

Expediente: 01/2001

Órgano: Pleno

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra

Dictamen: 23/2001, de 28 de mayo

DICTAMEN

En Pamplona, a 28 de mayo de 2000,

el Pleno del Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Pedro Charro Ayestarán, don Joaquín Salcedo Izu, don José María San Martín Sánchez, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo, Consejeros,

siendo Ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

Primero. Formulación de la consulta.

El día 8 de marzo de 2001 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 19.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora LFCN), se recaba dictamen preceptivo, a tenor de lo dispuesto por el artículo 17.1.a) de la misma, sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, que fue tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 5 de marzo de 2001. En este acuerdo se alude a la urgencia del expediente a los efectos del artículo 22 párrafo segundo de la LFCN, sin perjuicio de las atribuciones que correspondan a este Consejo.

Segundo. Tramitación del expediente.

La consulta ahora planteada en relación con el citado proyecto de disposición reglamentaria constituye la segunda petición formulada sobre el mismo asunto. En efecto, en fecha 4 de enero de 2001, el Presidente del Gobierno de Navarra recabó dictamen sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 26 de diciembre de 2000.

El Pleno del Consejo de Navarra, mediante acuerdo adoptado en sesión de 22 de enero de 2001, acordó devolver la anterior consulta al no constar en el expediente haberse cumplido el trámite de audiencia a los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones representativas, ni haber sometido el proyecto a información pública.

Con posterioridad, se ha formulado la presente consulta sobre el citado proyecto de Decreto Foral. A la vista de la misma, el Presidente del Consejo de Navarra, mediante escrito de 13 de marzo de 2001 se dirigió al Presidente del Gobierno de Navarra solicitando la subsanación de algunas deficiencias observadas en el expediente, de acuerdo con lo establecido en los artículos 23 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra y 29.2 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo de Navarra, aprobado por Decreto Foral 90/2000, de 28 de febrero (en adelante, ROFCN). El día 26 de abril de 2001 se recibió en el Consejo de Navarra escrito del Presidente del Gobierno de Navarra aportando documentación complementaria.

En el expediente figuran, entre otros, los siguientes documentos:

1. Certificación del Secretario General de Presidencia y Secretario del Gobierno de Navarra, expedida el día 8 de marzo de 2001, del acuerdo del Gobierno de Navarra de 5 de marzo de 2001, por el que se toma en consideración el proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en

materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, a efectos de la solicitud del preceptivo dictamen de conformidad con el artículo 17.1.a) de la LFCN.

2. Informe de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, de 1 de febrero de 2001, sobre la modalidad de audiencia a que debe ser sometido el proyecto de Decreto Foral.
3. Orden Foral 20/2001, de 1 de febrero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se da audiencia a diversas asociaciones del Proyecto de Decreto Foral.
4. Alegaciones presentadas por el Colegio de Abogados de Pamplona, la Confederación de Empresarios de Navarra, la Asociación Española de Asesores Fiscales, los Colegios de Abogados de Estella, Tafalla y Tudela
5. Informe de la Comisión Foral de Régimen Local de 1 de marzo de 2001.
6. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, de 2 de marzo de 2001, sobre el contenido del proyecto de Decreto Foral.
7. Informe de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, de 2 de marzo de 2001, sobre la procedencia de recabar dictamen preceptivo de la Comisión Permanente del Consejo de Navarra.
8. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, de 20 de abril de 2001, en el que se examinan las alegaciones presentadas en trámite de audiencia.
9. Texto del proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

La documentación aportada se ajusta en términos generales a lo ordenado en el art. 28 del ROFCN, con excepción de la remisión de dos copias autorizadas del proyecto de reglamento sometido a consulta, sin acompañarse tampoco los antecedentes y bibliografía que hayan servido para la redacción del proyecto de disposición reglamentaria.

Tercero. Consulta

Se solicita dictamen preceptivo de la Comisión Permanente del Consejo de Navarra acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

Primero. Carácter preceptivo del dictamen

El Presidente del Gobierno de Navarra, como se ha reseñado en los antecedentes, recaba dictamen preceptivo acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, conforme a lo dispuesto por el artículo 17.1.a) de la LFCN, a cuyo tenor “la Comisión Permanente del Consejo de Navarra deberá ser consultada preceptivamente en los siguientes asuntos: a) Proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones...”

Dicho proyecto de disposición reglamentaria pretende desarrollar parcialmente la reciente Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (en adelante, LFGT). Tratándose de un proyecto de reglamento ejecutivo, el carácter preceptivo del dictamen no ofrece duda.

Ahora bien, estamos ante un proyecto reglamentario en materia tributaria, lo que exige considerar otro precepto específico de la propia Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (LFCN). En efecto, junto al precepto legal antes citado, el artículo 16.1.e) de la LFCN dispone que “el Pleno deberá ser consultado preceptivamente en los siguientes asuntos: ...e) Proyectos de

reglamentos o disposiciones administrativas cuya aplicación derive del Convenio Económico”.

Ha de precisarse, por ello, cuál de los dos preceptos es el aplicable al presente caso, con la consecuente determinación del órgano competente para evacuar esta consulta, bien la Comisión Permanente o bien el Pleno.

Como ya ha tenido ocasión de señalar anteriormente este Consejo (dictámenes números 31/2000 y 55/2000), esa aparente antinomia legal debe ser superada atendiendo al carácter de norma especial del artículo 16.1.e) de la LFCN, cuyo ámbito de aplicación más específico, por referencia a un concreto sector del ordenamiento, el tributario, debe primar sobre el más general del artículo 17.1.a) de la LFCN. También hemos dicho (dictamen núm. 31/2000) que la expresión de este precepto legal “cuya aplicación derive del Convenio Económico” debe entenderse en el sentido de que se refiere a todas aquellas disposiciones generales de naturaleza reglamentaria dictadas en ejercicio de competencias que correspondan a la Comunidad Foral en aplicación del Convenio Económico”

La transcrita fórmula empleada por la LFCN es tan amplia que en su literalidad deben considerarse comprendidos los reglamentos que regulan el régimen de infracciones y sanciones en materia tributaria, así como el procedimiento de aplicación de dichas sanciones. No parece dudoso que el proyecto de reglamento sometido a dictamen sea uno de esos reglamentos o disposiciones generales dictados en ejercicio de competencias establecidas por el Convenio Económico, dado que la titularidad de la competencia para regular las infracciones y sanciones es accesoria de la competencia sustantiva que la Comunidad Foral de Navarra ostenta sobre las materias en las que el régimen sancionador proyecta sus efectos.

Así se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que sostiene que “las Comunidades Autónomas pueden adoptar normas administrativas sancionadoras cuando, teniendo competencia sobre la materia sustantiva de que se trate, tales disposiciones se acomoden a las garantías constitucionales dispuestas en este ámbito del derecho sancionador” (STC 87/1985, de 16 de julio, FJ 7). Este criterio ha sido repetidamente aplicado por

el TC, pudiéndose citar, entre otras, la STC 102/1985, de 4 de octubre; STC 137/1986, de 6 de noviembre; STC 48/1988, de 22 de marzo; STC 227/1988, de 29 de noviembre; y, más recientemente, STC 15/1998, de 22 de enero.

En conclusión, nos encontramos ante un proyecto de reglamento que debe ser dictaminado preceptivamente por el Pleno del Consejo de Navarra quien, una vez completado el expediente, lo emite dentro del plazo ordinario.

Segundo. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

Al amparo de la Disposición Adicional 1ª de la CE, el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (desde ahora LORAFNA), reconoce a Navarra la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico.

Ninguna duda ofrece, por tanto, la competencia de la Comunidad Foral para regular no sólo los tributos en particular, sino también las cuestiones generales, tanto sustantivas, como procedimentales, que afectan a todos los tributos. La expresión "régimen tributario" que utiliza el artículo 45 de la LORAFNA, acorde con la tradición foral, es el vehículo de actualización en el marco constitucional de la competencia plena que siempre ha ostentado Navarra para configurar su propio ordenamiento tributario, dentro de los límites que impone el Convenio Económico para articular y coordinar el ordenamiento tributario foral con el del Estado.

