

<p>Expediente: 3/2001 Órgano: Pleno Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas Dictamen: 24/2001, de 28 de mayo</p>

DICTAMEN

En Pamplona, a 28 de mayo de 2001,

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

siendo Ponente don José Antonio Razquin Lizarraga,

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 aprueba el Reglamento del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, 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 aprueba el Reglamento del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, 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, interesó del Presidente del Gobierno de Navarra la subsanación de algunas deficiencias observadas en el expediente, de acuerdo con lo establecido en los artículos 23 de la LFCN y 29.2 del Reglamento 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.

El expediente, una vez completado, está integrado, entre otros, por 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 aprueba el Reglamento del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, a efectos de la solicitud de 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, por la Confederación de Empresarios de Navarra, por la Asociación Española de Asesores Fiscales y por 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 aprueba el Reglamento del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas.

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 del Consejo de Navarra acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo y órgano competente.

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 aprueba el Reglamento del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, 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...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 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...e) Proyectos de reglamentos o disposiciones administrativas cuya aplicación derive del Convenio Económico”.

Ha de fijarse, 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 núms. 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 un 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”. Y asimismo hemos entendido (dictamen núm. 55/2000) que la transcrita fórmula empleada por la LFCN es tan amplia que en su literalidad pueden entenderse comprendidos los reglamentos que regulan el procedimiento de aplicación de los tributos.

El presente proyecto, en cuanto reglamentación del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, esto es, de los recursos o procedimientos administrativos de impugnación en materia tributaria, no parece dudoso que sea uno de esos reglamentos o disposiciones generales dictados en ejercicio de competencias establecidas por el Convenio Económico. Éste se invoca como justificación competencial en el informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de Hacienda Tributaria de Navarra de 26 de diciembre de 2000; y sobre todo, como luego se indicará, al Convenio Económico se refieren las disposiciones adicionales de las normas estatales sobre el procedimiento económico-administrativo que dejan a salvo el régimen foral en esta materia.

En consecuencia, estamos en presencia de un proyecto de reglamento que debe ser dictaminado preceptivamente por el Pleno del Consejo de Navarra; que, una vez completado el expediente, lo emite dentro del plazo ordinario.

II.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral.

Conforme al artículo 51 de la Ley Foral 23/1983, de 11 de abril, reguladora del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (en lo sucesivo, LFGACF), las disposiciones reglamentarias se dictarán de acuerdo con lo establecido en dicha Ley Foral y en las normas reguladoras del procedimiento administrativo. El artículo 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 artículos 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 artículo 51 de la Ley Foral 23/1983 ha quedado sin contenido, dado que los artículos 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 del Colegio de Abogados de Pamplona, de la Confederación de Empresarios de Navarra, de la Asociación Española de Asesores Fiscales y de los Colegios de Abogados de Estella, Tafalla y Tudela. Sin desdeñar las consideraciones genéricas que formula el primero de ellos, sólo la citada Confederación alega directamente en relación con el proyecto aquí examinado. Además, obra en el expediente un 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.

II.3ª. Competencia, habilitación y rango de la norma.

Al amparo de la disposición adicional primera de la Constitución, la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en adelante, LORAFNA) reconoce a Navarra determinadas competencias, de carácter histórico o raíz foral, en relación con la materia que nos ocupa. Su artículo 45 reconoce la potestad de Navarra para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, indicando que la actividad tributaria y financiera de Navarra, en virtud de su régimen foral, se regulará por el sistema tradicional de convenio económico. El artículo 49.1 reconoce a Navarra competencias, en virtud de su régimen foral, de carácter exclusivo en materias de normas de procedimiento administrativo y, en su caso, económico-administrativo que se deriven de las especialidades del derecho sustantivo o de la organización propias de Navarra (letra c), y de régimen jurídico de la Diputación Foral, de su Administración y de los entes públicos dependientes de la misma, garantizando el tratamiento igual de los administrados ante las Administraciones Públicas (letra e). Por otra parte, su artículo 23.1.b) dispone que al Gobierno de Navarra o Diputación Foral le corresponde la facultad revisora en materia administrativa o económico-administrativa, previa a la judicial.

Con anterioridad, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA), cuyo artículo 20 atribuye a órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas el conocimiento de las reclamaciones interpuestas contra los actos

dictados por las respectivas administraciones en materia tributaria, cuando se trate de tributos propios de las Comunidades Autónomas, hace especial salvedad del régimen de Convenio Económico propio de Navarra (disposición adicional 2ª). Salvedad que –como luego se concretará- se reitera por la legislación estatal del procedimiento económico-administrativo.

El Convenio Económico –aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, modificada en 1993 y 1998- reitera la potestad de Navarra para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario (artículo 1), establece que la Hacienda Pública de Navarra para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos propios de la Comunidad Foral, ostentará las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado (artículo 4), y determina como uno de los criterios generales de armonización, que ha de tener en cuenta la Comunidad Foral de Navarra en la elaboración de la normativa tributaria, la adecuación a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el propio Convenio [artículo 7.1.a)].

A la vista de todo ello, la Comunidad Foral de Navarra tiene competencia para regular los recursos en vía administrativa en materia tributaria, respetando la Constitución, la LORAFNA y el Convenio Económico.

