

Consell Tributari

Expedient: 718/99

El Consell Tributari, reunit en sessió de 14 de febrer de 2000, ha aprovat el següent dictamen:

### **ANTECEDENTS**

1.- D. Guillem Sánchez Juliachs, director adjunt a la Gerència i delegat d'Hisenda de l'Ajuntament de Barcelona, va sol·licitar del Consell Tributari dictamen sobre els efectes de l'assimilació entre tributs i multes en els procediments de recaptació després dels canvis introduïts per la Llei 50/1998, concretament, sobre la possibilitat de considerar que la prescripció de les multes és de quatre anys, de la mateixa manera que passa amb els tributs.

2.- Celebrada sessió informativa amb el Sr. Guillem Sánchez Juliachs sobre els extrems a què es refereix l'anterior petició, el sol·licitant va manifestar la conveniència que l'opinió del Consell constés en una breu nota i que s'ampliés el seu contingut al funcionament a aquests efectes del mecanisme de la imputació de pagaments de l'article 61 de la Llei general tributària.

### **INFORME**

#### **1.- Prescripció de multes de trànsit**

##### **1.1.- El termini de prescripció de les infraccions i sancions tributàries en la Llei general tributària**

Els articles 64 i següents de la Llei general tributària regulen la prescripció, al·ludint expressament a "l'acció per a imposar sancions tributàries" (art. 64.c)) i establint un termini de prescripció de quatre anys, a comptar des del moment que s'especifica a l'article 65 d'aquest text legal, en funció del tipus de dret o acció que es tracti, i que s'interromp per les causes de l'article 66 de la Llei general tributària.

En el cas de les infraccions tributàries, la Llei general tributària disposa que ha de prescriure als quatre anys, comptats “des del moment en què es van cometre les respectives infraccions”, “l’acció per a imposar sancions tributàries” (art. 65 i 64.c)).

Al mateix temps “l’acció per a exigir el pagament dels deutes tributaris liquidats” (art. 64.c) LGT), ha de prescriure als quatre anys comptats “des de la data en què finalitzi el termini de pagament voluntari (art. 65 LGT). Cal fer constar que segons l’article 58.2.e) de la mateixa Llei general tributària “les sancions pecuniàries” també forma part del deute tributari”.

### 1.2.- Termini de prescripció de deutes de dret públic no tributaris

Per la seva banda, el Reglament general de recaptació aprovat per Reial Decret 1.684/1990, aplicable a “la realització dels crèdits tributaris i d’altres de dret públic” (art. 1 RGR), de conformitat amb allò establert a l’article 31 de la Llei general pressupostària (text refós aprovat per Reial Decret Legislatiu 1.091/1988, de 23 de setembre), es refereix a la prescripció dels deutes als articles 59 a 62, dintre del títol dedicat a altres formes d’extinció dels deutes diferents del pagament o compliment. (Títol II RGR).

Concretament, l’article 59 del Reglament general de recaptació distingeix entre “deutes tributaris liquidats” i “deutes de dret públic no tributaris”, i estableix pel que fa als últims que el seu termini de prescripció “s’ha de regir pel que disposin les normes d’acord amb les quals es van determinar i, a falta de normes, la Llei general pressupostària”.

A aquests efectes, la Llei general pressupostària disposa al seu article 40 que “tret d’allò establert per les Lleis reguladores dels diferents recursos, s’ha de prescriure als cinc anys el dret de la Hisenda Pública:

a) A reconèixer o liquidar crèdits a favor seu, comptant aquest termini des del dia en què el dret es va poder exercitar.

b) Al cobrament dels crèdits reconeguts o liquidats, a comptar des de la data de la seva notificació o, si no fos preceptiva, des del seu venciment”.

Així mateix, l’apartat 2 del mateix article 40 de la Llei general pressupostària estableix pel que fa a la interrupció de la prescripció, que “la prescripció dels drets de la Hisenda Pública s’ha d’interrompre de conformitat amb l’article 66 de la Llei general tributària i s’ha d’aplicar d’ofici”.

