

TRIBUTACIÓN

**PROBLEMAS TRANSITORIOS DE
LA REBAJA DE PRESCRIPCIÓN
A CUATRO AÑOS**

**Núm.
43/2001**

JOSÉ M. PEÑA GARBÍN

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

EN esta colaboración se analizan algunos problemas transitorios planteados por las reformas introducidas en el Estatuto del Contribuyente y, en especial, la supuesta aplicación retroactiva del nuevo plazo de prescripción sobre actuaciones inspectoras anteriores al Estatuto. Como apunta el autor, si finalmente llegasen a prosperar algunas interpretaciones a favor de la retroactividad podríamos encontrarnos con unas consecuencias similares a las que tuvo en su día la sentencia del Tribunal Supremo que algunos interpretaron como una «amnistía» encubierta.

Sumario:

1. Introducción.
2. Los problemas interpretativos.
3. Particularidad de las sanciones.
4. Interrupción de la prescripción para sancionar.
5. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Una de las novedades más importantes que introdujo el llamado Estatuto del Contribuyente fue la reducción del antiguo plazo de prescripción de 5 años a 4. Dicha modificación, se contiene en su artículo 24 y en la nueva redacción que dió al artículo 64 de la LGT en su disposición final primera (Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes). La rebaja del plazo de prescripción afecta a las cuatro manifestaciones en que puede operar, es decir, la prescripción del derecho a «liquidar», a «cobrar» lo ya liquidado, a «sancionar» las infracciones cometidas y también sobre el derecho del contribuyente a la «devolución de ingresos indebidos». Otras novedades del Estatuto afectaron específicamente a las sanciones tributarias al exigir un «expediente distinto o independiente» para la imposición de sanciones, y reconocer la suspensión sin garantías «hasta que sean firmes en vía administrativa» (arts. 34 y 35 de la Ley 1/1998).

Con independencia de la opinión personal que merezcan tales reformas, lo cierto es que han tenido una importante repercusión en las relaciones del contribuyente con la Administración Tributaria y transcurridos tres años desde la entrada en vigor del Estatuto ya existe la suficiente perspectiva temporal para valorar sus consecuencias prácticas. Nuestro objetivo no es abarcar las muy variadas consecuencias de aquellas reformas sino poner de manifiesto alguno de los problemas de derecho transitorio que ha planteado la rebaja de prescripción a 4 años y, en especial los posibles efectos retroactivos sobre actuaciones inspectoras anteriores al Estatuto.

Precisamente uno de los aspectos más debatidos en la aprobación del Estatuto fue la entrada en vigor del nuevo plazo de prescripción adoptándose al final una solución «intermedia» pues si bien el Estatuto entró en vigor el 19 de marzo de 1998, en lo relativo a la nueva prescripción se dispuso que entraba en vigor «el día 1 de enero de 1999» (disp. final séptima). Y en relación al régimen transitorio únicamente se estableció que «los procedimientos» ya iniciados se regirían por la normativa anterior hasta su conclusión, si bien al nuevo procedimiento sancionador separado se le reconocía un cierto carácter retroactivo en cuanto se aplicaba también para inspecciones ya iniciadas si todavía no se habían firmado las actas (disp. trans. única).

2. LOS PROBLEMAS INTERPRETATIVOS

Pronto se vió que uno de los interrogantes de la rebaja del plazo de prescripción era si el nuevo plazo de 4 años también afectaba a los hechos imposables realizados o las infracciones cometidas antes de 1 de enero de 1999. Es decir, si tendría efectos retroactivos y cuál sería su alcance sobre actuaciones inspectoras en curso o ya terminadas pero que no eran «firmes» al encontrarse recurridas en vía administrativa o judicial.

