

■ Tribunal Supremo (Sala 3ª, Secc. 2ª)

■ Sentencia de 19 de diciembre de 2003

■ Ponente: Excmo. Sr. D. Alfonso Gota Losada

Plazo de prescripción. Norma Foral que establece un plazo diferente de prescripción al establecido en la LGT.

La cuestión del plazo de prescripción del tributo vuelve a ser objeto de controversia. En este caso se plantea, a instancia del Ayuntamiento de Pamplona, sobre si Navarra, en su normativa relativa a las corporaciones locales, podía sentar un plazo de prescripción diferente del fijado en la LGT, de cinco años con carácter general y de diez años para los casos en que los contribuyentes no hubiesen cumplido con su obligación de declarar. Plazo que, por otra parte, se computaba de forma diversa a la establecida también para el régimen común.

Aunque los hechos y conflictos de normas que se examinan son lejanos en el tiempo y muy difícilmente son extrapolables a situaciones y problemas suscitados posteriormente, sin embargo, consideramos de interés reproducir esta sentencia, en la medida en que se refiere a un tema que más recientemente también ha generado cierta conflictividad.

Dada la extensión de la sentencia, hemos omitido en cierta medida la argumentación en que cada parte del proceso fundamentaba su petición, ya que está recogida de forma extensa en los fundamentos de derecho que a continuación reproducimos.

Fundamentos de Derecho

Segundo.- ... *Conviene aclarar que la prescripción del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en Navarra, se regulaba por el art. 27 de la Norma sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra, aprobada por Acuerdo del Parlamento Foral de 8 Jun. 1981, y por el art. 24 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Pamplona, que reprodujo el primero. El texto del precepto es como sigue:*

«El derecho del Ayuntamiento para la exigencia del Impuesto prescribirá a los cinco años, contados a partir de la fecha de presentación de la reglamentaria declaración ante la Oficina gestora del mismo, y, en todo caso, a los diez años de la del devengo del Impuesto.»

La tesis del recurrente se basaba en la aplicación preferente de la LGT del Estado, sobre la Norma Foral de Reforma de las Haciendas Locales de Navarra, porque esta última carecía del rango formal de Ley, exigido por el art. 10 d) de la LGT, que establece: «se regularán, en todo caso por Ley... d) Los plazos de prescripción (cinco años según el art. 64 LGT) o caducidad y su modificación», de modo que el plazo de prescripción debe ser el mismo, y además el dies a quo del plazo de prescripción ni siquiera podía señalarse por Ley foral de modo distinto al de la LGT.

El Ayuntamiento de Pamplona mantuvo la vigencia y validez del art. 87 de la Norma Foral y del art. 24 de la Ordenanza Fiscal, de modo que según su parecer el plazo de prescripción terminó el 2 Jul. 1998, plazo que no había transcurrido cuando se practicaron las liquidaciones.

Sustanciado el recurso contencioso-administrativo, la Sala correspondiente del TSJ Navarra dictó sentencia, cuya casación se pretende ahora, estimándolo, conforme a una fundamentación jurídica de elevada calidad técnico-jurídica, que es compartida en parte por esta Sala 3.º del TS por las razones que luego se formulan al tratar del recurso de casación.

La línea argumental seguida por la sentencia de instancia, expuesta por esta Sala Tercera de modo sucinto, es, en esencia, como sigue:

- 1.º La sentencia de instancia puntualiza acertadamente: a) Que la LGT regula ... como dies a quo del plazo de prescripción, no la fecha del devengo (que sería el 2 Jul. 1988), sino el último día del plazo de presentación de las declaraciones, o sea treinta días después de dicha fecha; b) Que no comparte la tesis de prevalencia de la LGT, sobre la Norma Foral, en razón a que ésta carezca de rango formal de Ley, y que aquélla disponga en su art. 10 que los plazos de prescripción y su modificación se regularán en todo caso por Ley; c) Que la prescripción no es materia sometida a reserva de Ley, pues ésta se encuentra contenida única y exclusivamente en los arts. 31.3 y 133.1.º y 3.º de la CE, que según sentencias del TS de 19 y 29 Sep. 1986 alcanza solamente a la creación de los tributos, a la regulación de sus elementos esenciales o configuradores, y al establecimiento de beneficios fiscales; d) Que, aunque la prescripción fuera materia cubierta por la reserva de Ley del art. 31.3 de la CE (cosa que niega), ello no significaría, sin embargo que la misma no pudiera regularse en Navarra por norma de rango inferior a la Ley, ya que el principio formal de reserva de Ley no fue aplicable en la Comunidad Foral de Navarra hasta el año 1983, cuando se constituyó el Parlamento Foral, en cumplimiento de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, 13/1982, de 10 Ago.*
- 2.º Navarra tiene potestad para establecer y regular su propio régimen tributario, pero respetando la CE y el Convenio aprobado por la L 28/1990, de 26 Dic.*
- 3.º Navarra no puede, de conformidad con el art. 2 c), en relación con el art. 7 del Convenio de 1990, a través de sus normas tributarias, crear diferencias que afecten a la igualdad de todos los españoles en el cumplimiento de sus deberes constitucionales.*
- 4.º Las normas que regulan la prescripción de los tributos (objeto de la prescripción, plazos, cómputo de éstos y causas de su interrupción), «afectan de forma directa e inmediata no sólo al principio de seguridad jurídica (art. 9.3. CE), al que responde este instituto, sino también a las condiciones básicas del ejercicio del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 149.1.1.º CE) y al tratamiento común de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria (art. 149.1.18.º CE) y de que dichas normas puedan encajar también en el concepto de “Hacienda General” que el art. 149.1.14.º CE. reserva a la competencia exclusiva del Estado. Y siendo ello así, aunque los arts. 64 y 65 de la LGT no son aplicables directamente en Navarra, como hemos dicho, sin embargo, la Comunidad Foral está*

obligada, de acuerdo con el Convenio Económico, a dictar unos preceptos de contenido similar o semejante al de aquéllos. Preceptos que no tienen por qué ser idénticos a los del Estado, pero que tampoco pueden diferir sustancialmente de ellos».

5.º Por consiguiente, el art. 87 de la Norma Foral sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra, al disponer un plazo de prescripción de 10 años, sin justificación suficiente, es nulo por rebasar los límites derivados del propio Convenio Económico suscrito entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, sin que, por otra parte, pueda salvarse dicha nulidad por el hecho de que el citado art. 87 prevea también un plazo de prescripción de 5 años, ya que este plazo, según dicho artículo, se comporta a partir de la presentación de la declaración tributaria (no desde que termina el plazo para presentarla, sino desde que se presenta)...

Tercero.- El primer motivo casacional se formula por «Infracción de las normas reguladoras de la actividad financiera y tributaria de Navarra que posibilitan el establecimiento de un régimen particular de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria en el IIVT»...

La Sala anticipa que rechaza este primer motivo casacional por las razones que a continuación aduce.

Primera.- Es menester acudir a la disp. adic. 1.ª de la CE que preceptúa: «La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y en los Estatutos de Autonomía».

He aquí el fundamento actual de los regímenes forales, y, por tanto, del de Navarra, pues ha sido el Pueblo español, como poder constituyente originario, el que ha reconocido dichos derechos históricos, subordinándolos y actualizándolos como no podía ser menos a la Constitución, del EA Navarra y a la situación política, social y económica de la España actual.

...

Segunda.- Ahora procede examinar y analizar los plazos de prescripción propios de las obligaciones tributarias de la Hacienda Local, que es la cuestión que se suscita en el presente recurso de casación.

El art. 46 de la LO 13/1982, de 10 Ago., de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, dispone: «1. En materia de Administración Local, corresponde a Navarra: a) Las facultades y competencias que actualmente ostenta, al amparo de lo establecido en la Ley Paccionada de 16 Ago. 1841, en el Real Decreto-Ley Paccionado de 4 Nov. 1925 y disposiciones complementarias.

...

De igual modo la L 39/1988, de 28 Dic., reguladora de las Haciendas Locales, en su art. 1.º, ap. 2, dispone que: «La presente Ley se aplicará en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra».

La Sala reconoce, pues, el «fuero tributario local», como facultad consistente en que el órgano competente de la Diputación Foral de Navarra, podía dictar la Norma Foral sobre reforma de las Haciendas Locales de 8 Jun. 1981, cosa distinta es si el art. 87 que reguló de modo especial la prescripción a efectos del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos era o no ajustado a Derecho. ...

Cuarta.- Esta Sala mantiene doctrina reiterada y completamente consolidada, consistente en que, en materia de prescripción, la normativa que se aplica es la vigente en el momento en que se cumple el plazo prescriptivo, de modo que, si vigente uno determinado, se modifica dicho plazo reduciéndolo, este nuevo plazo se aplicará desde su entrada en vigor, de manera, que si todavía no se hubiera cumplido el anterior, pero sí se ha cumplido el nuevo plazo (más corto), éste surtirá plenos efectos, respecto de todas aquellas obligaciones tributarias a que les afecte.