Finalment, cal tenir en compte que, segons l'article 22 de la Llei general pressupostària són “drets econòmics de la Hisenda Pública i en constitueixen l'haver” no només els tributs, els rendiments procedents del seu patrimoni i els productes d'operacions del Deute Públic, sinó també “els altres recursos que obtingui la Hisenda Pública”, entre els quals cal comptar les sancions pecuniàries, com, d'altra banda, especifica l'article 2 de la Llei reguladora de les Hisendes locals (Llei 39/1988, de 28 de desembre).

### 1.3.- La prescripció dels drets econòmics de la Hisenda Local segons la Llei 39/1988

Coherentment amb el sistema exposat, l'article 2.2 de la Llei reguladora de les Hisendes locals reproduïx el contingut essencial de l'article 31 de la Llei general pressupostària; i els articles 10 i següents, així mateix, de la Llei reguladora de les Hisendes locals, declaren amb caràcter general l'aplicabilitat de la Llei general tributària als tributs locals a què es refereix aquesta Llei; d'on es dedueix que l'esquema relatiu als terminis de prescripció tributària i de deutes de dret públic no tributari exposat resulta plenament aplicable en l'àmbit local.

La Llei 50/1998, de 30 de desembre, de mesures fiscals, que modifica, entre d'altres, la redacció dels articles 2.2 i 10 de la Llei 39/1988 abans citats, amb prou feines introdueix cap canvi substancial. Les modificacions es limiten a afegir una sèrie d'exemples a la referència als “ingressos de dret públic” que ja contenia el citat article 2.2. de la Llei reguladora de les Hisendes locals -concretament, s'inclouen com a ingressos de dret públic, “les prestacions patrimonials de caràcter públic no tributàries, els preus públics i les multes i sancions pecuniàries”-. I a estendre a l'article 10 de la Llei reguladora de les Hisendes locals “als restants ingressos de dret públic de les entitats locals”, el règim dels recàrrecs i interessos de demora tributaris; extensió que, si bé constitueix una novetat, té clars antecedents als articles 31, 32 i 36 de la Llei general pressupostària, reguladores, respectivament, de la cobrança dels drets econòmics de la Hisenda Pública; de l'aplicació dels ingressos de dret públic de les garanties, deures de col·laboració i períodes de recaptació dels articles 71, 73, 74, 111 i 126 de la Llei general tributària; i de la meritació d'interessos de demora.

#### 1.4.- La prescripció de les infraccions i sancions de trànsit segons la seva regulació especial

Un cop establert tant el caràcter d'ingrés públic no tributari de les sancions pecuniàries, com el seu règim jurídic general que deriva de la Llei general pressupostària, i apuntada l'escassa transcendència de les modificacions introduïdes en la Llei reguladora de les Hisendes locals per la Llei 50/1998, convé aturar-se en el règim específic de les sancions de trànsit, d'aplicació preferent, atesa la seva naturalesa de Llei especial, així com per disposició expressa de l'article 40 de la Llei general pressupostària.

Referent a això, la Llei sobre trànsit, aprovada per Reial Decret Legislatiu 339/1990, de 2 de març (B.O.E. 14 de març de 1990), dedica el seu article 81 a la prescripció de les infraccions i sancions de circulació, establint en el seu apartat 1 (redactat per la Llei 5/1997, de 24 de març) que "l'acció per a sancionar les infraccions prescriu als tres mesos comptats a partir del dia en què els fets s'haguessin comès". I afegeix, "la prescripció s'interromp per qualsevol acció administrativa de la qual en tingui coneixement el denunciador o estigui encaminada a esbrinar-ne la identitat o domicili per la notificació efectuada d'acord amb allò establert a l'article 78".

Al mateix temps, l'apartat 2 d'aquest mateix article 81 estableix: "les sancions, un cop adquireixen fermesa, prescriuen a l'any, prescripció que només s'ha d'interrompre per les actuacions encaminades a la seva execució".