En ejercicio de esa competencia, el Parlamento de Navarra ha aprobado la Ley Foral General Tributaria de Navarra (LFGT), que regula, entre otros aspectos, los recursos en vía administrativa en materia tributaria, describiendo –a decir de su exposición de motivos- las líneas básicas de la vía económico-administrativa foral para la revisión de los actos tributarios.

El proyecto de Decreto Foral objeto de este dictamen es un desarrollo reglamentario parcial de la LFGT. Esta Ley Foral contiene determinadas

remisiones específicas al desarrollo reglamentario en la materia que ahora concierne (artículos 148, números 3 y 6, y 149, números 1 y 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, 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).

En definitiva, 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.

II.4ª. Marco jurídico.

La fijación del marco jurídico aplicable exige partir del texto constitucional, resaltando tres previsiones que son aquí de interés: el artículo 24 que reconoce a todas las personas el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos en un plazo razonable; el artículo 106.1 que atribuye a los Tribunales el control de la potestad reglamentaria y de la legalidad de la actuación administrativa; y el artículo 105.c) que reserva a la Ley la regulación del procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando, cuando proceda, la audiencia del interesado.

De acuerdo con tales preceptos constitucionales, la jurisprudencia entiende que una vía administrativa previa a la judicial, para su constitucionalidad, ha de estar adornada de determinadas características. De un lado, la no exclusión del insustituible control jurisdiccional, siendo recurribles los actos que resuelvan los procedimientos administrativos impugnatorios; y la razonabilidad y proporcionalidad de tal vía administrativa en relación con los fines que lícitamente puede perseguir el legislador, pues en otro caso vulnerará la tutela judicial efectiva (por todas, STC 355/1993, de 29 de noviembre, FJ 2). Y, de otro, el respeto de la reserva de ley en la determinación del procedimiento de impugnación o recursos contra actos de órganos de la Administración, por imperativo del artículo 105,c) de la Constitución (Sentencia de la Sala 3ª, Sección 6ª, del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2000).

En la esfera estatal, la Ley 260/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria –objeto de ulteriores modificaciones- (en lo sucesivo, LGT), regula en el Capítulo VII de su Título III, sobre la revisión de actos en vía administrativa, el recurso de reposición (Sección 2ª, artículos 160 a 162) y las reclamaciones económico-administrativas (Sección 3ª, artículos 163 a 171).

El Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre –objeto de ulteriores modificaciones-, reglamenta el recurso de reposición previo al económico-administrativo. Y el procedimiento económico-administrativo está regulado por el Texto Articulado aprobado por el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre -objeto de ulteriores modificaciones, destacadamente en 1987 y 1995- (en lo sucesivo, LPEA), desarrollado actualmente por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, que aprueba el reglamento del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (en adelante, RPEA).

En lo que se refiere a las Comunidades Autónomas, se ha indicado ya la previsión del artículo 20 de la LOFCA; a lo que puede añadirse la disposición adicional séptima de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas

administrativas, económicas y fiscales, reitera esa previsión del precitado precepto legal, fijando los criterios básicos del régimen de la reclamación en tales supuestos atribuidos al conocimiento de los órganos económico-administrativos del Estado. Las Comunidades Autónomas, a partir del artículo 20 de la LOFCA y siguiendo el modelo estatal, han creado sus propios órganos económico-administrativos para la resolución de aquellas reclamaciones, y en algún caso han dictado una regulación legal propia del procedimiento económico-administrativo. Ha de mencionarse también la Sentencia del Tribunal Constitucional 192/2000, de 13 de julio, que resuelve la discrepancia suscitada acerca del alcance de dicha competencia autonómica en relación con los tributos cedidos.

Esa normativa estatal excepciona el régimen de Convenio Económico propio de Navarra. En línea con la disposición adicional 2ª de la LOFCA, las disposiciones adicional de la LPEA y adicional única del RPEA determinan que la regulación estatal del procedimiento económico-administrativo se aplicará a Navarra de conformidad con el Convenio Económico.

Por otra parte, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (desde ahora, LRJ-PAC), ha excluido de su ámbito de aplicación los recursos en materia tributaria, manteniendo su carácter especial. En efecto, su artículo 107.4 (en sede de principios generales de los recursos administrativos) establece que “las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por su legislación específica”; y la disposición adicional quinta, número 2, señala que “la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 y 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma”. La reforma llevada a cabo por la Ley 4/1999, de 13 de

enero, aunque afecta a tales preceptos, no introduce novedad en la regulación antes transcrita establecida por ellos.

Sentada la competencia de Navarra para regular esta materia, de acuerdo con la LORAFNA y el Convenio Económico, procede una breve referencia a la legislación foral. El punto de partida –por razones cronológicas– ha de ser la normativa foral dictada de forma paralela con la legislación estatal postconstitucional sobre el procedimiento económico-administrativo. En efecto, el artículo 40 de la Norma de Presupuestos Generales de Navarra para 1981, aprobada por el Parlamento Foral mediante Acuerdo de 19 de mayo de 1981, contiene una escueta regulación de la vía económico-administrativa de recurso en el ámbito de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra. En su desarrollo, la Diputación Foral adoptó con fecha 19 de junio de 1981 dos Acuerdos: el primero de normas de desarrollo del procedimiento tributario; y el segundo de creación del Órgano de Informe y Resolución en materia tributaria, acompañado del Reglamento de organización, composición, constitución y funcionamiento de dicho Órgano. Posteriormente, el Decreto Foral 167/1986, de 27 de junio, creó la plaza de Secretario en dicho Órgano y el Decreto Foral 635/1996, de 18 de noviembre, modificó el segundo de tales Acuerdos de la Diputación Foral.