Esto significa que, como el Convenio Económico entre el Estado y la CA Navarra, aprobado por L 28/1990, de 26 Dic., asumió expresamente los principios, terminología y conceptos de la LGT, como esta regulaba un plazo de prescripción de cinco años, este plazo tuvo eficacia respecto de la obligación tributaria por Impuesto Municipal del Incremento del Valor de los Terrenos, cuyo devengo se produjo el 2 Jul. 1988, de modo que la prescripción tuvo lugar el 2 Jul. 1993.

La Sala entiende que la aplicación de la LGT sólo puede referirse al plazo, y no al dies a quo, cuya especialidad o sea la fecha de devengo, distinta a la del último día del plazo reglamentario de presentación de la declaración reglamentaria, que es el dies a quo de la LGT, puede perfectamente subsistir como una norma foral plenamente válida.

Quinta.- Llegados a este punto, es menester examinar las limitaciones constitucionales a que se somete el «Fuero tributario» de Navarra, incluido el propio de las Haciendas Locales.

Es indiscutible que está sometido a la CE y por ello esta Sala comulga con la sentencia de instancia acerca de que el régimen especialísimo de la prescripción, contenido y regulado en el art. 87 de la Norma Foral sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra de 8 Jun. 1981 vulnera: a) El art. 9.º.3 de la CE que proclama el principio de seguridad jurídica, en el que se funda y encuentra su soporte el instituto de la prescripción, pues el plazo y su cómputo constituyen la parte esencial de la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias.

b) El art. 149.1.ª de la CE, que dispone que el Estado tiene competencia exclusiva sobre la «la regulación de las condiciones básicas que garantizan la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales», entre los que se encuentra el deber fundamental de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, deber cuyo cumplimiento se agrava al establecer un plazo de prescripción más largo, sin causa justificada, pues el art. 87 no se justifica por la lucha contra el fraude toda vez que los Ayuntamientos pueden conocer el hecho de las transmisiones por actos «intervivos» formalizados en escritura pública por las comunicaciones de los notarios y por la actuación obligada de los Registradores de la Propiedad, y caso, por cierto frecuente, de transmisión en documento privado, mediante la regulación específica del dies a quo, según lo dispuesto en el art. 1227 del CC.

En cambio, aunque no es el caso, en las transmisiones mortis causa, sí pudo mantenerse un plazo de diez años, contados a partir de la fecha de expiración del plazo para presentar las correspondientes declaraciones, hasta el 1 Ene. 1988, en que se modificó la LGT y se sustituyó por el de cinco años.

- c) El art. 149.1.18.º de la CE, que declara competencia exclusiva del Estado el dictar las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas que, en todo caso deberán garantizar a los administrados, es decir a los contribuyentes un tratamiento común ante ellos, y el instituto de la prescripción se encuentra comprendida en dicho trato.

Sexta.- Con carácter general el TC ha mantenido en su S 18 Abr. 1994 (rec. 116/1994), lo que sigue:

«Ciertamente, en el ámbito objeto de las presentes cuestiones, este Tribunal ha advertido que el sistema tributario debe estar presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo que es exigencia indeclinable de la igualdad de los españoles y no resulta incompatible con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas y con la autonomía financiera y presupuestaria de las mismas.»

Séptima.- Buena prueba de todo lo dicho hasta ahora es que vigente la L 13/1982, de 10 Ago., de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, y el nuevo Concierto Económico de 1990, el Parlamento de Navarra, aprobó la Ley Foral 2/1995, de 10 Mar., sobre Normas Reguladoras de las Haciendas Locales, cuyo art. 18, dispuso «que prescribirá a los cinco años el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, contando dicho plazo desde el día del devengo», derogando [disp. derog. 1.º a)], el art. 87 de la Norma Foral sobre Reforma de las Haciendas Locales de 8 Jun. 1981.

La CA Navarra ha seguido la línea de aplicación de las normas de la LGT y así al reducirse el plazo de cinco años a cuatro por el art. 18 de la L 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de 26 Feb., hizo lo propio, respecto al art. 18, referido, mediante la Ley Foral 2/1999, de 2 Mar..

Octava.- Considerado el art. 87 referido, contrario a derecho respecto del plazo de 10 años, la Sala debe declarar aplicables subsidiariamente los arts. 64 y 65 de la LGT, en virtud de lo que dispone el art. 149, ap. 3, in fine, de la Constitución: «El derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas».

