

Consell Tributari

Expediente: 718/99

El Consell Tributari, reunido en sesión de 14 de febrero de 2000, ha aprobado el siguiente dictamen:

ANTECEDENTES

1.- D. Guillem Sánchez Juliachs, director adjunto a la Gerencia y delegado de Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona, solicitó del Consell Tributari dictamen sobre los efectos de la asimilación entre tributos y multas en los procedimientos de recaudación tras los cambios introducidos por la Ley 50/1998, concretamente, sobre la posibilidad de considerar que la prescripción de las multas es de cuatro años, al igual que sucede con los tributos.

2.- Celebrada sesión informativa con el Sr. Guillem Sánchez Juliachs sobre los extremos a que se refiere la anterior petición, el solicitante manifestó la conveniencia de que la opinión del Consell constase en una breve nota y que se ampliase su contenido al funcionamiento a estos efectos del mecanismo de la imputación de pagos del artículo 61 de la Ley general tributaria.

INFORME

1.- Prescripción de multas de tráfico

1.1.- El plazo de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias en la Ley general tributaria

Los artículos 64 y siguientes de la Ley general tributaria regulan la prescripción, aludiendo expresamente a "la acción para imponer sanciones tributarias" (art. 64.c)) y estableciendo un plazo de prescripción de cuatro años, a contar desde el momento que se especifica en el artículo 65 de dicho texto legal, en función del tipo de derecho o acción de que se trate, y que se interrumpe por las causas del artículo 66 de la Ley general tributaria.

En el caso de las infracciones tributarias, la Ley general tributaria dispone que prescribirá a los cuatro años, contados "desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones", "la acción para imponer sanciones tributarias" (art. 65 y 64.c)).

A su vez "la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas" (art. 64.c) LGT), prescribirá a los cuatro años contados "desde la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario (art. 65 LGT). Debiendo hacerse constar que según el artículo 58.2.e) de la propia Ley general tributaria "las sanciones pecuniarias" también forma parte de la deuda tributaria.

1.2.- Plazo de prescripción de deudas de derecho público no tributarias

Por su parte, el Reglamento general de recaudación aprobado por Real Decreto 1.684/1990, aplicable a "la realización de los créditos tributarios y demás de derecho público" (art. 1 RGR), de conformidad con lo establecido en el artículo 31 de la Ley general presupuestaria (texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1.091/1988, de 23 de septiembre), se refiere a la prescripción de las deudas en los artículos 59 a 62, dentro del título dedicado a otras formas de extinción de las deudas diferentes del pago o cumplimiento. (Título II RGR).

Concretamente, el artículo 59 del Reglamento general de recaudación distingue entre "deudas tributarias liquidadas" y "deudas de derecho público no tributarias", y establece respecto de estas últimas que su plazo de prescripción "se regirá por lo que dispongan las normas con arreglo a las cuales se determinaron y, en defecto de éstas, la Ley general presupuestaria".

A estos efectos, la Ley general presupuestaria dispone en su artículo 40 que "salvo lo establecido por las Leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los cinco años el derecho de la Hacienda Pública:

a) A reconocer o liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse.

b) Al cobro de los créditos reconocidos o liquidados, a contar desde la fecha de su notificación o, si esta no fuera preceptiva, desde su vencimiento".

Asimismo, el apartado 2 del mismo artículo 40 de la Ley general presupuestaria establece respecto de la interrupción de la prescripción, que "la prescripción de los derechos de la Hacienda Pública se interrumpirá conforme al artículo 66 de la Ley general tributaria y se aplicará de oficio".

Finalmente, ha de tenerse en cuenta que, según el artículo 22 de la Ley general presupuestaria son "derechos económicos de la Hacienda Pública y constituyen el haber de la misma" no sólo los tributos, los rendimientos procedentes de su patrimonio y los productos de operaciones de la Deuda Pública, sino también "los demás recursos que obtenga la Hacienda Pública", entre los cuales hay que contar las sanciones pecuniarias, como, de otro lado, especifica el artículo 2 de la Ley reguladora de las Haciendas locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre).

1.3.- La prescripción de los derechos económicos de la Hacienda Local según la Ley 39/1988

Coherentemente con el sistema expuesto, el artículo 2.2 de la Ley reguladora de las Haciendas locales reproduce el contenido esencial del artículo 31 de la Ley general presupuestaria; y los artículos 10 y siguientes, asimismo, de la Ley reguladora de las Haciendas locales, declaran con carácter general la aplicabilidad de la Ley general tributaria a los tributos locales a que se refiere dicha Ley; de donde se deduce que el esquema relativo a los plazos de prescripción tributaria y de deudas de derecho público no tributario expuesto resulta plenamente aplicable en el ámbito local.