En desarrollo de la LORAFNA, la Ley Foral 23/1983 reitera la atribución al Gobierno de la facultad revisora en materia administrativa y en materia económico-administrativa, previa a la judicial, prevista en la LORAFNA (artículo 4.3). Sin embargo, esta Ley Foral en materia de procedimiento, y en particular en cuanto a los recursos administrativos, se limita a remitirse (artículo 51) e incorporar el esquema de la legislación de procedimiento administrativo común (artículos 52 y 53), sin considerar el régimen específico de la revisión en vía administrativa en materia tributaria.

En la actualidad, como se ha indicado, el Parlamento de Navarra ha aprobado la Ley Foral General Tributaria de Navarra (LFGT), que regula, entre otros aspectos, los recursos en vía administrativa en materia tributaria, a los que dedica las Secciones 2ª, 3ª y 4ª del Capítulo VII del Título IV. De esta norma legal, interesa mencionar ahora los preceptos siguientes: el artículo 7 sobre impugnabilidad; el artículo 89, sobre órganos administrativos, que establece el principio de separación entre los órdenes de gestión y de resolución de recursos y reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, encomendándose a órganos diferentes; el artículo 92.2 que ordena la publicación periódica de las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión; los artículos 147 a 149 sobre las normas generales en materia de recursos; los artículos 150 y 151 sobre el recurso de reposición; los artículos 152 a 159 sobre las impugnaciones económico-administrativas; la disposición adicional sexta acerca de la impugnación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, de actos de repercusión tributaria y de retenciones o ingresos a cuenta; y la disposición derogatoria, apartado 1, que además de la cláusula general de derogación de cuantas disposiciones se opongán en lo establecido en dicha Ley Foral, deroga expresamente [letra i), primer guión] el número 3 del artículo 40 y los artículos 44 y 45 del Acuerdo del Parlamento Foral de 19 de mayo de 1981, de Presupuestos Generales de Navarra para 1981.

La LFGT traza, en los citados preceptos, una regulación básica de la vía económico-administrativa foral para la revisión de los actos tributarios en sintonía con la referida legislación estatal, con algunas peculiaridades, configurándola esquemáticamente del modo siguiente: 1º Recoge el criterio de separación entre la gestión y la revisión de los actos, que se atribuyen a órganos distintos; 2º. Existe también una dualidad de vías de recurso: el recurso de reposición y la impugnación económico-administrativa; 3º Se articula en sus líneas básicas un procedimiento impugnatorio especial, las impugnaciones económico-administrativas, cuyo conocimiento y resolución

corresponde al Gobierno de Navarra, si bien puede delegar dichas funciones en un órgano creado al efecto; 4º/ La vía económico-administrativa se ciñe a la materia económico-administrativa, esto es, se circunscribe a los actos en materia tributaria, sin alcanzar las disposiciones administrativas; 5º/ Establece plazos específicos de interposición (1 mes) y resolución de la reclamación económico-administrativa (1 año); y 6º/ La resolución expresa o presunta de tales reclamaciones podrá ser objeto de recurso contencioso-administrativo con arreglo a la Ley propia de esta jurisdicción.

II.5ª. Sobre la adecuación jurídica del proyecto de Decreto Foral considerado.

A) Observación general.

El proyecto de Decreto Foral consultado, según se ha indicado, pretende reglamentar los recursos administrativos en materia tributaria foral. De ahí que dicha Ley Foral 13/2000 haya de constituir el más directo e inmediato parámetro para contrastar y ponderar la legalidad de aquél.

A decir del informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de Hacienda Tributaria de Navarra, así como del preámbulo del proyecto de Decreto Foral examinado, su propósito y finalidad son los siguientes: éste se dicta en desarrollo de la LFGT, viniendo a clarificar la confusa situación en que se encuentra la vía económico-administrativa foral; se ha procurado coordinar los principios de la LRJ-PAC con las peculiaridades de las reclamaciones económico-administrativas; y en él, reforzando las garantías de los obligados tributarios, se integran o regulan conjuntamente (y no “se refunden”, como impropriamente indica el citado preámbulo) el recurso de reposición, la organización del Tribunal Fiscal, el procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas y el reembolso del coste de las garantías, adecuando todo ello a la indicada Ley Foral.

El proyecto de Decreto Foral, tras un preámbulo justificativo, se integra por un artículo único de aprobación del Reglamento del Recurso de Reposición y las Reclamaciones Económico-Administrativas, cuyo texto se inserta a continuación. Es claramente apreciable que su contenido ha tenido en consideración la correlativa regulación estatal del procedimiento económico-administrativo, adaptándola a las particularidades propias de la Comunidad Foral y en particular a las normas de la LFGT que son objeto de desarrollo.

En términos generales, el Consejo de Navarra no objeta el desarrollo reglamentario de la vía económico-administrativa en materia tributaria foral, pues está clara su justificación y conveniencia derivadas de la necesidad de desarrollar la regulación legal, mediante una cabal reglamentación que propicie su efectividad.

