culminación del plazo de prescripción, si éste ha sido reducido legalmente, caso por ejemplo de la L 1/1998, de 26 Feb., de Derechos y Garantías de los Contribuyentes que redujo el plazo de cinco a cuatro años (art. 24), el nuevo plazo es aplicable, a partir del 1 Ene. 1999 (fecha de entrada en vigor de esta Ley, en materia de prescripción según la disp. final 7.^a de dicha Ley), a la prescripción iniciada con anterioridad, según se ha admitido por la disp. final 4.^a del RD 136/2000, de 4 Feb., por el que se desarrolló parcialmente la L 1/1988, de 26 Feb., citada.