La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, que modifica, entre otras, la redacción de los artículos 2.2 y 10 de la Ley 39/1988 antes citados, apenas introduce algún cambio sustancial. Las modificaciones se limitan a añadir una serie de ejemplos a la referencia a los "ingresos de derecho público" que ya contenía el citado artículo 2.2. de la Ley reguladora de las Haciendas locales -concretamente, se incluyen como ingresos de derecho público, "las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, los precios públicos y las multas y sanciones pecuniarias"-. Y a extender en el artículo 10 de la Ley reguladora de las Haciendas locales a "los restantes ingresos de derecho público de las entidades locales", el régimen de los recargos e intereses de demora tributarios; extensión que, si bien constituye una novedad, tiene claros antecedentes en los artículos 31, 32 y 36 de la Ley general presupuestaria, reguladores, respectivamente, de la cobranza de los derechos económicos de la Hacienda Pública; de la aplicación de los ingresos de derecho público de las garantías, deberes de colaboración y períodos de recaudación de los artículos 71, 73, 74, 111 y 126 de la Ley general tributaria; y del devengo de intereses de demora.

1.4.- La prescripción de las infracciones y sanciones de tráfico según su regulación especial

Una vez establecido tanto el carácter de ingreso público no tributario de las sanciones pecuniarias, como el régimen jurídico general de los mismos que deriva de la Ley general presupuestaria, y apuntada la escasa trascendencia de las modificaciones introducidas en la Ley reguladora de las Haciendas locales por la Ley 50/1998, conviene detenerse en el régimen específico de las sanciones de tráfico, de aplicación preferente, dada su naturaleza de Ley especial, así como por disposición expresa del artículo 40 de la Ley general presupuestaria.

A este respecto, la Ley sobre tráfico, aprobada por real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo (B.O.E. 14 de marzo de 1990), dedica su artículo 81 a la prescripción de las infracciones y sanciones de circulación, estableciendo en su apartado 1 (redactado por la Ley 5/1997, de 24 de marzo) que "La acción para sancionar las infracciones prescribe a los tres meses contados a partir del día en que los hechos se hubieren cometido". Y añade, "La prescripción se interrumpe por cualquier acción administrativa de la que tenga conocimiento el denunciado o esté encaminada a averiguar su identidad o domicilio o por la notificación efectuada de acuerdo con lo establecido en el artículo 78".

A su vez, el apartado 2 de este mismo artículo 81 establece: "Las sanciones, una vez adquieran firmeza, prescriben al año, prescripción que sólo se interrumpirá por las actuaciones encaminadas a su ejecución".

Finalmente, el artículo 84 de esta misma Ley, relativo al cobro de multas establece que "Las multas deberán hacerse efectivas a los órganos de recaudación de la Administración gestora, directamente o a través de entidades de depósito, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha de su firmeza", y que "Vencido el plazo de ingreso establecido en el apartado anterior sin que se hubiere satisfecho la multa, su exacción se llevará a cabo por el procedimiento de apremio, a tal efecto será título ejecutivo la certificación de descubierto expedida por el órgano competente de la Administración gestora".

Asimismo "Cuando las sanciones hayan sido interpuestas por la Administración del Estado -continúan los apartados 3 y 4 del artículo 84-, los órganos y procedimientos de la recaudación ejecutiva serán los establecidos en el Reglamento general de recaudación y demás normas de aplicación. En los demás casos, serán los establecidos en la legislación aplicable por las Autoridades que las hayan impuesto",

siendo impugnables en vía económico-administrativa "los actos de gestión recaudatoria en vía de apremio dictadas por los órganos de la Administración del Estado respecto de las multas impuestas en aplicación de la presente Ley".

1.5.- Prescripción de las infracciones y sanciones de tráfico impuestas por la Administración municipal

De lo expuesto hasta el momento se desprenden las siguientes conclusiones:

1.- Las sanciones pecuniarias o multas de tráfico son derechos económicos de la hacienda Pública, concretamente, ingresos públicos no tributarios.

2.- La prescripción de las deudas de derecho público no tributarias y, por tanto, de las multas de tráfico, se rige por su legislación específica y, en su defecto, por la Ley general presupuestaria (art. 35 LGP y arts. 59 a 62 RGR); en ningún caso, por las normas de la Ley general tributaria.

3.- La Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas locales, antes y después de las modificaciones introducidas por la Ley 50/1998, no excepciona en ningún momento el panorama anterior, cuya aplicación general por el contrario predica, por lo que la solución en este ámbito es la misma que la establecida a nivel estatal.