La existencia de un procedimiento específico de impugnación o reclamación en vía administrativa ante órganos colegiados de carácter técnico o especializado y no sometidos a instrucciones jerárquicas (modelo al que alude el artículo 107.2 de la LRJ-PAC), como es el caso del recurso especial bajo la veste de reclamación o procedimiento económico-administrativo, se justifica en la especialización, la accesibilidad de los ciudadanos, y la celeridad, economía y eficacia en su tramitación y resolución, de suerte que no constituya una carga irrazonable o desproporcionada para el ciudadano perjudicando su derecho a la tutela judicial efectiva. Por tanto, esta óptica ha de presidir la consideración del proyecto examinado, complementada por el principio de seguridad jurídica, a fin de que estos recursos cumplan la funcionalidad de ser una garantía para los ciudadanos.

B) Observaciones al proyecto de Decreto Foral.

En relación con el texto del Decreto Foral han de realizarse las observaciones siguientes: en primer lugar, la propia denominación del Reglamento (“Reglamento del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas”) que pretende aprobarse no se corresponde cabalmente con la terminología legal ni se ajusta a su pleno contenido. En efecto, la LFGT contempla dos clases de procedimientos impugnatorios, el recurso de reposición (Sección 3ª del Capítulo VII del Título IV) y las impugnaciones económico-administrativas (Sección 4ª del Capítulo VII del Título IV), y dentro de éstas últimas distingue a su vez dos modalidades, la reclamación económico-administrativa y el recurso extraordinario de revisión (artículo 152).

En segundo lugar, como más adelante se indicará, las disposiciones adicional, transitoria, derogatoria y final incluidas en el texto de Reglamento han de enmarcarse dentro del acto normativo aprobatorio, esto es, del propio Decreto Foral.

En tercer lugar, el artículo 153 de la LFGT habilita la delegación de las funciones de conocimiento y resolución de las reclamaciones económico-administrativas en un órgano creado al efecto. El Decreto Foral no prevé la creación de tal órgano, y el Reglamento anejo regula el Tribunal Fiscal de Navarra (Título III), señalando que las referencias normativas al Órgano de Informe y Resolución en materia tributaria se entenderán realizadas a dicho Tribunal (disposición adicional). A juicio de este Consejo, ha de preverse expresamente bien la creación del citado Tribunal o bien la nueva denominación del mencionado Órgano que pasa a ser la de Tribunal Fiscal de Navarra, al que se deleguen o asignen las funciones que se le atribuyen en el Reglamento. En otro caso, aparece regulado un órgano sin haber sido previa y expresamente creado o sin dotar de nueva denominación a otro preexistente.

C) Observaciones al texto del Reglamento.

a) Estructura.

El Reglamento se estructura en ocho Títulos, comprensivos de 70 artículos, una disposición adicional, una transitoria, una derogatoria y una final. El Título I versa sobre el recurso de reposición, el II sobre las impugnaciones económico-administrativas, el III sobre la organización del Tribunal Fiscal, el IV sobre los interesados, el V sobre la extensión y acumulación, el VI sobre el procedimiento, el VII acerca de la suspensión de la ejecución del acto impugnado y el VIII sobre el reembolso del coste de garantías.

La estructura no sigue la correlativa de la LFGT (Secciones 2ª a 4ª del Capítulo VII del Título IV), que fija en primer lugar las normas generales de los recursos, regulando el derecho a recurrir, la suspensión de la ejecución del acto y el reembolso de los costes de las garantías (artículos 147 a 149). Y sobre todo obscurece la ordenación lógica y secuencial del contenido normativo, pues los Títulos VII y VIII se corresponden con las disposiciones o normas generales aplicables a ambos recursos y los Títulos II a VI se refieren exclusivamente a las reclamaciones económico-administrativas –con la excepción del artículo 57 sobre el recurso extraordinario de revisión que se limita a reproducir el correspondiente precepto legal-. Parece, por tanto, mejorable dicha estructura, pudiendo sugerirse la agrupación de los Títulos II a VI, sobre las reclamaciones económico-administrativas en uno sólo, así como la separación y consideración propia del recurso de revisión.

b) Título I: Recurso de reposición (artículos 1 a 16).

Las disposiciones integrantes del Título I del Reglamento, sobre el recurso de reposición, se ajustan en buena medida a la regulación legal y

siguen la correlativa reglamentación estatal. No obstante, es preciso realizar algunas observaciones:

- Al artículo 2, apartado 5: parece adecuada la opción a favor de la reclamación a la vista del artículo 150.1 de la LFGT, dado el carácter potestativo del primero y la posible interposición directa del segundo. Ahora bien, carece de sentido el inciso condicional para justificar tal opción que incorpora el precepto reglamentario, por referencia a la existencia de audiencia al interesado, cuando ello constituye un derecho general del obligado tributario exigible en todo procedimiento tributario a tenor de la propia LFGT [artículos 9.1.l) y 86]. Asimismo parece incorrecta la mención final a que la audiencia “haya sido o no efectiva”, pues nada añade y conduce a confusión sobre la cumplimentación de dicho trámite.