Finalment, l'article 84 d'aquesta mateixa Llei, relatiu al cobrament de multes estableix que "les multes s'han de fer efectives als òrgans de recaptació de l'Administració gestora, directament o a través d'entitats de dipòsit, dintre dels quinze dies hàbils següents a la data de la seva fermesa", i que "vençut el termini d'ingrés establert a l'apartat anterior sense que s'hagués satisfet la multa, la seva exacció s'ha de portar a terme pel procediment de constreyniment, a aquest efecte ha d'ésser títol executiu la certificació de descobert expedida per l'òrgan competent de l'Administració gestora".

Així mateix "quan les sancions hagin estat interposades per l'Administració de l'Estat -continuen els apartats 3 i 4 de l'article 84-, els òrgans i procediments de la recaptació executiva han de ser els establerts en el Reglament general de recaptació i altres normes d'aplicació. En els altres casos, han de ser els establerts en la legislació aplicable per les Autoritats que les hagin imposat", de manera que són impugnables en via economicoadministrativa "els actes de gestió recaptatòria en via de constreyniment

dictades pels òrgans de l'Administració de l'Estat pel que fa a les multes imposades en aplicació de la present Llei”.

#### 1.5.- Prescripció de les infraccions i sancions de trànsit imposades per l'Administració municipal

D'això exposat fins al moment es desprenen les següents conclusions:

1.- Les sancions pecuniàries o multes de trànsit són drets econòmics de la Hisenda Pública, concretament, ingressos públics no tributaris.

2.- La prescripció dels deutes de dret públic no tributaris i, per tant, de les multes de trànsit, es regeix per la seva legislació específica i, quan no n'hi hagi, per la Llei general pressupostària (art. 35 LGP i arts. 59 a 62 RGR); en cap cas, per les normes de la Llei general tributària.

3.- La Llei 39/1988, reguladora de les Hisendes locals, abans i després de les modificacions introduïdes per la Llei 50/1998, no exceptua en cap moment el panorama anterior, l'aplicació general de la qual pel contrari predica, per la qual cosa la solució en aquest àmbit és la mateixa que l'establerta en l'àmbit estatal.

4.- L'única modificació introduïda en la Llei 39/1988 per la Llei 50/1998 que pogués considerar-se alteradora del règim especial de cobrança dels deutes de dret públic no tributaris, es refereix a l'aplicació a aquests deutes dels interessos i recàrrecs dels deutes tributaris (art. 10 LRHL), solució que no coincideix exactament amb allò que disposa referent a això la Llei general pressupostària (arts. 32 i 36 LGP), però que no afecta en res el règim i els terminis de prescripció dels deutes de dret públic no tributaris.

5.- En conseqüència, i en vista dels preceptes anteriorment examinats, entenem que després de la modificació de la Llei 39/1988 operada per la Llei 50/1998, res ha canviat pel que fa als terminis de prescripció vigents per a les infraccions i sancions de trànsit.

Aquests terminis, segons l'article 81 del Reial Decret legislatiu 339/1990, de 2 de març, són de tres mesos, comptats des del dia en què els fets s'haguessin comès, per a l'acció per a sancionar les infraccions. I d'un any per a les sancions, un cop adquireixin fermesa, és a dir, un cop transcorreguts els terminis d'interposició de recursos contra aquestes sancions sense que n'hagi fet ús, o bé, un cop recaiguda resolució o sentència ferma en aquestes reclamacions o recursos.

L'assimilació entre multes de trànsit i deutes tributaris es limita estrictament a l'àrea dels recàrrecs i interessos, tal com taxativament disposa l'article 10 de la Llei 39/1988 en la nova redacció ex lege 50/1998. Assimilació que cal entendre referent als recàrrecs i interessos que, integrats o no en la Llei general tributària, siguin exigibles pel que fa als deutes tributaris amb caràcter general. Aquesta assimilació no es cenyeix per tant al procediment recaptatori però té el seu àmbit d'actuació ben delimitat, no essent possible per tant estendre'l a cap altre aspecte material o formal del règim jurídic d'aquests deutes, inclosa la prescripció.