4.- La única modificación introducida en la Ley 39/1988 por la Ley 50/1998 que pudiera considerarse alteradora del régimen especial de cobranza de las deudas de derecho público no tributarias, se refiere a la aplicación a estas deudas de los intereses y recargos de las deudas tributarias (art. 10 LRHL), solución que no coincide exactamente con lo que dispone al respecto la Ley general presupuestaria (arts. 32 y 36 LGP), pero que en nada afecta al régimen y a los plazos de prescripción de las deudas de derecho público no tributarias.

5.- En consecuencia, y a la vista de los preceptos anteriormente examinados, entendemos que tras la modificación de la Ley 39/1988 operada por la Ley 50/1998, nada ha cambiado respecto a los plazos de prescripción vigentes para las infracciones y sanciones de tráfico.

Tales plazos, según el artículo 81 del Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, son de tres meses, contados desde el día en que los hechos se hubiesen cometido, para la acción para sancionar las infracciones. Y de un año para las sanciones, una vez que adquieran firmeza, esto es, una vez transcurridos los plazos de interposición de recursos contra dichas sanciones sin que haya hecho uso de los

mismos, o bien, una vez recaída resolución o sentencia firme en tales reclamaciones o recursos.

La asimilación entre multas de tráfico y deudas tributarias se limita estrictamente al área de los recargos e intereses, tal y como taxativamente dispone el artículo 10 de la Ley 39/1988 en su nueva redacción ex lege 50/1998. Asimilación que debe entenderse respecto de los recargos e intereses que, integrados o no en la Ley general tributaria, sean exigibles respecto de las deudas tributarias con carácter general. Esta asimilación no se ciñe por tanto al procedimiento recaudatorio pero tiene su ámbito de actuación bien delimitado, no siendo posible por tanto extenderlo a ningún otro aspecto material o formal del régimen jurídico de tales deudas, incluida la prescripción.

2.- Imputación de pagos

El artículo 62 de la Ley general tributaria establece:

"1. Las deudas tributarias se presuponen autónomas.

2. En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo sujeto pasivo y no pudiera satisfacerse totalmente, la administración, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago al crédito más antiguo, determinándose su antigüedad de acuerdo con la fecha en que fue exigible.

3. Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias, unas procedentes de tributos de la Hacienda Pública y otras de tributos a favor de otras Entidades, tendrán preferencia para su cobro las primeras, salvo la prelación que corresponda con arreglo a los artículos 71, 73 y 76 de esta Ley.

4. El cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue el derecho de la hacienda Pública a percibir los anteriores en descubierto".

A su vez, los artículos 44 y 45 del Reglamento general de recaudación disponen:

"Art. 44. Eficacia extintiva del pago.- 1. El pago realizado con los requisitos exigidos por este Reglamento extingue la deuda y libera al deudor y demás responsables.

2. El pago de un débito de vencimiento posterior no presupone el pago de los anteriores, ni extingue el derecho de la Hacienda Pública a percibir aquellos que estén en descubierto, sin perjuicio de los efectos de la prescripción.

Art. 45. Imputación de pagos.- 1. Las deudas se presumen autónomas.

2.- El deudor de varias deudas podrá, al realizar el pago, imputarlo a aquella o aquellas que libremente determine.

3.- En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas del mismo obligado al pago y no pudieran satisfacerse totalmente, sin perjuicio de las normas que establecen la prelación de determinados créditos, el pago se aplicará a las deudas por orden de mayor a menor antigüedad, determinada ésta por la fecha de vencimiento del período voluntario para el pago de cada una".

Los preceptos transcritos más arriba establecen:

- El principio de autonomía de las deudas de derecho público en general y especialmente de las deudas tributarias.

- El principio de libertad de imputación de pagos del deudor.

- El instituto de la imputación legal del pago en el supuesto de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas del mismo sujeto y no pudieran satisfacerse totalmente.

Ahora bien la aplicación e interpretación del instituto de la imputación legal plantea, al menos, las siguientes dudas:

- Interpretación del término "ejecución forzosa".

- Carácter subsidiario o no de la imputación legal respecto de la imputación voluntaria del deudor.

- Determinación de la deuda más antigua.

- Sujetos a los que se refiere la acumulación de deudas tributarias.

- Posibilidad o no de acumulación entre deudas tributarias y no tributarias, y funcionamiento de la imputación legal en estos casos.

Respecto de tales cuestiones, cabe hacer algunas observaciones.