En el Convenio Económico no encontramos, en lo que a la materia de infracciones y sanciones tributarias se refiere, otro límite que el impuesto por el artículo 7.1.a), según el cual la Comunidad Foral de Navarra "se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos".

Por otra parte, el Parlamento de Navarra ha hecho uso de la potestad legislativa que en esta materia le corresponde, dedicando a las infracciones y sanciones tributarias el capítulo VI del título III (artículos 66 a 78) de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (LFGT), cumplimentando

de este modo las exigencias del principio de reserva de ley y de tipicidad que rigen en esta materia, en virtud de lo dispuesto por el artículo 25 de la CE.

El proyecto de Decreto Foral objeto de este dictamen es un desarrollo reglamentario parcial de la citada LFGT, que contiene determinadas remisiones específicas al desarrollo reglamentario en la materia que ahora concierne (artículos 67.2 y 71.2) y una habilitación general al Gobierno de Navarra para dictar las disposiciones necesarias para su desarrollo y ejecución (disposición final segunda, apartado 1).

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con la Ley Foral 23/1983, de 11 de abril, reguladora del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral (desde ahora LFGACF) corresponde al Gobierno de Navarra la potestad reglamentaria (artículo 4.1) y en concreto la aprobación, mediante Decreto Foral, de los reglamentos precisos para el desarrollo y ejecución de las leyes forales (artículo 10.k), y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 55.1º).

El proyecto de Decreto Foral examinado se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado, ya que tiene por objeto llevar a cabo el desarrollo reglamentario de la Ley Foral 13/2000.

Tercero. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

Conforme al art. 51 de la LFGACF, las disposiciones reglamentarias se dictarán de acuerdo con lo establecido en dicha Ley Foral y en las normas reguladoras del procedimiento administrativo. El art. 57 de la misma Ley Foral, en su párrafo primero, ordena que los proyectos de normas reglamentarias que deban aprobarse mediante Decreto Foral u Orden Foral, sean elaborados por el órgano que determine el Consejero al que corresponda su propuesta o aprobación; y autoriza al Consejero competente para someter los proyectos a información pública siempre que la índole de la norma lo aconseje y no exista razón para su urgente tramitación.

Los arts. 129 a 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 regulaban el procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general, a las que se remitió la Ley Foral 23/1983. Tales preceptos, sin embargo, fueron derogados por la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, de Organización, Competencia y Funcionamiento del Gobierno, por lo que puede entenderse que la remisión efectuada por el art. 51 de la Ley Foral 23/1983 ha quedado sin contenido, dado que los arts. 23 y 24 de la Ley 50/1997, que han venido a sustituir a los anteriores, no regulan el procedimiento administrativo general, sino el ejercicio de la potestad reglamentaria por el Gobierno de la Nación.

No obstante, tal como ha tenido oportunidad de señalar este Consejo en otros dictámenes anteriores, mientras no se lleve a cabo por el Parlamento de Navarra la regulación del procedimiento de elaboración de las disposiciones navarras de carácter general, parece aconsejable e, incluso, necesario que en dicha elaboración se cuente con aquellos estudios, informes y actuaciones previos que garanticen su legalidad, acierto y oportunidad, preocupación ésta que es compartida por el Gobierno de Navarra que ha dictado algunas instrucciones de carácter interno en esta dirección. En un reglamento como el que ahora se somete a dictamen, entendemos que no se puede soslayar la necesidad de audiencia de los ciudadanos —directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley— que se contiene en el artículo 105.a) de la CE, ni aun so pretexto de oscuridad o silencio de las normas reguladoras del procedimiento de elaboración de las disposiciones generales en la Comunidad Foral de Navarra. En efecto, se trata de un reglamento de una importancia y alcance extraordinariamente amplios, tanto por el número de ciudadanos que pueden verse afectados por sus disposiciones, como por la naturaleza de los intereses que con el mismo se articulan.

El Consejero de Economía y Hacienda, mediante Orden Foral 20/2001, de 1 de febrero, acordó someter a audiencia el proyecto de Decreto Foral que nos ocupa, mediante su remisión a determinadas corporaciones y asociaciones reconocidas por la ley (Consejo Económico y Social, Colegios de Abogados de Navarra, Colegio Oficial de Economistas de Navarra y Asociación Española de

Asesores Fiscales), otorgándoles plazo para formular alegaciones al proyecto. Constan en el expediente las alegaciones de los Colegios de Abogados de Pamplona, Estella, Tafalla y Tudela, de la Confederación de Empresarios de Navarra, de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Además, obra en el expediente un detallado informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra sobre el contenido del proyecto de reglamento; otro informe del mismo órgano, en el que se analizan y comentan las alegaciones formuladas por las entidades a las que se dio audiencia; así como otro informe del Secretario Técnico de Economía y Hacienda acerca de la necesidad de elevar consulta al Consejo de Navarra.

Por todo lo expuesto, en términos generales, la tramitación del Decreto Foral sometido a dictamen es ajustada a Derecho.

Cuarto. Marco normativo

El referente constitucional de la potestad sancionadora de la Administración, incluidas las sanciones en materia tributaria, se encuentra en los artículos 9, 24 y 25 de la CE, donde se contienen, expresa o implícitamente, los principios básicos a que ha de ajustarse la tipificación o regulación de las infracciones y sanciones, así como los procedimientos para su aplicación.

Hay que señalar asimismo que el modelo español de Derecho sancionador ha reconocido tradicionalmente a la Administración pública la potestad sancionadora, apartándose así del modelo judicialista que siguen otros ordenamientos, pero al mismo tiempo se ha considerado que dicha potestad se encuentra sometida a los principios, límites y garantías propios del Derecho Penal, con algunas particularidades o matices. Así lo dictaminó la jurisprudencia preconstitucional (SSTS de 2-3-1972, y de 17-6-1974, entre otras) y hoy se encuentra claramente confirmado por el artículo 25 de la CE, donde se encuadran los delitos, las penas y las infracciones y sanciones administrativas bajo la misma salvaguardia de garantías básicas, constituidas por los principios de legalidad, tipicidad e irretroactividad. El Tribunal Constitucional ha ido aún más lejos al declarar la identidad sustancial u ontológica de los delitos y las infracciones administrativas y considerando a

ambas como dos manifestaciones concretas del único *ius puniendi* del Estado. Así lo afirmó en su temprana sentencia 18/1981, de 8 de junio, FJ 2º:

"Los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (artículo 25, principio de legalidad), y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (Sentencias de la Sala Cuarta de 29 de septiembre, 4 y 10 de noviembre de 1980, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio artículo 25, en su número 3.º, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia, y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello, además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas.

Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional."

Esta concepción de la potestad sancionadora tiene además el respaldo que le otorga la concepción del derecho punitivo aceptada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos al interpretar el artículo 6 de la Convención Europea de Derechos Humanos, cuya eficacia en España no es sólo la de cualquier compromiso internacional suscrito y ratificado por el Estado español, sino que cumple también la función de instrumento hermenéutico porque el artículo 10 de la CE ordena interpretar las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades constitucionales de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España.

Pues bien, es importante reseñar que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha declarado en su Sentencia de 24 de febrero de 1994 (caso Bendenoun contra Francia), que determinados recargos sobre el impuesto acordados por la Administración tributaria tienen naturaleza penal porque "no tienden a la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que están dirigidos esencialmente a castigar para impedir la reiteración de conductas similares" y porque "se fundan sobre una norma de carácter general cuyo fin es a la vez preventivo y represivo" (parágrafo 47 de la sentencia). En definitiva, las sanciones administrativas tienen similar naturaleza y están sometidas a los principios y garantías que el Convenio Europeo de Derechos Humanos establece para las penas.

Bajo la superior jerarquía de los preceptos y doctrina citados, el proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, se incardina asimismo en el contexto de las normas legales aprobadas por el Parlamento de Navarra y contenidas en la LFGT que, como hemos dicho, dedica a las infracciones y sanciones tributarias los artículos 66 a 78, que integran el capítulo VI del título III de dicha Ley Foral.