- En el artículo 3 sigue al correlativo de la Ley Foral, salvo el inciso final (artículo 150.3 LFGT), lo que no enerva, obviamente, la posible actualización de la previsión de éste último en razón a su directa vinculatoriedad.

- El artículo 7.1, sobre el contenido del escrito de interposición del recurso de reposición, sigue a la correlativa reglamentación estatal de 1979. No obstante, es aconsejable su adecuación a las previsiones contenidas en la LRJ-PAC (artículos 71.1 y 110.1).

- El artículo 11 regula la audiencia a otros interesados. Habrá de entenderse, pese al silencio del precepto, procedente la audiencia al recurrente cuando hayan de tenerse en cuenta hechos o documentos no recogidos en el expediente originario (cfr. artículo 112.1 LRJ-PAC).

- El artículo 12, sobre la extensión de la revisión, reproduce el texto del artículo 150.4 de la LFGT. Ahora bien, tal posibilidad de decidir sobre cuantas

cuestiones plantee el procedimiento, aún no planteadas en el recurso, está sujeta a determinados límites: la obligada audiencia al interesado –sí prevista en la reglamentación estatal- y la proscripción de la denominada *reformatio in peius*. Por ello, debieran incorporarse explícitamente, en línea con lo establecido en los artículos 89.2 y 113.3 de la LRJ-PAC, ambas previsiones legales (audiencia y no agravamiento de la situación inicial) en el texto reglamentario.

- El artículo 13.1 añade dos excepciones al plazo máximo de un mes para resolver que, aunque comprensibles, se apartan de la literalidad del artículo 150.5 de la LFGT, que –a diferencia de la LGT- fija dicho plazo. Por otra parte, ha de sobreentenderse la obligación de la Administración de dictar resolución expresa (artículos 42.1 de la LRJ-PAC y 79.1 de la LFGT).

c) Título II: Impugnaciones económico-administrativas (artículos 17 a 19).

Tales preceptos siguen lo dispuesto en los artículos 154 (“Materias sobre las que pueden versar las reclamaciones”) y 155 (“Actos impugnables”) de la LFGT. Se trata, empero, de dos previsiones de índole diferente: de un lado, el ámbito de aplicación y, de otro, el objeto de la reclamación o los actos impugnables.

En cuanto al ámbito de aplicación, el artículo 17 se limita a reproducir el texto legal, por lo que no puede ser objeto de tacha. Sin embargo, ello no quiere decir que haya quedado acabadamente establecido el campo aplicativo. Surge el interrogante sobre su alcance en relación con determinados actos relativos a tributos que constituyan ingresos de los entes locales [cfr. en el ámbito estatal los artículos 77.5 y 92.4 de la Ley de Haciendas Locales en relación con el artículo 2.e) del RPEA]. En efecto, aunque el artículo 21 de la

Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, remite el régimen de recursos contra los actos de exacción de las entidades locales a lo dispuesto en la Ley Foral de Administración Local de Navarra, también su artículo 157.3 prevé un recurso ante el Gobierno de Navarra en cuanto al Registro del Impuesto de Actividades Económicas. Y especialmente el artículo 15.g) de la Ley Foral 3/1995, de 10 de marzo, del Registro Fiscal de la Riqueza Territorial de Navarra, atribuye a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, entre otras, como una actuación tendente a la conservación del Registro Fiscal de la Riqueza Territorial de Navarra, resolver las reclamaciones y recursos que se planteen sobre las materias a que se refieren las letras anteriores, sin perjuicio de la competencia del Tribunal Administrativo de Navarra o de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa. Es aconsejable, por ello, aclarar estos aspectos relativos al ámbito de las reclamaciones, determinando, de acuerdo con dicha legislación foral, su encaje dentro de la reglamentación proyectada.

d) Título III: Organización del Tribunal Fiscal (artículos 20 a 35).

El artículo 153 de la LFGT, sobre el órgano competente, dice así:

“El conocimiento y resolución de las impugnaciones económico-administrativas corresponderá al Gobierno de Navarra. Dichas funciones podrán ser delegadas en un órgano creado al efecto.

Las resoluciones del Gobierno de Navarra agotarán la vía administrativa y serán recurribles en vía contencioso-administrativa, con arreglo a la Ley propia de esta jurisdicción”.

La situación precedente era la siguiente: la competencia corresponde al Gobierno de Navarra que –en uso de similar habilitación (artículo 40 de la citada Norma de 1981)- ha asignado el conocimiento de las impugnaciones en materia tributaria en el ámbito foral en un órgano creado a efecto, el Órgano de Informe y Resolución en materia tributaria, cuyas resoluciones han de ser

objeto de ratificación por el Gobierno de Navarra (Acuerdos de la Diputación Foral de 19 de junio de 1981).

El proyecto no introduce novedad sustancial en tal caracterización anterior, toda vez que prevé la existencia de un Tribunal Fiscal de Navarra, que ejercerá las funciones de conocimiento y resolución de las impugnaciones económico-administrativas (artículo 20), cuyas resoluciones, para alcanzar su perfección como actos administrativos, han de ser ratificadas por el Gobierno de Navarra, que, en caso de no ratificarlas, decide directamente sobre la reclamación (artículo 35). El citado órgano sustituye –o redenomina- al Órgano de Informe y Resolución en materia Tributaria (disposición adicional). Los actos impugnables en vía contencioso-administrativa son los acuerdos del Gobierno de Navarra (artículo 35.4).

