

■ Audiencia Nacional

■ Sentencia de 30 de enero de 2003

■ Ponente: Ilmo. Sr. D. Ángel Novoa Fernández

Prescripción. Hechos anteriores a 1 de enero de 1999.

Importante sentencia en la que la Audiencia Nacional explica y aclara el criterio que este Tribunal ha sostenido en relación con la aplicación a hechos anteriores al 1 de enero de 1999 del plazo de prescripción establecido en cuatro años por la Ley 1/1998, y lo examina a la luz de una sentencia del Tribunal Supremo que venía a matizar la cuestión.

Fundamentos de Derecho

(...)

Segundo.- Prescripción al haber transcurrido el plazo para liquidar la deuda tributaria. Es esta la primera línea de defensa de la actora. Sobre tal particular, y en base a los datos obrantes en el expediente, y las alegaciones de las partes, decir que el plazo de prescripción comienza el día en que finaliza el plazo para presentar la correspondiente declaración, y que en este caso es, ejercicio 1986, en julio de 1.987. Según la Administración el plazo finaliza en julio de 1.992, al ser de 5 años, y según la actora el plazo es de 4 años. Pues bien, reconociéndose por la Administración que las actuaciones inspectoras estuvieron suspendidas entre el 2 de agosto de 1.990 (fecha en que el interesado realiza alegaciones al acta) y el 4 de junio de 1.992 (fecha en la que tuvo lugar la siguiente actuación con conocimiento del obligado tributario) , en junio de 1.992 no había transcurrido el plazo quinquenal del artículo 64 de la LGT.

Pues bien sobre este particular la doctrina más reciente de esta Sala es la que a continuación se expone:

“En cuanto a la prescripción invocada, y comenzando por la determinación del plazo de prescripción esta Sala venía siguiendo el criterio del plazo cuatrienal (por todas sentencia de esta misma Sala de 29-6-2000, recurso 876/1997): “ha sido criterio constante y reiterado de la Sala aplicar el plazo quinquenal de prescripción establecido en el artículo 64 de la Ley General Tributaria con anterioridad a la reforma introducida por la Ley 1/1998 de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Sin embargo, 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."

Dicho esto, esta Sala no puede desconocer la existencia misma de los pronunciamientos, en relación al tema, recogidos en la Sentencia del TS de 25-9-2001 (rec. cas. int. Ley 6789/2000), si bien hemos de partir de que se trata de una sentencia desestimatoria del recurso de casación en interés de ley interpuesto contra una sentencia de esta Sala por parte el Abogado del Estado y de que dichos pronunciamientos constituyen un "obiter dicta" dentro de la resolución.

La posición marcada por el TS en dicha resolución centra el punto gravitatorio de la aplicación del plazo prescriptivo de 4 o 5 años en el momento del cierre del periodo temporal durante el que ha estado inactiva la Administración tributaria, en si este momento de cierre es anterior o posterior al 1-1-1999, así: "Si el momento en que se cierra el período temporal durante el que ha estado inactiva la Administración tributaria es posterior al 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el de 4 años (aunque el "dies a quo" del citado periodo sea anterior a la indicada fecha) y el instituto de la prescripción se rige por lo determinado en los nuevos artículos 24 de la Ley 1/1998 y 64 de la LGT.

Y, a sensu contrario, si el mencionado período temporal de inactividad administrativa ha concluido antes del 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el anteriormente vigente de 5 años y el régimen imperante es el existente antes de la citada ley 1/1998.

En ambos casos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a la indicada fecha del 1 de enero de 1999, genere los efectos previstos en la normativa - respectivamente - vigente.”.