Estos son los parámetros que nos ha de servir de orientación para dictaminar sobre la adecuación al ordenamiento jurídico del proyecto sometido a dictamen.

Quinto. Cuestiones de fondo

1ª. Observaciones generales

El proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, consta de 38 artículos, distribuidos en seis capítulos, una disposición adicional y una disposición final.

Los seis capítulos indicados se refieren sucesivamente a las disposiciones generales (capítulo I, artículos 1 a 5), a la imposición de sanciones pecuniarias

por infracciones tributarias simples (capítulo II, artículos 6 a 14), a la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones tributarias graves (capítulo III, artículos 15 a 20), a la imposición de sanciones no pecuniarias (capítulo IV, artículos 21 a 23), al procedimiento para la imposición de sanciones tributarias (capítulo V, artículos 24 a 36) y a la suspensión de la ejecución de las sanciones (capítulo VI, artículos 37 y 38).

Desde una perspectiva global y considerando como un todo el proyecto dictaminado, es clara la necesidad de dictar un reglamento de estas características y su contenido y estructura responden adecuadamente a las exigencias de desarrollo reglamentario de la materia de infracciones y sanciones regulada en la LFGT.

Observamos, no obstante, que falta en el proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, una disposición derogatoria. Esta omisión tiene, por las circunstancias que concurren y que se analizarán más adelante, entidad suficiente para que deba ser destacada en el presente dictamen.

2ª. Observaciones al articulado

Dice el párrafo primero del artículo 1 del proyecto que en la imposición de las sanciones tributarias se seguirán las normas de procedimiento y se aplicarán los criterios de graduación previstos en el presente Decreto Foral.

No parece correcto olvidar en este punto que la normativa sobre criterios de graduación de las sanciones se encuentra principalmente recogida en el artículo 71 de la LFGT, por lo que parece oportuno incluir una referencia a la misma en el artículo comentado.

El artículo 2 del proyecto desarrolla la norma legal que exonera de responsabilidad a quienes, presentando una declaración veraz y completa, efectúan una autoliquidación del tributo amparándose en una interpretación razonable de la norma. En definitiva, se exculpa a quien incurre en error de

derecho y para ello se exigen dos requisitos (declaración veraz e interpretación razonable) que el reglamento pretende concretar con algunas especificaciones.

La definición de declaración veraz y completa suscita alguna duda sobre la calificación que merece la declaración en la que se omitan datos o se contengan datos inexactos en perjuicio del propio contribuyente. Cabe penar que la veracidad se ha de referir únicamente a las circunstancias cuya omisión o inexactitud provoquen una disminución de la cuota tributaria o, más ampliamente, un perjuicio para la Administración. Cuando la omisión o inexactitud sólo perjudique al declarante y no cause ningún daño, riesgo o peligro para los intereses de la Hacienda Pública, podría entenderse que la declaración no deja de ser completa y veraz a los efectos de exoneración de culpa.

También se ha tratado de establecer el concepto de "interpretación razonable", pero la definición parece más confusa que aquello que se intenta definir. Dice el artículo 2 que "por interpretación razonable de la norma se entenderá aquella que esté respaldada por una fundamentación objetiva". En opinión del Consejo de Navarra, la expresión "fundamentación objetiva" no añade nada que no esté ya expresado en "interpretación razonable". Incluso puede decirse que es aún más ambigua que ésta, dado que toda fundamentación o interpretación del ordenamiento siempre es una interpretación subjetiva, en la medida en que es fruto del razonamiento de la persona que la realiza y el Derecho no forma parte de las ciencias llamadas exactas. No existen fundamentaciones "objetivas". Tiene más sentido la expresión "interpretación razonable" que la propia ley utiliza, puesto que la "razonabilidad" de la interpretación está directamente vinculada con el verdadero elemento exculpatario que no es otro que el error de derecho no culpable. Es una circunstancia puramente subjetiva la que provoca la exoneración de responsabilidad: el problema no radica en la objetividad de la fundamentación, sino en la improcedencia de reprochar la conducta de quien interpretó la norma basándose en argumentos o criterios no disparatados, por más que la conclusión se considere errónea.

No hay que olvidar que el propio Tribunal Constitucional dijo que "no es necesario que se haga constar expresamente el error de derecho como causa que exonere de responsabilidad" porque la responsabilidad objetiva no tiene cabida en la CE (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 4). Por tanto, lo que realmente pretende desarrollar este precepto reglamentario es un derecho fundamental (el derecho a no ser sancionado si no concurre culpa).

Existe un debate doctrinal sobre la conveniencia de desarrollar o precisar en normas legales el contenido de los principios y derechos fundamentales, en el que algunos autores afirman que debe evitarse en la medida de lo posible, dado que el contenido de tales derechos deriva directamente de la propia Constitución y los preceptos de inferior rango que reproducen o tratan de aclarar su contenido son en ocasiones normas que, aun sin desearlo, recortan el alcance de tales derechos o dan pie a interpretaciones restrictivas de los mismos. Aunque la intención sea desarrollar el derecho, el resultado final es que las concreciones se convierten a veces en limitaciones del mismo que pueden llegar a ser contrarias a la norma fundamental, lo que nos lleva a aconsejar que se soslaye, en la medida de lo posible, esta práctica en la elaboración de las normas.

Además no parece fácil definir y plasmar en una norma reglamentaria el concepto de interpretación razonable que, no lo olvidemos, se ha introducido con el fin de precisar el concepto de culpa, cuya apreciación corresponde, en todo caso, a los tribunales de justicia que libremente han de apreciar el conjunto de las circunstancias específicas concurrentes en el caso singular para determinar si el sujeto actuó o no con la diligencia legalmente exigible.

Por lo tanto, sugerimos que se suprima el segundo guión del artículo 2 del proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

El artículo 3.1 desarrolla la norma legal que establece como causa de exclusión de la punibilidad de la conducta tipificada como infracción grave que se produzca el ingreso como consecuencia de declaración o autoliquidación presentada fuera de plazo "sin requerimiento previo" (artículo 52.3 de la LFGT).

El precepto reglamentario trata de precisar el significado de un concepto legal de límites imprecisos y debe hacerlo teniendo presente el espíritu y finalidad de la ley. Desde esta óptica hemos de llamar la atención sobre el hecho de que el desarrollo reglamentario del significado del "requerimiento previo" deja fuera del ámbito de la posibilidad de efectuar regularización espontánea sin sanción —al menos en una interpretación literal— determinadas situaciones en las que parece que debe seguir abierta dicha opción. La iniciación de actuaciones de comprobación impide, como no puede ser de otro modo, regularizar espontáneamente la situación tributaria del sujeto pasivo en aquellos elementos que estén comprendidos dentro del ámbito de la comprobación, pero no parece que deba afectar a las obligaciones tributarias sobre las que no se ha iniciado ningún procedimiento en una hipotética comprobación parcial o abreviada. Por otra parte, la iniciación de actuaciones e comprobación de un tributo determinado no debe impedir la regularización espontánea de la misma obligación tributaria después de que la indicada comprobación haya concluido formalmente sin descubrimiento de las circunstancias que posteriormente son declaradas por el interesado, situación que puede producirse con frecuencia, habida cuenta de la posibilidad de efectuar comprobaciones abreviadas al amparo de lo dispuesto por el artículo 113 de la LFGT.

Por tanto es aconsejable añadir al desarrollo reglamentario de la expresión legal "sin requerimiento previo" que la regularización voluntaria con efectos extintivos de la sanción también puede producirse después de concluidas las actuaciones de comprobación y, en todo caso, respecto de aquellos elementos de la deuda tributaria que no estén incluidos dentro de los objetivos o el alcance de las actuaciones iniciadas.

El artículo 4 contiene también una impropiedad en su apartado primero cuando dice que "en los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de los delitos...".