La Sala rechaza este primer motivo casacional.

Cuarto.- El segundo motivo casacional es «por infracción de la norma que autoriza que las normas con rango de Ley reguladoras de los Tributos puedan apartarse de lo previsto con carácter general en la LGT».

... La Sala anticipa que rechaza este segundo motivo casacional, por las razones que a continuación aduce.

Primera.- La Sala debe destacar que el Ayuntamiento de Pamplona se contradice, porque en este segundo motivo casacional se ampara en la LGT, al apoyarse en el precepto del art. 9, ap. 1, de dicha Ley, que efectivamente dispone: «Los tributos, cualesquiera que sea su naturaleza y carácter, se regirán: a) Por la presente Ley en cuanto ésta u otra disposición de igual rango no preceptúe lo contrario; b) Por las leyes propias de cada tributo; c) Por los Reglamentos generales dictados en desarrollo de esta Ley (...); y d) Por los Decretos, por las Ordenes acordadas, (...)». Se observa que este art. 9 establece el cuadro normativo por el que se regulan los distintos tributos, pero no se infiere del mismo, que exista la posibilidad de alterar las instituciones y conceptos fundamentales que se regulan en la LGT, cosa que acontece con la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias, en especial respecto de los plazos, y así desde el momento en que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, que se modificó en 1987 fue el de 5 años para todos los tributos, al desaparecer el especial de 10 años, propio del Impuesto sobre Sucesiones, por virtud de la L 29/1987, de 18 Dic., se convirtió en el plazo único de prescripción de las obligaciones tributarias, de manera que si el Ayuntamiento de Pamplona se ampara en la LGT (art. 9), ella misma se somete dialécticamente también al art. 64 de dicha Ley, o sea a dicho plazo.

...

La conclusión es que en 1981, la prescripción debía ser regulada necesariamente por Normas Forales, como así aconteció, pero ello no empuja a que el art. 87, controvertido, pueda ser contrario a Derecho, como la Sala ha sostenido en el fundamento de Derecho anterior.

Tercera.- El «bloque constitucional» en materia tributaria local, en el caso de Navarra está constituido según el orden prioritario que indicamos, por:

- 1.º La CE cuyos principios y normas se aplican a todos los españoles.*
- 2.º La disp. adic. 1.º de la CE, que ampara y respeta los derechos históricos de Navarra.*
- 3.º L 13/1982, de 10 Ago., de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, que es la actualización de sus derechos históricos, por obra de la Constitución.*
- 4.º En materia de haciendas locales de Navarra, la Ley Paccionada de 16 Ago. 1841 y el RDL 4 Nov. 1925, de Bases para la aplicación del Estatuto Municipal de 1924 en la provincia de Navarra, disposiciones no derogadas por la Constitución...*
- 5.º Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por L 28/1990, de 26 Dic., que asume los principios, términos y conceptos de la LGT.*

A partir de aquí, rigen, como normativa ordinaria, las leyes emanadas del Parlamento foral y los Reglamentos aprobados por el Gobierno de Navarra o Diputación Foral y las disposiciones legales y reglamentarias del Estado en cuanto pudieran ser aplicables directa o subsidiariamente.

El razonamiento que ha seguido la Sala consiste esencialmente en que el art. 87, norma especial, en materia de prescripción, es contraria a Derecho porque vulnera principios constitucio-

nales y el régimen de la prescripción regulado en la LGT, lo cual no significa que la Sala niegue la posibilidad de que Navarra en uso de su «fuero tributario» pueda dictar normas distintas a las del Estado, en materia de Hacienda Local, sino que en todo caso debe hacerlo, con respeto del orden prioritario de disposiciones que constituyen el denunciado «bloque constitucional» y la normativa ordinaria, relativa a la Hacienda Local.

Es claro que las Normas Forales dictadas por la anterior Diputación Foral de Navarra eran recurribles directa o indirectamente ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

La Sala rechaza este segundo motivo casacional.

Quinto: Desestimado el recurso, procede de conformidad con lo dispuesto en el art. 102, ap. 3, de la Ley jurisdiccional, según la redacción dada por la L 10/1992, de 30 Abr., de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, imponer las costas causadas en este recurso de casación al Ayuntamiento de Pamplona, parte recurrente.

FALLAMOS

Primero.- Desestimar el recurso de casación núm. 4721/1998, interpuesto por el Ayuntamiento de Pamplona, contra la sentencia, s/n, dictada con fecha 9 Feb. 1998 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Navarra, recaída en el recurso de este orden jurisdiccional, núm. 424/1999...