Aunque había interpretaciones contrarias a dar cualquier tipo de efecto retroactivo al nuevo plazo de 4 años según lo dispuesto literalmente en el propio Estatuto, lo cierto es que desde un principio la Administración reconoció una cierta retroactividad que finalmente se contiene en el Real Decreto 136/2000 al disponer que el nuevo plazo de 4 años de prescripción se aplicará a partir de 1 de enero de 1999 «con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imposables, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos». Pero añadiendo también que estos efectos retroactivos lo son «sin perjuicio de que la interrupción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos provistos en la normativa vigente» (disp. final cuarta apartado 3 del RD 136/2000, de 4 de febrero).

En definitiva, la norma reglamentaria reconoce efectos retroactivos al plazo de 4 años cuando las actuaciones inspectoras se inicien después de 1 de enero de 1999 aunque afecten a obligaciones devengadas o infracciones cometidas antes de dicha fecha. Por ejemplo, si ahora se cita para comprobar el IRPF de 1995 ó 1996 hay que tener en cuenta el nuevo plazo de 4 años para ver si estarían prescritos tanto el derecho a comprobar y liquidar las omisiones que pudieran darse, como a sancionar las posibles infracciones cometidas por ese concepto y año. Esta interpretación favorece al contribuyente y en principio no debe plantear ningún tipo de controversias ante los Tribunales ya que si la Administración aprecia de oficio la prescripción y se abstiene de liquidar o sancionar no cabe esperar recurso por parte del contribuyente.

Ahora bien, esos efectos retroactivos sí plantean problemas cuando existan indicios de «delito» contra la Hacienda Pública. Como es sabido, aunque la prescripción administrativa se redujo a 4 años no se modificó el plazo de prescripción penal para la persecución de los delitos fiscales que continúa en 5 años según el Código Penal. Esta diferencia de plazos plantea importantes problemas que no sólo son transitorios sino que también afecta a los presuntos delitos cometidos tras la entrada en vigor del Estatuto. El problema de fondo es que una vez prescrita la acción administrativa para liquidar o sancionar una determinada conducta tributaria se discute si podría ser investigada y sancionada en vía penal, ya que si no existe deuda tributaria frente a la Hacienda Pública al estar prescrita puede ser difícil apreciar la «defraudación a la Hacienda Pública» a que se refiere el Código Penal (art. 305 del C. Penal).

Como decíamos, la duda excede del ámbito puramente transitorio de la reforma aunque ya existen algunos pronunciamientos contradictorios referidos a actuaciones inspectoras y presuntos delitos cometidos antes de la entrada en vigor del Estatuto sobre los que no había sentencias firmes.

Así, la Audiencia Nacional ha dicho en algún caso que si ha prescrito la acción administrativa habrá prescrito la acción penal, y una vez producida la prescripción administrativa la Administración Tributaria no puede perseguir los presuntos delitos fiscales..., pese a tratarse de actuaciones realizadas mucho antes de la entrada en vigor del Estatuto (AN, «caso Inverbroker»). Frente a este criterio, aunque sin entrar en todos los argumentos y matices al respecto, el Tribunal Supremo viene manteniendo que la prescripción penal sigue estando en 5 años y que no se le pueden dar efectos retroactivos a los plazos de prescripción (TS 1-6-1999).

Junto al anterior problema relacionado con los delitos contra la Hacienda Pública, quizás el principal interrogante de la rebaja del plazo de prescripción administrativa sean sus posibles efectos retroactivos sobre actuaciones inspectoras iniciadas antes de 1 de enero de 1999 cuando las liquidaciones resultantes o las sanciones impuestas no son «firmes» en aquella fecha en que entró en vigor la rebaja de prescripción según la disposición final séptima del Estatuto.

De existir esa supuesta retroactividad puede ocasionar importantes perjuicios económicos a la Hacienda Pública pues supondría que muchas cuotas, intereses de demora y sanciones liquidadas por la Administración y que se encuentran recurridas ante los Tribunales ahora podrían declararse nulas por los efectos de esta supuesta «prescripción sobrevenida». Situación que, tiene bastante en común con aquella otra duda sobre la aplicación del plazo de 6 meses para resolver las Actas de disconformidad que finalmente resolvió el Tribunal Supremo en contra del criterio de la Administración, y que derivó en la conocida acusación de una supuesta «amnistía» fiscal para ciertos contribuyentes...