Hablar de "infracciones cometidas" sin que exista un acto administrativo firme en vía administrativa —mucho menos cuando ni siquiera existe un acto administrativo en el que se califique la conducta, como es el caso— constituye

una vulneración del principio de presunción de inocencia. Es cierto que esta imprecisión tiene su origen en el texto de la LFGT, que alude en su artículo 66.6 a "los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos...", pero obsérvese que la LFGT es algo más respetuosa con el principio de presunción de inocencia en cuanto habla simplemente de "infracciones" y no de "infracciones cometidas". En cualquier caso, es evidente que ni existe infracción ni se ha cometido infracción hasta que se produce la calificación de los hechos en un acto emitido con las formalidades exigidas por el ordenamiento. Por ello sería preferible que el reglamento dijese: "en los supuestos en que la Administración tributaria estime que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de los delitos..."

El apartado 6 del mismo artículo 4 encomienda a la Administración tributaria la práctica de las liquidaciones procedentes, basándose en los hechos probados en la sentencia, cuando se aprecie la existencia de delito contable tipificado en el artículo 310 del Código Penal, donde se contemplan como acciones punibles el incumplimiento absoluto de llevanza de contabilidad, la duplicidad de contabilidades y la omisión de anotaciones o efectuar anotaciones falsas. Si los órganos jurisdiccionales condenan por delito contable al acusado, es obvio que la misma conducta no puede ser sancionada administrativamente, pues de otro modo se infringiría el principio *non bis in idem*. Sin embargo no parece que la comisión de un delito contable sea siempre incompatible con la existencia de infracciones tributarias graves que pueden tener su causa en otros hechos diferentes de los que han motivado la imposición de la pena. En esos casos la condena por delito contable no extingue ni es incompatible con la responsabilidad en que pueda haberse incurrido por la comisión de infracciones de diferente etiología. Por este motivo consideramos que debería suprimirse el inciso final del párrafo 1 del artículo 4.6 del Reglamento que dice "absteniéndose de imponer sanciones administrativas", o, en otro caso, debe aclararse este inciso para que la eliminación de sanciones se refiera sólo a las que pudieran tener su origen en los hechos que motivaron la condena penal.

Es correcta, sin embargo, la omisión de toda referencia a la práctica de liquidaciones administrativas en el caso de condena por el delito de defraudación tributaria del artículo 305 del Código Penal, dado que los Tribunales de justicia, salvadas algunas vacilaciones iniciales (por ejemplo, las sentencias de la AP de la Rioja de 24-III-1988 y de la AP de Barcelona de 25-VII-1988, que se contradecían recíprocamente), han consolidado la doctrina de que es la jurisdicción penal la que determina el daño causado y con su sentencia otorga a la Administración un nuevo título jurídico para exigir la deuda tributaria, tal como dictaminó la AP de la Rioja en su citada sentencia de 24-III-1988. Por muy criticable que pueda esta tesis —que sin duda lo es— no se puede soslayar la circunstancia de que ha sido aceptada y respaldada por el Tribunal Supremo:

"QUINTO.- El motivo único de la representación del Estado impugna la resolución denegatoria de responsabilidad civil fundada en que la deuda tributaria no arranca del delito, era anterior a la infracción penal contra la Hacienda Pública, y ésta disponía del procedimiento administrativo para hacerla efectiva. Con los propios argumentos de la sentencia, acotados para el delito fiscal, tenía que haber procedido el Tribunal sentenciador a establecer la responsabilidad civil por las cuotas del IRPF retenidas y apropiadas que han sido extraídas del ámbito del delito expresado; pero también procede declararla por el delito contra la Hacienda Pública al tratarse de un delito patrimonial, de resultado, que ha perjudicado los intereses del Erario Público en la medida de las cuotas tributarias insatisfechas tal como resultan del proceso penal: la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijada dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa el debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los arts. 19, 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio «non bis in idem», sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título -judicial- para hacer efectiva la deuda tributaria. Estas razones, implícitamente aceptadas por reiteradas sentencias de esta Sala y, paladinamente, en las SS. 21-1 y 5-11-1991, conducen a la estimación del motivo interpuesto." (STS de 3-12-1991, RJ 1991\8964 y, en el mismo sentido, STS de 24-2-1993, RJ 1993\1530).

La redacción del apartado 2 del artículo 7 podría ser mejorada si se sustituye la frase "sólo será sancionada como infracción simple cuando no constituya infracción grave" por esta otra: "sólo será sancionada como infracción simple cuando no sea elemento integrante del tipo de una infracción grave".

El párrafo 2 del apartado 1 del artículo 8 califica como incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes, el retraso en la presentación de los mismos cuando haya mediado requerimiento administrativo. Pero seguidamente hace la siguiente salvedad: "siempre que esta circunstancia no opere como elemento de graduación de la sanción conforme al artículo 14.1.c) de este Decreto Foral". No es fácil de entender el significado de este último inciso del párrafo comentado, pues el previo requerimiento administrativo, al que a primera vista parece referirse, no forma parte de los criterios de graduación de las sanciones. Hay que pensar, por tanto, que la salvedad se refiere al retraso. Por consiguiente, lo que realmente dice el párrafo citado es que la presentación fuera de plazo, previo requerimiento administrativo, es infracción tributaria salvo cuando el retraso opere como criterio de graduación de la sanción.

El precepto incurre, por tanto, en una grave contradicción interna. Obsérvese que, según el apartado 2 del artículo 8, el criterio del artículo 14.1.c) del reglamento opera siempre como elemento de graduación de la sanción por incumplimiento de los deberes de suministro de datos. No es lógico afirmar que el retraso en la presentación de los datos es infracción salvo cuando el retraso sea elemento de graduación, ya que la salvedad se cumple siempre.

Parece que se ha querido soslayar con esta salvedad un posible reproche por vulneración del principio *non bis in idem*, pero en este caso no se lesiona tal principio, dado que el retraso como infracción es distinto del retraso como elemento de graduación. En este segundo supuesto no es el retraso en sí, sino la mayor o menor duración del mismo lo que se utiliza como criterio para graduar la cuantía de la sanción a imponer.

El inciso comentado debe ser suprimido.

La letra c) del apartado 2 del artículo 13 del proyecto considera como infracción tributaria perteneciente al género de la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria "efectuar coacciones a los órganos de la Administración tributaria". No parece posible interpretar el término coacciones en un sentido distinto del de compeler a otra persona con violencia a actuar de una determinada manera. Una conducta de este tipo difícilmente puede llegar a constituir infracción tributaria simple, dado que está tipificada como delito por el artículo 172 del Código Penal y como falta —si la coacción es de carácter leve— por el artículo 620.2º del mismo Código Penal. El principio *non bis in idem* impide la doble sanción e incluso el que una misma circunstancia constituya elemento de graduación de una sanción si es en sí misma punible de manera autónoma. Es posible que el proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, quiera referirse a algún tipo de coacción que no lleguen a constituir delito ni falta, situación difícilmente imaginable. Para evitar dudas sobre la legalidad del precepto es conveniente añadir a la letra c) del artículo 13.3 del proyecto una expresión que exceptúe los supuestos en que las coacciones constituyan delito o falta.

En el apartado 3 del mismo artículo 13 se establecen los criterios de graduación de las sanciones por resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria. Entre dichos criterios se encuentra el de "el número de requerimientos reiterados, de idéntico contenido, que hayan sido desatendidos".

El desatender varias veces un mismo requerimiento efectuado por la Administración en sucesivas ocasiones no es susceptible de constituir tantas infracciones cuantas sean las veces que se reitera el requerimiento, pues ello constituiría una infracción del ya citado principio *non bis in idem*. Así lo entendió ya el Tribunal Supremo en relación con un supuesto similar, que se contemplaba por el artículo 32.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril:

"...la cuestión queda centrada en la posibilidad de dos expedientes sancionadores de infracción simple, uno por cada llamamiento

desatendido. En ambos, existe identidad de sujeto (el obligado tributario), de hecho (falta de personación) y de fundamento (desobediencia al mandato de la Inspección) no obstante lo cual se arbitra la posibilidad de un doble castigo, lo que vulnera el principio «non bis in idem» de sólido arraigo en nuestro Derecho sancionador y que, en la actualidad, recoge explícitamente el art. 133 de la Ley 30/1992... Debe, por tanto, anularse por ser contrario a Derecho tal supuesto del art. 32-1, en la medida que establece la posibilidad de un segundo expediente sancionador, y ello sin perjuicio de que en el expediente sancionador incoado por la primera incomparecencia pueda también sancionarse la desatención al segundo llamamiento merced a la agravación de la sanción única, en razón a la contumacia del requerido." (STS de 22-1-1993, FJ 17).