## **2.- Imputació de pagaments**

L'article 62 de la Llei general tributària estableix:

“1. Els deutes tributaris es pressuposen autònoms.

2. En els casos d'execució forçosa en què s'haguessin acumulat diversos deutes tributaris del mateix subjecte passiu i no es poguessin satisfer totalment, l'administració, tret d'allò disposat a l'apartat següent, ha d'aplicar el pagament de crèdit més antic, determinant-se la seva antiguitat d'acord amb la data en què va ésser exigible.

3. Quan s'haguessin acumulat diversos deutes tributaris, uns procedents de tributs de la Hisenda Pública i altres de tributs a favor d'altres Entitats, han de tenir preferència per al seu cobrament els primers, tret de la prelación que correspongui d'acord amb les articles 71, 73 i 76 d'aquesta Llei.

4. El cobrament d'un deute de venciment posterior no extingeix el dret de la Hisenda Pública a percebre els anteriors en descobert”.

Al mateix temps, els articles 44 i 45 del Reglament general de recaptació disposen:

“Art. 44. Eficàcia extintiva del pagament.- 1. El pagament realitzat amb els requisits exigits per aquest Reglament extingeix el deute i allibera el deutor i els altres responsables.

2. El pagament d'un deute de venciment posterior no pressuposa el pagament dels anteriors, ni extingeix el dret de la Hisenda Pública a percebre els que estiguin en descobert, sense perjudici dels efectes de la prescripció.

Art. 45. Imputació de pagaments.- 1. Els deutes es presumeixen autònoms.

2.- El deutor de diversos deutes ha de poder, en realitzar el pagament, imputar-lo a aquella o aquelles que lliurement determini.

3.- En els casos d'execució forçosa en què s'haguessin acumulat diversos deutes del mateix obligat al pagament i no es poguessin satisfer totalment, sense perjudici de les normes que estableixen la prelació de determinats crèdits, el pagament s'ha d'aplicar als deutes per ordre de major a menor antiguitat, determinada per la data de venciment del període voluntari per al pagament de cadascuna”.

Els preceptes transcrits més amunt estableixen:

- El principi d'autonomia dels deutes de dret públic en general i especialment dels deutes tributaris.

- El principi de llibertat d'imputació de pagaments del deutor.

- L'institut de la imputació legal del pagament en el supòsit d'execució forçosa en què s'haguessin acumulat diversos deutes del mateix subjecte i no es poguessin satisfer totalment.

Ara bé l'aplicació i interpretació de l'institut de la imputació legal planteja, almenys, els següents dubtes:

- Interpretació del terme “execució forçosa”.

- Caràcter subsidiari o no de la imputació legal pel que fa a la imputació voluntària del deutor.

- Determinació del deute més antic.

- Subjectes als quals es refereix l'acumulació de deutes tributaris.

- Possibilitat o no d'acumulació entre deutes tributaris i no tributaris, i funcionament de la imputació legal en aquests casos.

Pel que fa a aquestes qüestions, cal fer algunes observacions.

Així, quant a allò que cal entendre per “execució forçosa”, sembla massa restrictiu limitar la imputació legal als supòsits d'embargament i alienació que es produeixen en la via de constrenyiment, sigui quin sigui el fonament d'aquesta figura (bé evitar la prescripció, bé limitar la discrecionalitat de l'Administració); per la qual cosa resulta lògica la seva aplicació, fins i tot per via analògica, a tots els supòsits de pagament que es produeixen un cop iniciada la via de constrenyiment.

En segon lloc, el caràcter subsidiari de la imputació legal pel que fa a la imputació voluntària del deutor deriva tant de la configuració constitucional del deure de contribuir -el corollari immediat del qual és el dret del ciutadà a pagar lliurement els seus impostos i l'obligació de l'Administració a admetre el pagament sense cap limitació ni condició, havent fins i tot de facilitar-lo-, com del principi general de llibertat de pagaments que recull l'article 1.172 del Codi civil.