Al margen de cualquier comparación, no parece que la intención del legislador fuese la de conceder esa retroactividad del plazo de 4 años. Así se desprende de su expresa referencia a la entrada en vigor de la nueva prescripción y a que «los procedimientos tributarios» iniciados con anterioridad se regirían por la normativa anterior hasta su conclusión (disp. final séptima y disp. trans. única de la Ley 1/1998). Como vimos, el desarrollo reglamentario le dio una cierta retroactividad pero «sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha (1-1-1999) produzca los efectos previstos en la normativa vigente» (disp. final cuarta del RD 136/2000). Es decir, si antes de 1 de enero de 1999 se produjo una interrupción de prescripción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 66 de la LGT ésta produjo sus efectos si no habían pasado 5 años y aunque hubiera transcurrido el nuevo plazo de 4 años, y ya fuese por actos de la Administración, del propio contribuyente o por la interposición de recursos. Esta interpretación es la que sostiene la Administración si bien el empleo del término «en su caso» y el no especificar cuál es la «normativa vigente» puede dar pie a otras interpretaciones más favorables a los contribuyentes afectados.

Para despejar estas dudas, junto a la normativa comentada hay que tener presente los tres grandes principios sobre la retroactividad de las normas: el respeto a los actos firmes y la cosa juzgada, las reformas legales pueden ser retroactivas si expresamente así lo disponen, pero en ningún caso pueden tener efectos retroactivos las normas sancionadoras menos favorables. Este

último principio tiene otra manifestación que expresamente se recoge en el Estatuto del Contribuyente al disponer que las normas que regulan «el régimen» de infracciones, sanciones y recargos tributarios «tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado» (art. 4.3 de la Ley 1/1998).

Dicho esto, el problema jurídico no es sólo determinar el alcance de las normas transitorias del Estatuto sino que también exige distinguir entre liquidaciones de cuotas e intereses de demora por un lado, y sanciones por otro. Y ya dentro del ámbito de las sanciones hay que determinar si las normas relativas a la prescripción forman parte del «régimen sancionador» o, por el contrario, se trata de una mera norma «de procedimiento». En el primer caso le serían aplicables los efectos retroactivos previstos en el Estatuto para las sanciones en cuanto que la nueva prescripción es más favorable para el contribuyente, pero si es una mera cuestión de procedimiento sería de aplicación la no retroactividad dispuesta en el Estatuto para «los procedimientos tributarios» que ya estaban iniciados a su entrada en vigor (disp. trans. única).

Por lo general el Tribunal Supremo entiende que en relación con la prescripción la normativa aplicable es la que esté vigente «al ser aplicada» y no la vigente en la fecha en que se produjo «el devengo» del tributo, salvo que exista una disposición expresa en contrario (TS 6-2-1999). Esta postura apoyaría la interpretación reglamentaria antes señalada y, por tanto, si antes del 1 de enero de 1999 se produjo una interrupción de prescripción cuando no habían pasado 5 años produjo entonces sus efectos interruptivos sin que le sea de aplicación ahora aquella «prescripción sobrevinida» si habían pasado 4 años.

Estos efectos interruptivos serían aplicables a todos los actos que se produjeron dentro del mismo «procedimiento tributario» por ejemplo, las citaciones, diligencias o liquidaciones derivadas de una misma comprobación, o los diferentes actos dictados en un mismo procedimiento de revisión, siempre que cumplieran los requisitos para interrumpir la prescripción según la LGT. Y es la interpretación que sostiene el TEAC en unificación de criterios al no admitir la supuesta retroactividad de los 4 años para «procedimientos» iniciados antes del Estatuto (TEAC 25-4-2000).