Las últimas líneas del texto que se acaba de transcribir dejan abierta la posibilidad de que la concurrencia de varios requerimientos sucesivos desatendidos sea una circunstancia agravante de la sanción, lo que parece respaldar el inciso final del artículo 13.3 del proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra. Sin embargo el reglamento no puede introducir nuevos criterios de cuantificación de las sanciones ya que éstos se encuentran enumerados taxativamente por el artículo 71 de la LFGT.

El hecho de desatender repetidos requerimientos de la Administración no encaja en la circunstancia del artículo 71.1.a) de la LFGT ("comisión repetida de infracciones tributarias"), pues el principio de presunción de inocencia impide hablar de reincidencia o comisión repetida mientras no exista un acto administrativo que imponga una sanción por la primera infracción. Por tanto, la circunstancia agravante en la que se encuadra la conducta que ahora examinamos puede ser "la resistencia, negativa u obstrucción" o "el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales".

Suponiendo que sea la primera ("la resistencia, negativa u obstrucción"), pudiera pensarse a primera vista que se configura como agravante la misma conducta sancionada, pero no es así porque la infracción está constituida simplemente por desatender el requerimiento y la agravante es la persistencia o contumacia en el incumplimiento, a pesar de que tanto la infracción como la agravante reciban la misma denominación en la ley ("resistencia o negativa").

Aun salvada esta objeción, el proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra incurre en una incoherencia sistemática, puesto que esta circunstancia agravante no se contempla en el artículo 14 del proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

La segunda hipótesis es que la agravante sea el retraso en el cumplimiento de los deberes, en cuyo caso se detecta igualmente una cierta falta de coherencia, dado que la circunstancia del retraso está desarrollada en el artículo 14.1.c), al que no efectúa remisión expresa el artículo 13.3, que se remite sólo a las letras a) y d) del citado artículo 14.1.

En definitiva, sería deseable una mayor claridad en la regulación de esta circunstancia, para evitar que en su aplicación se presenten dudas que serán difíciles de resolver y pueden poner en tela de juicio la propia legalidad del precepto.

El artículo 14 dispone, en su último párrafo, que “cada criterio de graduación se aplicará sobre la sanción pecuniaria mínima”. Suponemos que quiere decir que la sanción a imponer por infracciones tributarias simples será siempre la mínima que corresponda dentro de la escala prevista por la Ley, salvo que concurran circunstancias agravantes, en cuyo caso la sanción mínima se incrementará según lo establecido en el propio artículo 14. Sin embargo la redacción del precepto es ambigua y contradictoria, a primera vista, con lo establecido en otros apartados del artículo 14 donde se establece que los porcentajes de agravación se aplican sobre la cuantía máxima de la sanción: por ejemplo, el párrafo 3 de las letras a) y b) del apartado 1, o los párrafos 2 y 3 de la letra c) del mismo apartado. Debe corregirse la ambigüedad indicada con una redacción más precisa.

En el mismo artículo 14 resultaría también aconsejable regular los criterios de graduación de forma que actúen verdaderamente como fórmulas para concretar la cuantía de la sanción aplicable dentro de la banda de mínimos y

máximos legalmente establecida, y se reduzca razonablemente el margen de discrecionalidad consentido a la Administración. El proyecto —que sigue en este punto lo establecido por el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario— ha optado por una técnica en la que los criterios de graduación quedan reducidos, en varias ocasiones, a una simple elevación del límite mínimo de la sanción. Se permite a la Administración decidir sobre la cuantía de la sanción dentro de los límites constituidos por el mínimo incrementado y el máximo legalmente establecido. Esto es lo que se desprende de las letras a), b) y c) del apartado 1 del artículo 14, que establecen que la sanción mínima se incrementará “al menos” en un porcentaje de la sanción máxima.

No se puede afirmar con rotundidad que la fórmula elegida por el artículo 14 cuando utiliza la palabra “al menos” vaya directamente en contra de la naturaleza de los criterios de graduación, puesto que la norma reglamentaria no deja de ser una concreción y una reducción del margen de discrecionalidad administrativa. En efecto, elevar la sanción mínima no deja de ser un criterio de graduación de la sanción legalmente prevista. Pero el mandato del artículo 71.2 de la LFGT no debe ser interpretado de una forma tan laxa: reglamentariamente —dice el citado artículo 71.2— “se determinará la aplicación de cada uno de los criterios de graduación”. La finalidad del precepto va más allá de la determinación del concepto de los diferentes criterios de graduación. Lo que la ley pretende es que se concreten con criterios generales los efectos que se derivan de la concurrencia de los distintos elementos de graduación, para que la decisión discrecional de la Administración se mueva dentro de unos límites más estrechos que prevengan contra la arbitrariedad en la cuantificación de las sanciones.

A partir de estas premisas, la simple elevación del límite mínimo de la sanción parece un desarrollo insuficiente del mandato legal. Con el fin de evitar toda sospecha de ilegalidad de la norma reglamentaria, es aconsejable establecer porcentajes mínimos y máximos de incremento de la sanción mínima por concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad del infractor.

El artículo 16 desarrolla el criterio de la comisión repetida de infracciones tributarias graves y en su apartado 4, párrafo 2, dispone que “se computarán como un solo antecedente todas las infracciones graves derivadas de las distintas liquidaciones provisionales o definitivas que, en relación con el mismo tributo y periodo impositivo, se hubieran practicado”. Esta expresión es técnicamente mejorable porque el concepto de “periodo impositivo” no corresponde a lo que parece que el precepto quiere expresar. No es lo mismo el “periodo impositivo” que las liquidaciones periódicas de ciertos impuestos instantáneos, como ocurre por ejemplo en el caso del IVA, que grava una a una las distintas operaciones realizadas por los sujetos pasivos, pero se liquida, en la mayoría de los casos, mediante el sistema de autoliquidación trimestral o mensual.

Suponemos que el proyecto sometido a dictamen quiere decir que en los tributos de liquidación periódica, constituirá una sola infracción —a efectos de determinar la concurrencia del criterio de comisión repetida de infracciones— las cometidas en cada periodo de liquidación del tributo, aunque en una sola liquidación se incorporen o acumulen una pluralidad de hechos imposables y obligaciones tributarias singulares. Debe modificarse la redacción para dejar claro el sentido que realmente quiere dar el Gobierno de Navarra al precepto comentado.

Idéntica observación cabe realizar respecto del párrafo 3 del mismo artículo 16.4 del proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, donde se utiliza igualmente el término “periodo impositivo” en una acepción que entendemos incorrecta.

El último párrafo del artículo 23.3 utiliza una vez más de forma indebida la expresión “periodo impositivo”, poniéndose de relieve en este caso de manera más palpable la incorrección terminológica, pues el propio párrafo se refiere en su comienzo a los tributos periódicos o de declaración periódica. Por lo tanto, la frase final del párrafo puede ser sustituida por la siguiente: “...se referirán a

cada periodo impositivo o periodo de liquidación y, si éstos fueran inferiores a doce meses, al año natural”.

En el artículo 26, apartado 2, debería establecerse con mayor precisión cuál es el contenido del traslado que ha de darse al órgano competente de la Administración del Estado, pues la redacción literal del precepto (que reproduce la del párrafo 2º del artículo 70.1.a) de la LFGT) no deja claro cuál es el órgano competente para imponer la sanción de suspensión del ejercicio de profesiones oficiales. Literalmente puede serlo el Gobierno de Navarra, que da traslado de la sanción impuesta al órgano competente de la Administración del Estado; o bien el órgano competente de la Administración del Estado, al que el Gobierno de Navarra da traslado de los hechos para que imponga la sanción.