La previsión de un órgano colegiado específico, el “Tribunal Fiscal de Navarra”, conlleva la regulación en este Título III de la composición y sustitución de sus miembros (Capítulo II), de la abstención y recusación de los miembros del Tribunal (Capítulo III), de las funciones de los miembros del Tribunal (Capítulo IV) y de su organización y funcionamiento (Capítulo V).

Esa reglamentación del denominado “Tribunal Fiscal de Navarra” suscita cuestiones variadas que se abordan a continuación. De entrada, la denominación del citado órgano se aparta de la precedente en el ámbito foral (Órgano de Informe y Resolución en materia Tributaria) a la que alude la propia exposición de motivos de la LFGT y en aparente línea con la denominación utilizada en el ámbito estatal, es la de “Tribunal Fiscal de Navarra”. No obstante, se trata de un órgano administrativo, y no jurisdiccional; lo que ha de reflejarse en su denominación.

La habilitación del transcrito artículo 153 de la LFGT para que sean delegadas funciones en un órgano creado al efecto, puede entenderse bien en un sentido literal referido a la categoría de la delegación de competencias, en cuanto específica técnica de alteración competencial, o bien como una referencia genérica a los instrumentos de distribución de funciones (además del anterior, la desconcentración o la asignación funcional en la línea del artículo 107.2 de la LRJ-PAC). No parece que el proyecto examinado se incline por la primera de ellas –que conllevaría el cumplimiento de los requisitos legalmente fijados para la delegación de competencias (artículo 13 de la LRJ-PAC)-. Además, desde la óptica funcional, el proyecto opta por una suerte de “jurisdicción retenida” más que de “jurisdicción delegada”, ya que las resoluciones del Tribunal Fiscal de Navarra no son propiamente actos administrativos definitivos, al precisar la ulterior ratificación del Gobierno de Navarra.

A juicio de este Consejo, la adecuada configuración, tanto funcional como organizativa y de funcionamiento, de este órgano es una cuestión clave que la norma ha de perfilar con absoluta claridad y precisión, para evitar problemas y disfunciones y que padezca la seguridad jurídica. En esa línea apunta la alegación formulada sobre este aspecto. Es menester, por ello, que el proyecto determine de forma diáfana y correcta la posición de dicho órgano colegiado y el alcance en cada caso de las concretas funciones que se le encomiendan.

Se atribuye, en principio, al Tribunal Fiscal de Navarra la competencia tanto de conocimiento como de resolución de las impugnaciones (artículo 20), sus decisiones se califican de resoluciones (artículo 33.2 y concordantes) y las ponencias a elaborar por sus miembros se denominan propuestas de resolución [artículos 25.a) y 26.d)]. Y, sin embargo, el artículo 35 señala que tales resoluciones, para perfeccionarse como actos administrativos, precisan

de la ratificación por el Gobierno de Navarra, que puede apartarse de tales resoluciones resolviendo directamente, y cuyos acuerdos son los actos susceptibles de impugnación.

En consecuencia, conforme a las normas generales del procedimiento administrativo común, parece más apropiado indicar que el Tribunal Fiscal de Navarra adopta propuestas de resolución que eleva al Gobierno de Navarra, que éste puede aceptar o separarse de ellas, adoptando en todo caso la resolución final del procedimiento en forma de acuerdo. Además, es inadecuada la expresión “para alcanzar su perfección como actos administrativos” (artículo 35.1), toda vez que, de acuerdo con la legislación del procedimiento administrativo común, las resoluciones de dicho Tribunal son actos administrativos, aunque no definitivos, ya que se exige la posterior ratificación mediante acuerdo del Gobierno de Navarra.

Asimismo, aunque el artículo 35 establece con carácter general la necesidad de ratificación de las resoluciones por el Gobierno de Navarra, de otros preceptos no resulta claro si tal exigencia alcanza a todas las resoluciones del Tribunal o sólo a las que propongan la resolución que termina el procedimiento de reclamación. En particular, en el caso de las resoluciones en materia de suspensión de la ejecución del acto impugnado, los artículos 58.11, 60 y 61 atribuyen la competencia sobre la suspensión al Tribunal y disponen que las resoluciones del Tribunal sobre la suspensión de la ejecución del acto impugnado se comunicarán inmediatamente al órgano que dictó el acto y al competente para la recaudación. Parece seguirse el modelo estatal, en el que, sin embargo, los órganos económico-administrativos llamados a resolver no necesitan de ratificación posterior.

Son también precisas otras consideraciones tanto de legalidad como de técnica normativa, guiadas por los criterios de celeridad, eficiencia y eficacia

que han de presidir la configuración de este procedimiento. En primer lugar, el párrafo segundo del artículo 24.3, sobre recusación, determina que si el recusado fuera el Presidente, el procedimiento se tramitará ante el Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda. Pues bien, de entenderse que tal precepto atribuye la competencia al efecto al indicado Secretario Técnico, resultaría ilegal, ya que dicha atribución mal se compadece con la naturaleza de dicho órgano colegiado, con el papel asignado al Secretario Técnico y con el artículo 29.3 de la LRJ-PAC que remite la resolución al inmediato superior jerárquico, circunstancia que éste no reúne respecto del Presidente del Tribunal, al que se asigna a todos los efectos la categoría de Director de Servicio (artículo 21.2). Ahora bien, el precepto considerado admite, en su literalidad, una interpretación que no puede tacharse jurídicamente, ya que se limita a indicar ante qué órgano ha de tramitarse la recusación del Presidente. Ello impide su reprobación, sin perjuicio de apuntar la aconsejable mejora o complitud de tal previsión.