Pero la casuística puede ser muy variada. Así, si la inspección se inició antes del Estatuto y con posterioridad a 1 de enero de 1999 se produce un incumplimiento de los plazos del año o seis meses ahora regulados en su artículo 29; cabe pensar que si se retoman las actuaciones puede tratarse de un nuevo «procedimiento» ya iniciado después del 1 de enero de 1999 y, en cualquier caso, habría que contemplar el nuevo plazo de 4 años dados los efectos previstos en el artículo 29 para las dilaciones o interrupciones injustificadas en fase de inspección. Y si la inspección se terminó antes de aquella fecha y el recurso se interpone después puede tratarse de un «nuevo procedimiento» aunque el Tribunal debería considerar los efectos interruptivos de las actuaciones inspectoras según el Real Decreto 136/2000. En todo caso, y de acuerdo con la Jurisprudencia consolidada, una paralización injustificada en este recurso que supere los 4 años puede determinar por sí sola la prescripción de lo actuado en vía de inspección.

3. PARTICULARIDAD DE LAS SANCIONES

La no retroactividad es fácil de defender tratándose de anteriores liquidaciones de cuotas e intereses de demora, si es que estos últimos no se incluyen en la categoría de los «recargos» a que se refiere el artículo 4.3 del Estatuto, más problemas ofrecen las sanciones que fueron liquidadas antes del Estatuto cuando ya habían transcurrido 4 años de la fecha en que se cometieron. Tratándose de sanciones no firmes se plantean dos problemas adicionales:

- Por un lado, ver si el nuevo plazo de 4 años tiene los efectos retroactivos provistos en el artículo 4.3 del Estatuto para el «régimen de infracciones y sanciones tributarias».
- Y, en segundo lugar, si la separación del procedimiento sancionador afecta a la interrupción de la prescripción para imponer sanciones.

En cuanto al primero las opiniones distan de ser pacíficas y, como vimos, el problema reside en determinar si el plazo de prescripción forma parte del «procedimiento» o del «régimen» sancionador, circunstancia que no aclara ninguna norma tributaria. Este mismo problema se plantea también con la no ejecutividad de las sanciones previsto en el artículo 35 del Estatuto y si bien el Tribunal Supremo se inclinó inicialmente por su no retroactividad al no existir una norma expresa que le diera carácter retroactivo (TS 13-2-1998, 15-6-1998...) después cambia de criterio y entiende que la nueva suspensión sin garantías forma parte del «régimen sancionador» y por tanto le da efectos retroactivos si el acuerdo de suspensión no es firme, anula acuerdos denegatorios tomados mucho antes del Estatuto e incluso llega a condenar en costas a la Administración por no aplicar entonces la norma ahora vigente (TS 29-10-1999, 6-3-2000...).

En lo que respecta a la retroactividad del nuevo plazo de prescripción, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo de fecha 1 de junio de 1999 referida al ámbito penal, en recurso extraordinario el TEAC considera que las normas relativas a la prescripción «no forman parte del régimen de infracciones y sanciones tributarias» a que se refiere el Estatuto y por tanto hay que estar a lo que digan las normas transitorias del propio Estatuto según las cuales ahora no se puede dar efectos retroactivos sobre «procedimientos» iniciados antes del Estatuto (TEAC 25-4-2000). Pero desgraciadamente este criterio administrativo no siempre es compartido por los Tribunales.