Las sanciones específicas impuestas a profesionales oficiales por infracciones tributarias cometidas en ejercicio de su cargo fueron objeto de análisis por la STC 76/1990, de 26 de abril, que dictaminó su conformidad a la Constitución por el plus de incumplimiento que supone la infracción de los deberes propios de la profesión que ejercen:

"5. Los arts. 80.4, 81.1 a) y 86 de la LGT en la redacción introducida por el art. 4 de la Ley 10/1985 regulan la suspensión del ejercicio de profesionales oficiales como medida sancionadora de las infracciones tributarias. Según los Senadores recurrentes, tales preceptos infringen los arts. 9.3, 14 y 35.1 de la Constitución. Por su parte, la Sala Tercera del Tribunal Supremo promueve su inconstitucionalidad sobre la base sólo de su eventual contradicción con el art. 14...:

A) La impugnación debe ser rechazada. La Ley no ha pretendido en modo alguno sancionar con una penalidad especial a ciertos sujetos en atención a sus circunstancias personales o a la genérica condición del trabajo que desempeñan, sino, por el contrario, a una condición objetiva de la propia infracción; esto es, a que exista una relación entre la conducta infractora y el desempeño de la función o profesión oficial de que se trata. El presupuesto del que parten los preceptos impugnados es que los sujetos afectados por las sanciones en ellos previstas tienen un específico y singular deber de colaboración con la Administración tributaria, por razón de las funciones públicas que ejercen, claramente impuesto en los arts. 111 y 112 de la LGT, modificados asimismo por la Ley 10/1985. Deber de colaboración que se concreta en el suministro de

la información de que dispongan que tenga trascendencia tributaria, salvo las excepciones expresamente establecidas. Si ello es así, puede ocurrir que en el ejercicio de sus respectivas funciones tales sujetos infrinjan ese deber de colaboración y, en consecuencia, incurran en un supuesto de infracción tributaria, que será alguno de los tipificados en los núms. 4, 5 ó 6 del art. 83, a los que se remite precisamente el art. 86.

Es claro que la suspensión de funcionarios o profesionales oficiales es una sanción que se añade o acumula a la de multa, pero se comprende fácilmente que ello no supone una discriminación injustificada en el trato que el legislador dispensa a estas personas con relación al que reciben los ciudadanos en general, pues no es igual la situación en que unos y otros se encuentran respecto de la Administración tributaria. Ciudadanos en general y funcionarios o profesionales oficiales que, por razón de su cargo tienen determinados deberes de colaboración con la Administración tributaria no están sub specie iuris en la misma situación, siendo por ello razonable que el legislador recoja esta diferencia para dar un tratamiento sancionador distinto a las infracciones tributarias que unos y otros cometan. Lo que se sanciona con la suspensión de funciones no es tanto el quebranto económico derivado de la infracción tributaria, cuando ésta sea cuantificable, que a ello atiende ya la multa que también se impone a aquellos funcionarios o profesionales oficiales, sino la infracción del deber de colaboración con la Administración tributaria y, en concreto, la infracción de las obligaciones señaladas en los núms. 4, 5 y 6 del art. 83 de la LGT. Una sanción ésta, la de suspensión, que es en cierto modo accesoria a la de multa en tales supuestos, pero que no supone duplicidad injustificada e irrazonable, ya que el alcance de la infracción no es el mismo cuando ésta se comete por un ciudadano o por un funcionario o profesional oficial en el ejercicio de sus funciones y con inobservancia de sus específicos deberes de lealtad y colaboración con la Administración tributaria. Así entendiendo el art. 86 de la LGT, no hay infracción del derecho a la igualdad proclamado por el art. 14 de la Constitución.

Tampoco existe infracción del art. 35.1 de la Constitución que implique una lesión del derecho al trabajo de los funcionarios o profesionales oficiales afectados por la sanción de suspensión de funciones. Cualquier sanción supone, desde luego, una limitación más o menos intensa de la esfera jurídica del afectado por la misma y, en consecuencia, de la posibilidad de ejercitar uno o más derechos. Pero si la sanción está prevista legalmente y si en su aplicación se han observado todos los requisitos necesarios, la limitación derivada de esa relación con el ejercicio de los derechos a que afecte no será contraria a la Constitución. Apurando hasta el límite el argumento de los recurrentes, las

penas privativas de libertad serían inconstitucionales por el hecho de impedir el ejercicio de la libertad personal a los condenados a las mismas.

La suspensión de funciones que ahora examinamos afecta ciertamente al ejercicio del derecho al trabajo, en concreto al ejercicio de la actividad inherente a la función pública o profesión oficial para la que se esté investido. Pero si tal medida sancionadora ha sido impuesta en virtud de una previsión legal y con respeto de las oportunas garantías procedimentales, no se menoscaba de ningún modo el contenido constitucional del derecho al trabajo.

B) Con menor énfasis, y con alguna menor precisión también, los Senadores recurrentes imputan asimismo a los preceptos impugnados la vulneración de los principios de legalidad y de jerarquía normativa (art. 9.3 de la Constitución). Pero tampoco en este punto puede prosperar el reproche de inconstitucionalidad. La línea argumental de los recurrentes parece partir de un determinado paradigma -el sistema penal- cuyos principios -recogidos en el Código Penal- serían enteramente aplicables, sin excepciones ni modulaciones, en el ámbito administrativo sancionador, de suerte que cualquier apartamiento de tales principios por las normas administrativas sancionadoras determinaría fatalmente su contradicción con la Constitución: y tal sería el caso, a juicio de los recurrentes, de los preceptos que ahora examinamos. Frente a este modo de razonar, es preciso declarar que la previsión legal de sanciones acumulables no sólo no es algo exclusivo de la LGT, y ni siquiera del Derecho Administrativo sancionador, sino que tampoco es extraña -y ello priva sin más de todo fundamento al reproche formulado- al propio Código Penal, pues en dicho cuerpo legal no son infrecuentes las penas accesorias de otras principales, consistentes en la privación de derechos o del ejercicio de funciones cuando los sujetos penalmente responsables ejercen funciones o cargos públicos.

No existe, por tanto, doble sanción en los preceptos impugnados, sino la previsión de una sanción (la suspensión) que se acumula con carácter accesorio a la principal (la multa), y tal duplicidad, como ya dijimos antes, no puede estimarse injustificada o irrazonable. Nada impide, por lo demás, que la suspensión e inhabilitación para cargos públicos, previstas como penas accesorias de otras principales en el art. 29 del Código Penal, puedan también ser objeto de sanciones administrativas, como así en efecto ocurre con carácter general en los casos de ejercicio de la potestad disciplinaria. Nada hay, por tanto, en los artículos de la Ley 10/1985 ahora examinados que permita sostener su apartamiento de los principios de legalidad y jerarquía normativa”.

No obstante, debería tenerse presente que la STC 207/1999, de 11 de noviembre, niega a la Comunidad Foral título competencial para sancionar los ilícitos cometidos por los profesionales oficiales (en el caso de la sentencia citada, Notarios y Registradores) en el ejercicio de su profesión, incluso en el caso de que la conducta tipificada provoque o surta algún efecto respecto de materias sobre las que la Comunidad Foral tenga competencia legislativa:

"...la infracción contenida en el art. 47.3 de la Ley Foral 7/1989, que tiene como sujetos pasivos a Notarios y Registradores de la Propiedad, no hace descansar la ilicitud que en ella se sanciona en un hecho inmediatamente lesivo de la ordenación urbanística, sino que lo sitúa en el incumplimiento de los deberes que a tales profesionales incumben en el ejercicio de la función pública, como garantes de la legalidad (incluida, claro está, la emanada de las Comunidades Autónomas), con el consiguiente quebranto de la correcta ejecución de dicha función. Estamos, pues, no ante una infracción urbanística, sino ante un ilícito disciplinario, sin que esa naturaleza pueda quedar alterada por el hecho de que de la realización de ese ilícito pudieran derivarse daños de tipo urbanístico"

Por tanto, aun siendo tributaria la materia sobre la que se proyecta la conducta de los profesionales oficiales, Navarra no puede establecer sanciones que, según el Tribunal Constitucional, formen parte del estatuto de las profesiones oficiales sobre la que el Estado ostenta competencia exclusiva:

"9. Así las cosas, y descartado ya que el carácter de la controvertida norma sancionadora sea el urbanístico, hemos de añadir que no es tampoco título competencial habilitante para dictarla el que atribuye a la Comunidad Foral el art. 52.1 LORAFNA, en cuanto se limita al nombramiento de Notarios y Registradores de la Propiedad que deban prestar servicio en Navarra, así como a la participación de la Comunidad Autónoma en la fijación de las demarcaciones notariales y registrales, y en la determinación del número de Notarios que deban ejercer su función en Navarra, competencia esta que, con arreglo a la jurisprudencia de este Tribunal (SSTC 67/1983, 87/1989, 97/1989 y 120/1992), además de circunscribirse de manera taxativa a las mencionadas materias, sólo atribuye a la Comunidad Autónoma facultades de ejecución de la legislación estatal.