Así, en cuanto a lo que debe entenderse por "ejecución forzosa", parece demasiado restrictivo limitar la imputación legal a los supuestos de embargo y enajenación que se produzcan en la vía de apremio, sea cual sea el fundamento de esta figura (bien evitar la prescripción, bien limitar la discrecionalidad de la Administración); por lo que resulta lógica su aplicación, incluso por vía analógica, a todos los supuestos de pago que se produzcan una vez iniciada la vía de apremio.

En segundo lugar, el carácter subsidiario de la imputación legal respecto de la imputación voluntaria del deudor deriva tanto de la configuración constitucional del deber de contribuir -cuyo corolario inmediato es el derecho del ciudadano a pagar libremente sus impuestos y la obligación de la Administración a admitir el pago sin

limitación ni condición alguna, debiendo incluso facilitarlos, como del principio general de libertad de pagos que recoge el artículo 1.172 del Código civil.

Como ya ha señalado en otra ocasión este Consell Tributari, ese derecho de los ciudadanos se encuentra ampliamente reconocido en nuestro ordenamiento jurídico tributario sin más limitaciones que las que impone la eficacia del sistema, a saber: la exigibilidad de la integridad del pago de las deudas tributarias en período voluntario (arts. 62.1 LGT y 21.1 RGR) -limitación paralela a la que se impone a la administración en la vía de apremio al establecer la obligatoriedad de la admisión de pagos parciales (arts. 20.5 y 107.2 RGR)-; y la imputación legal de pagos en el caso de deudas tributarias acumuladas en la vía de apremio.

Todo ello, independientemente de que la inexistencia de límites o condiciones al derecho de los ciudadanos a pagar libremente sus impuestos constituya una exigencia objetiva de la eficacia de todo sistema tributario de masas, cuya base de funcionamiento radica en la colaboración ciudadana.

En tercer lugar, la determinación de la antigüedad del crédito "de acuerdo con la fecha en que fue exigible" a que se refiere el artículo 62.2 de la Ley general tributaria coincide esencialmente con la "fecha de vencimiento del período voluntario para el pago" de cada deuda del artículo 45.3 del Reglamento general de recaudación.

Y algo similar ocurre con las referencias al sujeto pasivo del artículo 62.2 de la Ley general tributaria y al obligado al pago del Reglamento general de recaudación (art. 45.3). La referencia concreta al sujeto pasivo de la Ley general tributaria no impide su aplicación analógica a los demás obligados tributarios, dado el fundamento de este instituto, como veíamos anteriormente, y las reglas generales de la hermenéutica.

En cuanto a la posibilidad o no de acumular deudas de derecho público tributarias o no tributarias en la vía de apremio, el silencio del actual Reglamento general de recaudación, aprobado por Real Decreto 1.684/1990, de 20 de diciembre, obliga a acudir a los criterios generales que rigen la acumulación de expedientes en la Ley 30/1992, de aplicación subsidiaria en materia tributaria.

Tales criterios, que según el artículo 73 de la Ley 30/1992 son los de "identidad sustancial o íntima conexión", resultan de difícil aplicación en el caso de expedientes relativos a deudas de derecho público pero de distinto régimen jurídico y diferente régimen de prescripción, cuya única conexión es la identidad del deudor y el hecho de estar incursas en apremio. Sobre todo si tenemos en cuenta la expresa limitación de la acumulación en apremio a las deudas tributarias que hacía el antiguo Reglamento general de recaudación de 1968 (art. 106), o en otro terreno, los restrictivos

criterios que para la acumulación de expedientes utiliza el Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas de 1981 (arts. 48 y 49).

Y ello sin perjuicio de que la acumulación de deudas tributarias y no tributarias de un mismo sujeto podría suponer además una dificultad añadida para aplicar la imputación legal de pagos del artículo 62 de la Ley general tributaria.

En definitiva, se podría considerar que el principio de eficacia administrativa que subyace al mecanismo de la acumulación no resulta satisfecho en el caso de acumulación de multas de tráfico y deudas tributarias dado que su diferente régimen jurídico, especialmente en materia de prescripción, influye de forma importante en el procedimiento de recaudación. Asimismo, la preferencia en el cobro de que gozan las deudas tributarias respecto de otras deudas de derecho público, especialmente sanciones, y que deriva del contraste entre los intereses públicos protegidos por ambos institutos, tributos y sanciones, dado el carácter de instrumentos recaudatorios que tienen los tributos, y así como del superior rango de la Ley general tributaria respecto del Reglamento general de recaudación, obligaría a imputar los pagos preferentemente a las deudas tributarias más antiguas, lo que equivaldría a una cierta desacumulación.