Así, en alguna ocasión la Audiencia Nacional ha reconocido los efectos retroactivos del nuevo plazo de 4 años sobre actuaciones inspectoras que se realizaron mucho antes de la entrada en vigor del Estatuto, y curiosamente llega a esa conclusión invocando el principio de seguridad jurídica e interpretando las normas transitorias del Estatuto y su desarrollo reglamentario en la disposición final cuarta del Real Decreto 136/2000, si bien parece olvidar el sentido de su último párrafo que respeta las interrupciones producidas antes del 1 de junio de 1999 de acuerdo con la normativa entonces vigente cuando regía el plazo de 5 años. Cuando menos resulta sorprendente invocar la «seguridad jurídica» para anular ahora unos actos que cuando se dictaron lo hicieron conforme a la nor-

mativa entonces vigente. Y las consecuencias son importantes porque no sólo se refieren a las sanciones sino que esta prescripción «sobrevvenida» afectaría también a las liquidaciones sobre cuotas e intereses de demora.

Así, cuando en 1987 hubo un retraso superior a 6 meses al liquidar un Acta de disconformidad referida a Retenciones del 84 y aunque la liquidación se notificó a principios del 89 antes de transcurrir los 5 años de prescripción entonces vigente, ahora la Audiencia Nacional no sólo aplica el posterior criterio del Tribunal Supremo sobre los retrasos al liquidar las Actas de disconformidad, cosa lógica por otra parte, sino que llega más lejos y también dice que al notificarse la liquidación ya habían pasado (en 1989) más de 4 años y aplicando retroactivamente el nuevo plazo ahora declara prescrita aquella liquidación (AN 28-3-2000). Con este criterio los años más antiguos liquidados en Actas de disconformidad que no pudieron «beneficiarse» de la prescripción por aquella controvertida interpretación del Tribunal Supremo sobre los retrasos de 6 meses ahora podrían beneficiarse de esta supuesta retroactividad del plazo de 4 años de prescripción.

Y en otro caso más claro, una citación para comprobar el IRPF de 1983 que se notificó correctamente en 1988 cuando no habían pasado los 5 años ahora se declara que estaba prescrito el derecho a comprobar y liquidar porque habían pasado más de 4 años y anula las liquidaciones practicadas en su día (AN 1-6-2000). De confirmarse esta atrevida interpretación resultaría que en casi todas las inspecciones realizadas antes del Estatuto ahora se reconocería la prescripción de las deudas liquidadas por los años más antiguos, y no sólo las sanciones.

Por último, parece claro que en ningún caso esa retroactividad del plazo de 4 años afectaría a las liquidaciones que fueran «firmes» a la entrada en vigor del Estatuto, bien porque no se recurrieron o por haber agotado todos los recursos posibles. No obstante, tratándose de «sanciones firmes» si ahora el Tribunal competente declara la nulidad del último párrafo de la disposición final cuarta del Real Decreto 136/2000 no faltarán quienes invoquen la nueva Ley de la Jurisdicción Contenciosa para no pagar sanciones firmes pendientes de ejecutar si les afectara la supuesta retroactividad de los 4 años (art. 73 de la Ley 29/1998).

4. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN PARA SANCIONAR

En cuanto al problema relativo a la interrupción de la prescripción para sancionar, a los problemas transitorios antes descritos se añade el originado por la separación del expediente sancionador que entró en vigor el día 19 de marzo de 1998 incluso para actuaciones inspectoras iniciadas antes pero sin haber extendido las actas correspondientes (disp. trans. única de la Ley 1/1998).

Esta separación entre el expediente para regularizar la cuota e intereses de demora y el sancionador planteó desde un principio la duda de si las actuaciones realizadas en el primero interrumpen la prescripción para iniciar el segundo. Y en particular, si la citación de inicio de actua-

ciones inspectoras también interrumpe la prescripción para sancionar las infracciones que se deriven de aquellas actuaciones. Ni el Estatuto ni las normas reglamentarias de desarrollo se pronuncian al respecto.