Com ja ha assenyalat en una altra ocasió aquest Consell Tributari, aquest dret dels ciutadans es troba àmpliament reconegut en el nostre ordenament jurídic tributari sense més limitacions que les que imposa l'eficàcia del sistema, a saber: l'exigibilitat de la integritat del pagament dels deutes tributaris en període voluntari (arts. 62.1 LGT i 21.1 RGR) -limitació paral·lela a la qual s'imposa a l'administració en la via de constrenyiment en establir l'obligatorietat de l'admissió de pagaments parcials (arts. 20.5 i 107.2 RGR)-; i la imputació legal de pagaments en el cas de deutes tributaris acumulats en la via de constrenyiment.

Tot això, independentment que la inexistència de límits o condicions al dret dels ciutadans a pagar lliurement els seus impostos constitueixi una exigència objectiva de l'eficàcia de tot sistema tributari de masses, la base de funcionament de la qual radica en la col·laboració ciutadana.

En tercer lloc, la determinació de l'antiguitat del crèdit "d'acord amb la data en què va ser exigible" a què es refereix l'article 62.2 de la Llei general tributària coincideix essencialment amb la "data de venciment del període voluntari per al pagament" de cada deute de l'article 45.3 del Reglament general de recaptació.

I una cosa semblant passa amb les referències al subjecte passiu de l'article 62.2 de la Llei general tributària i a l'obligat al pagament del Reglament general de recaptació (art. 45.3). La referència concreta al subjecte passiu de la Llei general tributari no n'impedeix l'aplicació analògica als altres obligats tributaris, atès el fonament d'aquest institut, com veiem anteriorment, i les regles generals de l'hermenèutica.

Quant a la possibilitat o no d'acumular deutes de dret públic tributaris o no tributaris en la via de constrenyiment, el silenci de l'actual Reglament general de recaptació, aprovat per Reial Decret 1.684/1990, de 20 de desembre, obliga a acudir als criteris generals que regeixen l'acumulació d'expedients a la Llei 30/1992, d'aplicació subsidiària en matèria tributària.

Aquests criteris, que segons l'article 73 de la Llei 30/1992 són els "d'identitat substancial o íntima connexió", resulten de difícil aplicació en el cas d'expedients relatius a deutes de dret públic però de diferent règim jurídic i diferent règim de prescripció, l'única connexió dels quals és la identitat del deutor i el fet d'estar incurses en constrenyiment. Sobretot si tenim en compte l'expressa limitació de l'acumulació en constrenyiment als deutes tributaris que feia l'antic Reglament general de recaptació de 1968 (art. 106), o en un altre terreny, els restrictius criteris que per a



l'acumulació d'expedients utilitza el Reglament de procediment de les reclamacions economicoadministratives de 1981 (arts. 48 i 49).

I això sense perjudici que l'acumulació de deutes tributaris i no tributaris d'un mateix subjecte podria suposa a més una dificultat afegida per a aplicar la imputació legal de pagaments de l'article 62 de la Llei general tributària.

En definitiva, es podria considerar que el principi d'eficàcia administrativa que subjuga al mecanisme de l'acumulació no resulta satisfet en el cas d'acumulació de multes de trànsit i deutes tributaris atès que el seu règim jurídic diferent, especialment en matèria de prescripció, influeix de forma important en el procediment de recaptació. Així mateix, la preferència en el cobrament que gaudeixen els deutes tributaris pel que fa a altres deutes de dret públic, especialment sancions, i que deriva del contrast entre els interessos públics protegits per ambdós instituts, tributs i sancions, atès el caràcter d'instruments recaptatoris que tenen els tributs, i així com del superior rang de la Llei general tributària pel que fa al Reglament general de recaptació, obligaria a imputar els pagaments preferentment als deutes tributaris més antics, fet que equivaldria a una certa desacumulació.