La controversia competencial ha de dirimirse teniendo en consideración que la infracción y sanción establecidas por la Ley Foral 7/1989, en el precepto impugnado, incide en el incumplimiento de deberes, de Notarios y Registradores de la Propiedad, integrantes del

régimen estatutario de quienes ejercen la función pública notarial y la registral, incardinándose así en el ámbito de la responsabilidad administrativa o disciplinaria de aquéllos, y que es exigible, en régimen de uniformidad, por la correspondiente legislación estatal. La competencia estatal encuentra apoyo en la competencia exclusiva sobre la ordenación de los registros e instrumentos públicos (art. 149.1.8ª CE), sin olvidar la que ostenta sobre las bases del régimen estatutario funcional (art. 149.1.18ª CE), dado que como ha establecido la STC 120/1992, fundamento jurídico 4º «Esta competencia reguladora, por otra parte, deriva también del carácter de funcionarios públicos del Estado que tienen los Notarios y su integración en un Cuerpo único nacional. Como hemos dicho en la STC 87/1989, "la descentralización del Notariado por la vía de sus diferentes Colegios ni altera el carácter único del Cuerpo en toda España ni priva al Estado de las competencias que le atribuye el art. 149.1.18ª de la Constitución, que, por estar integrados dentro de su propia Administración, ha de ejercer con toda amplitud, tanto en lo relativo a la ordenación de la función pública que desempeñan, que, en parte, se canaliza a través de los Colegios Notariales, cuanto en lo concerniente al régimen estatutario de sus funcionarios" (fundamento jurídico 4º)».

Ha de concluirse, por tanto, que el precepto legal objeto del conflicto competencial ahora enjuiciado se sustenta sobre un ilícito administrativo que, como hemos razonado, no se inserta en el ámbito de la regulación sobre ordenación del territorio, urbanismo y vivienda, en el que la Comunidad Foral de Navarra ostenta competencia exclusiva, en virtud del art. 44.1 LORAFNA, sino que pertenece a esfera diversa a la urbanística y a sus instrumentos o técnicas propios, como es la de las correcciones gubernativas o disciplinarias que puedan imponerse a Notarios y Registradores de la Propiedad cuando éstos incurran en incumplimiento de sus deberes profesionales y, específicamente, del deber de vigilancia de la legalidad aplicable al autorizar instrumentos públicos y al permitir su acceso, mediante la correspondiente inscripción, en el Registro inmobiliario, función disciplinaria que no puede ser asumida por la Comunidad Autónoma en cuyo territorio realicen sus funciones dichos profesionales, al carecer, según se ha razonado, de título competencial habilitante sobre dicha materia, integrante del estatuto regulador de dichos ejercientes de funciones públicas." (STC 207/1999, de 11 de noviembre).

El artículo 37, apartado 3, sólo se puede entender desde una concepción de las infracciones y sanciones claramente contraria a la naturaleza que le reconoce la jurisprudencia constitucional, la del Tribunal de Derechos Humanos y la jurisprudencia ordinaria.

Este precepto desarrolla lo establecido por el artículo 70.6 de la LFGT, según el cual “la ejecución de las sanciones pecuniarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa”.

El precepto reglamentario siguiendo el modelo del artículo 37.3 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario, añade que “las sanciones suspendidas devengarán los correspondientes intereses de demora conforme a las reglas generales, procediéndose a su cobro una vez que la sanción impuesta adquiera firmeza en vía administrativa”.

Esta última norma se funda en dos presupuestos que este Consejo no comparte: a) De un lado, que la sanción es un crédito de la Administración, cuyo cobro a destiempo origina a ésta un perjuicio económico que debe ser compensado mediante la indemnización consistente en el abono de intereses de demora. b) De otra parte, que la sanción es ejecutiva desde que se dicta el acto administrativo que impone la sanción, y que la interposición del recurso produce el efecto de suspender su ejecución.

La multa no participa de la naturaleza de los derechos de crédito aunque formalmente revista la misma estructura y puedan existir normas comunes referidas a los créditos de la Administración y a las multas. Las sanciones pecuniarias no son instituciones con las que se tutela un interés económico de la Administración. Sólo es un daño o castigo aplicado al transgresor. Por esta razón la multa se extingue con la muerte del infractor, y no se transmite a sus herederos. La naturaleza jurídica de la multa es la misma que la de la cualquier otra pena o sanción, y no la de un derecho patrimonial de la Administración. Por este motivo, la Administración no sufre daño alguno por el retraso en el pago y carece de fundamento jurídico la exigencia de unos intereses cuya única finalidad es la de compensar el daño o perjuicio causado por la demora.

La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que más arriba hemos citado apoya esta conclusión, porque las sanciones "no tienden a

la reparación pecuniaria de un perjuicio, sino que están dirigidas esencialmente a castigar para impedir la reiteración de conductas similares" (Sentencia de 24 de febrero de 1994, caso Bendenoun contra Francia).

Tras la norma reglamentaria, que es —volvemos a repetir— reproducción del precepto estatal ya citado, hay una razón práctica: el temor de que aumente el número de recursos con finalidad exclusivamente dilatoria, y que se aproveche la lentitud de la Administración como argucia para lograr el aplazamiento del pago. Aunque la motivación puede responder a la realidad de los hechos, ello no significa que sea jurídicamente aceptable la solución adoptada que consiste en disuadir del recurso. La solución reside en agilizar la tramitación de los recursos, cuya demora en unos casos —como éste— perjudica a la Administración, pero la mayoría de las veces perjudica a los ciudadanos.

Por otra parte, no se pueden devengar intereses por una sanción no dotada de ejecutividad, ni se puede suspender la eficacia de un acto que no es ejecutivo. Verdaderamente, el artículo 70.6 de la LFGT alude literalmente a la suspensión de la ejecución de la sanción, en lugar de decir abiertamente que la sanción no es ejecutiva mientras esté pendiente de recurso administrativo. Sin embargo una interpretación principialista del texto de la LFGT, teniendo asimismo en cuenta la doctrina jurisprudencial sobre la ejecutividad de las sanciones a la luz de lo dispuesto en la LRJ-PAC, nos lleva a esa conclusión. La ejecutividad de los actos de la Administración tributaria es un efecto derivado de la presunción de legalidad o validez de que gozan, tal como establece el artículo 8 de la LFGT, en consonancia con lo previsto por el artículo 57 de la Ley 30/1992, de 26-11, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (desde ahora LRJ-PAC). Esta presunción, de rango legal, no puede prevalecer contra la presunción de inocencia establecida por el artículo 24.2 de la CE. De aquí se puede deducir sin dificultad que los actos de imposición de sanciones no son ejecutivos mientras no gozan de firmeza.

La jurisprudencia ha limitado el alcance de esta conclusión, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 138.3 de la LRJ-PAC que,

refiriéndose al procedimiento sancionador, dice que "la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa".

Así se desprende de la STS de 6-3-2000, de la que son los párrafos que se extractan seguidamente:

"CUARTO: ...Sorprende que la Ley 25/1995 dijera (en el reformado - por la misma- artículo 81.3 de la LGT) que «la interposición de cualquier recurso o reclamación no suspenderá la ejecución de la sanción impuesta» (es decir, con otras palabras, que «las sanciones tributarias son ejecutivas desde el momento en que se imponen»), a diferencia de lo ya dispuesto en la Ley 30/1992 (según la que las sanciones administrativas sólo son ejecutivas cuando son firmes en vía administrativa). Tal redacción ha sido objeto de una crítica acerba, ya que conculca el derecho constitucional a la presunción de inocencia y significa, en cierto modo, el considerar a los contribuyentes infractores natos (con la consecuente desvirtuación de lo establecido al respecto en la Constitución).