En segundo lugar, la relación de funciones del Presidente, de los Vocales y del Secretario del Tribunal adolece de imprecisiones que aconsejan su revisión. Con carácter general, la alusión de forma residual a las funciones “latentes” puede sustituirse por la de “inherentes” (cfr. artículos 23, 24 y 25 de la LRJ-PAC). La previsión de la letra f) del artículo 25, relativa a “derogar...”, es inadecuada al sentido pretendido y además el criterio a excepcionar no viene establecido en el proyecto. Entre las funciones de los Vocales del artículo 26, no figuran las relativas a participar en los debates, derecho al voto y formulación de votos particulares (cfr. artículo 24.1 de la LRJ-PAC). Las funciones del Secretario previstas en las letras h), i) y j) del artículo 27 se formulan en términos inapropiados, pudiendo agruparse mediante la atribución de competencias al mismo en relación con la subsanación de defectos, representación y desglose del poder, en línea con la regulación contenida en el reglamento estatal.

En tercer lugar, considerando el funcionamiento de otros órganos análogos y de los propios órganos colegiados judiciales, parece rígida la previsión del artículo 30 que exige para la constitución del Tribunal, compuesto por un máximo de cinco vocales y asistido por el Secretario (artículo 21.1), la asistencia de cuatro vocales (uno de ellos el Presidente) así como del Secretario, en particular para la resolución de los incidentes de suspensión. Otras fórmulas más flexibles y plurales podrían agilizar la resolución de los asuntos de los que conoce el Tribunal.

En cuarto lugar, el artículo 31 permite que puedan tratarse asuntos no incluidos en el orden del día si se acuerda la urgencia con el voto de todos los miembros presentes del órgano. Tal previsión, en cuanto posibilita la adopción de acuerdos sobre asuntos no previstos en el orden del día sin la presencia de todos los vocales, se opone a la norma básica del artículo 26.3 de la LRJ-PAC.

En quinto lugar, el artículo 33.3 prevé que el miembro que disienta de la mayoría puede formular voto reservado dentro del plazo de quince días desde la votación. Esta previsión no resulta ajustada a Derecho: de un lado, el carácter reservado del voto, amén de carecer de habilitación legal, pugna con el principio de transparencia y con el derecho de los ciudadanos a conocer el estado y contenido de los procedimientos [artículo 35.a) de la LRJ-PAC]; y, de otro, el plazo para la formulación de voto “particular” es notablemente más amplio que el de 48 horas previsto en la homónima regulación estatal, padeciendo innecesariamente los principios de celeridad, eficiencia y eficacia. Por conexión habrán de suprimirse las referencias a “votos reservados”, que aparecen en la segunda parte del rótulo del artículo 34 y en su apartado.

Finalmente, el artículo 34.2, referido al libro de actas, pudiera prever su composición de hojas móviles, que posteriormente puedan encuadernarse.

e) Títulos IV: Interesados (artículos 36 a 41).

Este Título acoge la previsión del artículo 156 de la LFGT sobre legitimación, complementándola con otras previsiones que siguen la homónima regulación estatal.

No obstante, el artículo 40.6 determina que “si se aportase el poder o no fueran subsanados los defectos advertidos, el Secretario dictará providencia acordando no dar curso al escrito o escritos que no se hallen firmados por el propio interesado y disponiendo, en su caso, el archivo de las actuaciones. Contra dicha providencia no se dará recurso alguno”. Este precepto, que guarda conexión con el artículo 48.3, sobre no subsanación de defectos, y se separa, de forma parcial pero relevante, del correlativo de la regulación estatal (contra la providencia el interesado puede promover cuestión incidental, artículo 113 RPEA), no supera el contraste con la legalidad, por las razones siguientes: en primer lugar, falta la resolución del órgano competente para conocer y proponer, pues el Secretario no es miembro, sino que asiste al órgano (artículo 21.1 del proyecto), lo que se aparta de lo dispuesto en el artículo 71.1 de la LRJ-PAC (y por conexión su artículo 92.1); en segundo lugar, la proscripción de recurso contra dicha decisión conculca el principio constitucional de control jurisdiccional de la actuación administrativa; y en tercer lugar, esa atribución definitiva de la competencia al Secretario mal se compadece con las funciones que el artículo 27 del proyecto asigna a éste consistentes en “conceder los plazos para la subsanación de defectos de los actos de los interesados” (letra h) y “señalar al Tribunal que han transcurrido los plazos precisos y que concurren las circunstancias necesarias para la declaración de caducidad de la instancia” (letra m).

f) Título V: Extensión y acumulación (artículos 42 a 44).