Este posicionamiento del TS viene enunciado como “matiz” a la tesis que viene siendo sustentada por esta Sala de la AN, tesis a la que se refiere el propio TS en la sentencia anteriormente citada como “plenamente atemperada a derecho”, y lo cierto es que el criterio de esta Sala, en cuanto a la prescripción y los problemas de derecho transitorio en relación al plazo prescriptivo, se acomoda a los propios pronunciamientos del TS Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, entre otras, en SENTENCIA de 6-2-1999 (Recurso de Casación núm. 5658/1993 PONENTE: Excmo. Sr. D. PASCUAL SALA SÁNCHEZ) en la que se determina que con relación a la prescripción tributaria y los problemas transitorios ha de tomarse en consideración la legalidad vigente en el momento en que debe ser apreciada la prescripción y no de la vigente en el momento del producirse el devengo, salvo disposición legal expresa en contra: “Ya se ha dicho con anterioridad que la prescripción tributaria ha de regirse por la legalidad vigente al tiempo en que deba ser apreciada, no, salvo disposición expresa de la ley, por la en vigor en el momento de producirse el hecho imponible o el devengo.”, y por tanto, no es dable, conforme a dicha doctrina jurisprudencial, el hacer distingo sobre el momento del cierre de la inactividad administrativa hasta el punto de atribuirle la virtualidad de poder prescindir de la aplicación de la ley en vigor en el momento de la apreciación de la prescripción, que en este caso no es otra que el art. 64 de la LGT en la redacción dada por la Ley 1/1998.

Es de señalar igualmente, que en un precedente, como constituyó la entrada en vigor de la Ley 29/1987, IS y D, con mejor técnica legislativa, ya que se preveía expresamente un régimen transitorio de prescripción, lo que suponía la aplicación del plazo de cinco años con carácter retroactivo a hechos imposables acaecidos antes de su entrada en vigor (Sentencia TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 2 noviembre 1992, Recurso núm. 2360/1990., Pte. Excmo. SR. Martín Herrero, José Luis), frente al anteriormente previsto de diez años. La solución procedente en dicho caso venía dada por la Disposición Transitoria primera de la Ley 29/1987 de 18-12-1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según la cual: “los hechos imposables acaecidos con anterioridad - a 1-1-1988 - se regirán por la legislación anterior, salvo en lo relativo al plazo de prescripción, al que se aplicará lo dispuesto en el art. 25 de esta Ley”, esto es, el plazo de prescripción de cinco años.

Por otro lado la cuestión referente a la prescripción de las infracciones tributarias, y al respecto, desde la misma entrada en vigor del art. 24 de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (artículo que da nueva redacción al art. 64 de la LGT fijando el plazo de prescripción en cuatro años, y que entro en vigor el 1-1-1999 según la Disposición Final Séptima, párrafo segundo, de la Ley 1/1998), el plazo prescriptivo aplicable sería el de cuatro años por imperativo del art. 9-3 de la CE, art. 2 del CC. y art. 4-3 de la Ley 1/1998, sin posibilidad de hacer consideración alguna acerca del momento de cierre del periodo temporal de inactividad administrativa. El art. 4-3 de la Ley 1/1998 habla del “régimen” de las sanciones,

expresión bajo la que han de entenderse comprendidos tanto los aspectos sustantivos, entre ellos la prescripción, como procedimentales. La compaginación de la tesis matizada del TS con lo expuesto en relación con las infracciones tributarias, supone que en ejercicios fiscales en los que el acto de liquidación era único para cuota intereses de demora y sanción pecuniaria (El art. 34.1, de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, introduce el derecho a un procedimiento sancionador separado, al disponer: “La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará, en todo caso, audiencia al interesado”.) se puede dar la situación de que cuota e intereses prescriban a los 5 años y la sanción pecuniaria conectada a la misma regularización tributaria, a los 4 años, lo que en la práctica determinaría que en atención a un mismo acto interruptivo del “tempus praescriptionis” y siendo igual el “dies a quo”, los primeros -cuota e intereses - no estuvieran prescritos y si la segunda, la sanción”.

Por lo anteriormente expuesto, en el caso de autos, habrá de estarse al plazo de 5 años, excepto en lo relativo a la sanción, en la que el plazo prescriptivo a aplicar será el de 4 años.