Ya, posteriormente, el artículo 37 del Real Decreto 1930/1998 (regulador del Régimen Sancionador Tributario) y el nuevo artículo 63 bis.11 del Real Decreto 939/1986 (Reglamento de la Inspección de los Tributos), modificado por el Real Decreto 1930/1998 acabado de citar, reiteran lo al efecto establecido en el vigente artículo 81.3 de la LGT (después de la reforma entronizada por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente).

SEXTO.- ...la sentencia de esta Sección y Sala de 29 de octubre de 1999 -en un asunto prácticamente idéntico al de las presentes actuaciones- ha dejado sentado, primero, que «el apartado 3 del artículo 81 de la LGT modificado por la Ley 25/1995 contiene una norma general contraria radicalmente a lo dispuesto en el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, y el apartado 4 una excepción concretísima respecto de la norma general anterior. Es de observar que cuando se introdujo dicho precepto hacía tres años que estaba vigente el artículo 138.3 de la Ley 30/1992, lo cual demuestra -en principio, se añade ahora- que esta Ley no era aplicable en materia tributaria».

Pero esta misma sentencia, a la vista de los nuevos artículos 35 de la Ley 1/1998, 81.3 de la LGT (reformado por la Ley anterior) y 37 del Real Decreto 1930/1998 (y -se añade ahora, también- el 63 bis.11 introducido en el Real Decreto 939/1986 por el Real Decreto precedente), termina afirmando: «Estos preceptos forman parte del régimen sancionador tributario, y por implicar una mayor garantía de los

contribuyentes, en la medida en que pueden interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa -como dice la Exposición de Motivos de la Ley 1/1998- sin necesidad de prestar garantía, ha de concluirse que, por tratarse de unas normas más beneficiosas, deben ser aplicadas con carácter retroactivo, lo cual significa que, en el presente caso -como así ha sido resuelto por la sentencia de instancia-, ha de confirmarse el reconocimiento que se ha hecho a la entidad ahora recurrida del derecho que tenía en la vía económico-administrativa a la suspensión del ingreso -y recaudación en vía ejecutiva de apremio- de las sanciones tributarias sin prestar garantía alguna -bien entendido que tal reconocimiento es posible porque dicha cuestión concreta de la suspensión no es firme en la vía administrativa-» (lo cual es, en realidad, dar carta de naturaleza, en el ámbito tributario, a la Ley 30/1992).

En consecuencia, la solución que se mantiene y se arbitra en esta sentencia (y en la de instancia) es la de «no ejecutividad de las sanciones en materia tributaria mientras no sean firmes en vía administrativa -en este caso, en vía económico-administrativa-, y, por tanto, la innecesariedad de afianzar su importe, pues no hay nada que suspender»

El apartado 3 del artículo 37 debe ser suprimido.

La Disposición Final primera.1 dice que "el presente Decreto Foral entrará en vigor el día 1 de abril de 2001...". Existe una polémica doctrinal sobre la posibilidad de otorgar efectos retroactivos a los reglamentos, en la que el Tribunal Supremo ha tomado partido por la tesis afirmativa. Así, se puede leer en la STS de 25 de noviembre de 1997:

"2. A partir de la Constitución Española de 1978, la cuestión de la posibilidad de que una disposición reglamentaria pueda contener un precepto que le dé carácter retroactivo se convirtió en un tema polémico, de suerte que se pusieron frente a frente dos tesis defendidas por sectores doctrinales distintos: según una de esas tesis, los reglamentos no tienen ningún límite específico para poder establecer efectos retroactivos a sus disposiciones; según la segunda tesis, los reglamentos no pueden establecer que sus disposiciones tengan efectos retroactivos y ello radicalmente, es decir, en ningún caso. La polémica sobre la cuestión de si los reglamentos pueden dar efectos retroactivos a sus disposiciones, se ha planteado ante los Tribunales. Y así Sentencias del Tribunal Supremo, tales, como las de 15 abril 1980, 27 febrero 1981, 13 noviembre 1981, 26 enero 1982, 29 febrero 1982, 18 mayo 1983 y 29 julio 1986, son

expresión de la primera de las tesis indicadas, si bien teniendo en cuenta que el artículo 9.3 de la Constitución Española de 1978, garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales: tal doctrina ha sido recogida por la reciente Sentencia de esta Sala de 23 abril 1997, en la que se dice que los reglamentos están incluidos en la expresión leyes que utiliza el Código Civil. La Constitución, pues, garantiza la irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales."

Cabe pensar, no obstante, que la fecha de entrada en vigor que figura en el proyecto de Reglamento no responde a la voluntad actual del Gobierno, sino que es la fecha que estaba prevista en el proyecto en el momento en que por primera vez tuvo entrada el mismo en el Consejo de Navarra. La tramitación de este expediente se ha alargado por la necesidad de incorporar al mismo algunos elementos que no constaban en esa primera solicitud y suponemos que se ha olvidado modificar el texto literal de la citada Disposición Final. Si fuera de otro modo, hemos de advertir que sería conveniente analizar si alguna de las disposiciones del proyecto vulneran el principio de seguridad jurídica y, muy especialmente en este caso el principio de que no puede existir infracción no tipificada según la legislación vigente en la fecha de su comisión (artículo 25 CE), tarea en la que no se ha detenido este Consejo porque, como hemos dicho, suponemos que la entrada en vigor del reglamento no tendrá lugar antes de su publicación.

Como hemos indicado en las observaciones generales, se aprecia la ausencia de una disposición derogatoria en el proyecto dictaminado. La derogación de las normas anteriores se puede producir, como es sabido, de forma tácita, por simple contradicción entre la norma posterior y la norma anterior. A pesar de ello, llama poderosamente la atención que en un reglamento de desarrollo de la LFGT se infrinja lo dispuesto en el artículo 13 de esta Ley Foral, que ha querido reforzar el principio de seguridad jurídica en lo referente a la determinación de las normas vigentes, tarea no siempre fácil para el operador jurídico, habida cuenta de la fragmentariedad de muchas normas tributarias y la frecuencia con que son objeto de modificación.

Según el artículo 13.2 de la LFGT, "las leyes forales y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las

normas derogadas..." Es posible que el redactor del proyecto haya pensado que este reglamento no modifica normas tributarias, sino que desarrolla *ex novo* los preceptos de la LFGT relativos a infracciones y sanciones. Sin dejar de ser esto cierto, también lo es que la Disposición Final segunda de la LFGT mantiene la vigencia de las normas reglamentarias anteriores en cuanto no se opongan a la citada Ley Foral. Ello quiere decir que el acervo reglamentario anterior a la LFGT no ha sido derogado hasta este momento, lo que otorga al proyecto de reglamento objeto de este dictamen un claro efecto de modificación de la normativa reglamentaria preexistente.

No creemos que la omisión de la tabla de vigencias constituya un defecto de nulidad del Reglamento. No obstante, el principio de seguridad jurídica aconseja que exista y la LFGT lo manda. Por tanto, dicha omisión constituye una vulneración de un precepto legal y es particularmente sorprendente que sea un reglamento de desarrollo de la LFGT el que prescinda de los mandatos de la ley desarrollada.

III. RECAPITULACIÓN

Algunos de los preceptos del proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, son susceptibles de algunas mejoras técnicas, de acuerdo con lo indicado en el epígrafe anterior: artículos 1.párrafo 1, 2, 3.1, 4.1, 4.6, 7.2, 13.2.c), 13.3, 14, 16.4, 23.3, 26.2, Disposición Final y Disposición Derogatoria.

Otros preceptos deben ser modificados con el fin de no incurrir en vulneración de preceptos o principios de superior rango, en consonancia con lo que se ha expuesto en páginas precedentes: artículos 8.1.párrafo 2, 37.3.

IV. CONCLUSIÓN

Si se corrigen los artículos 8.1.párrafo 2 y 37.3 en la forma indicada en este dictamen, el proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y

sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra,
es conforme con el ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.