En principio la duda surge para las sanciones impuestas tras el Estatuto aunque también podrían discutirse efectos retroactivos para las anteriores. El criterio administrativo mantiene que al no modificar el Estatuto el artículo 66 de la LGT relativo a la interrupción de prescripción ni el artículo 58 que, incluye a las sanciones dentro del concepto de «deuda tributaria» la situación seguía como antes del Estatuto y por tanto aquella citación inicial y las actuaciones posteriores también interrumpen la prescripción para sancionar, que no sólo se interrumpe con el «inicio» del expediente sancionador ahora regulado en el Real Decreto 1930/1998.

Creemos que darle efectos retroactivos a la interpretación contraria es llevar demasiado lejos la supuesta retroactividad del Estatuto, máxime cuando él mismo contiene una norma transitoria al respecto y resulta difícil sostener que esa «tramitación separada» de expedientes también forma parte del régimen sustantivo de las sanciones, ¿cuáles serían entonces las normas específicas del «procedimiento» sancionador?

Ante la duda, y al menos para evitar problemas en el futuro, «con efectos a partir de 1 de enero del 2001» se ha introducido un nuevo párrafo en el artículo 66 de la LGT en el que se dispone que además de los actos de la Administración para la comprobación, liquidación y recaudación: «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» [nueva redacción de la letra a) del apartado 1 del artículo 66 de la LGT por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre].

Con esta redacción se pretende dejar claro que la citación inicial y demás actuaciones para «regularizar» las cuotas e intereses de demora también interrumpen la prescripción para sancionar, cerrando el paso a quienes defendían que pasados 4 años desde que se cometieron las infracciones no se podría «iniciar» el nuevo procedimiento sancionador al estar prescrito el derecho a sancionar en vía administrativa. El objetivo de la modificación es claro y la Administración entiende que en realidad sólo viene a aclarar lo que siempre sucedía. No obstante, la nueva redacción también plantea sus dudas.

En primer lugar porque no existen «normas interpretativas» y por tanto nada puede añadir sobre los expedientes sancionadores iniciados antes del 2001. Además, por su ubicación dentro del artículo 66 de la LGT puede hacer pensar que ahora los propios actos del contribuyente no interrumpen la prescripción para sancionar las infracciones cometidas, tal y como ocurre en el ámbito penal. Si este efecto no se pretendía hubiera sido más correcto introducir aquella nueva redacción como un nuevo apartado del artículo 66 de la LGT. Ante la nueva duda cabe esperar que la próxima reforma de la LGT corrija esta imprecisa redacción e incluso cuestione abiertamente si el contribuyente puede interrumpir con sus propios actos la prescripción para ser sancionado.

5. CONCLUSIONES

Este breve repaso sobre algunos de los problemas transitorios que plantean las novedades del Estatuto del Contribuyente pone de manifiesto la importancia práctica que puede tener cualquier modificación legal de las instituciones y los procedimientos tributarios, así como de las normas transitorias que las regulen. En particular, si finalmente llegaran a confirmarse aquellas interpretaciones de la Audiencia Nacional sobre la aplicación retroactiva de la nueva prescripción sobre expedientes anteriores al Estatuto, la Hacienda Pública dejaría de ingresar muchos miles de millones por unas consecuencias que posiblemente no quiso el legislador.

Sirvan estas dudas de aviso al legislador en la anunciada reforma de la LGT frente a quienes se niegan a reconocer las particularidades *de* los procedimientos tributarios así como la necesidad de una regulación específica y también, por qué no, novedosa. Prudencia también frente a quienes promueven grandes cambios en las instituciones tributarias sin tener luego que responder de sus consecuencias prácticas, ya sea burocratizando la represión del fraude fiscal, o retrasando y atascando aún más los procedimientos de revisión que sean administrativos o judiciales.

En este sentido, si uno de los grandes objetivos de la reforma es reducir la litigiosidad frente a las actuaciones administrativas, será difícil de alcanzar mientras se valore la eficacia de la Administración por la cuantía de las liquidaciones practicadas, e imposible mientras exista la esperanza de que algún Tribunal acabará anulando sus actuaciones en base a cualquier interpretación forzada o formalista de las leyes.