Este Título reproduce el contenido del artículo 157.1 y 2 de la LFGT, completándolo con otras disposiciones que siguen la homónima regulación estatal. Ha de reiterarse respecto del artículo 42 la anterior observación al artículo 12 del proyecto, sobre la prohibición de la *reformatio in peius*, que también puede ser aquí incorporada.

g) Título VI: Procedimiento (artículos 45 a 56).

El Título VI dedicado al procedimiento se estructura en cuatro Capítulos: Iniciación (I), Instrucción (II), Terminación (III) y Recurso de Revisión (IV).

La escueta regulación legal contenida en el artículo 157 de la LFGT, que es respetada por el proyecto, ha motivado que éste atienda también aquí la correlativa regulación estatal, si bien incorporando algunas modificaciones. Entre ellas, destaca la relativa a la supresión de la fase de alegaciones con puesta de manifiesto de expediente, pues el proyecto (artículo 47) exige que en todo caso el escrito de iniciación contenga ya las alegaciones en que funde el recurrente su reclamación. Ha de entenderse que, para la confección de dicho escrito, el reclamante tiene derecho a la vista del expediente (cfr. artículo 9.1 de la LFGT), que bien pudiera explicitarse en dicho artículo 47.

La regulación proyectada merece las observaciones siguientes:

- El artículo 48.3 prevé que, en caso de no subsanación de defectos, mediante providencia del Secretario puede acordarse el archivo de las actuaciones, sin que contra dicha providencia quepa recurso alguno. Este precepto resulta ilegal por las razones antes mencionadas respecto del artículo 40.6, que damos por reproducidas.

- Los artículos 50 y 51.2 prevén la falta de remisión del expediente o de documentación complementaria por el órgano gestor. Ello supone no sólo un incumplimiento de la obligación legal, sino también una suerte de desobediencia al Gobierno, que viene en definitiva a resolver.

- Respecto del artículo 50, párrafo segundo, ha de indicarse que el procedimiento sancionador no termina con una liquidación, sino, en su caso, en un acto de imposición de una sanción.

- El artículo 53, sobre la terminación del procedimiento económico-administrativo, es también objetable. Amén de la confusión que puede deparar su apartado 1, pues la inadmisibilidad es uno de los contenidos o sentidos de la resolución o fallo que pone fin al procedimiento, el indicado precepto –que también aquí sigue sólo de forma parcial la regulación homónima estatal- no recoge los distintos sentidos de la resolución o fallo de la reclamación en línea con lo previsto en los artículos 113.1 de la LRJ-PAC o 68.1 de la vigente Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Por ello, es precisa la reconsideración del precepto de forma que el contenido o fallo de la resolución final se determine en línea con el procedimiento administrativo común, para lo que puede servir de guía la correlativa regulación estatal que reglamenta esta cuestión.

Por otra parte, al artículo 53.2, párrafo primero, es trasladable la observación realizada más atrás al artículo 42. Y su párrafo segundo, cuando dice que la resolución “modificará” el acto, es contradictorio con el artículo 42.2.c) del propio proyecto, a cuyo tenor “se ordenará a los órganos de gestión que dicten otro u otros actos administrativos con arreglo a las bases que se establezcan en la resolución de la reclamación”.

- El artículo 54 incurre en las incorrecciones siguientes: en primer lugar, tal precepto regula las reclamaciones económico-administrativas, y no los recursos, por lo que razones de congruencia y seguridad jurídica interesan la corrección de tales referencias (tanto en el rótulo del precepto como en el inciso inicial su apartado 1); en segundo lugar, la letra e) de su apartado 1 debiera referirse más bien a la interposición de la reclamación o presentación del escrito inicial fuera de plazo; en tercer lugar, la letra f) del apartado 1 alude erróneamente al “recurso de alzada”; y en cuarto lugar, la letra g) del apartado 1 ha de aludir también a las reclamaciones económico-administrativas, más que a la “impugnación”.

- El artículo 55, sobre otras formas de terminación, prevé la finalización del procedimiento, que precisará de la oportuna resolución, en el caso de reconocimiento administrativo de la pretensión objeto de la reclamación (letra d), pero añadiendo la exigencia de “que conlleve la anulación del acto impugnado”. Esta adición, amén de innecesaria si se ha producido la satisfacción administrativa de las pretensiones del reclamante, no tiene en cuenta la posible impugnación parcial de un acto tributario, como prevé el artículo 58.7 en cuanto a la suspensión. Asimismo, sólo se prevén esos otros modos de terminación del procedimiento, pero no se desarrolla su reglamentación. Finalmente se alude –al igual que en el precepto anterior (también el artículo 27)- al término genérico de “recurso”, cuando realmente versa sobre el procedimiento especial de las denominadas “reclamaciones económico-administrativas”.

- El artículo 57 -único precepto integrante del Capítulo IV- se limita a reproducir el artículo 159 de la LFGT sobre el recurso extraordinario de revisión. Razones sistemáticas y de seguridad jurídica aconsejan que la regulación de dicho recurso extraordinario se integre en un título específico, pues se configura, no como una parte del procedimiento de las reclamaciones

económico-administrativas, sino como una modalidad de las impugnaciones en vía económico-administrativa junto a la reclamación (artículo 152 LFGT).

Finalmente, el reglamento proyectado nada dice sobre la ejecución de las resoluciones que pongan fin a los procedimientos económico-administrativos. La importancia de esta cuestión en aras de la garantía de los ciudadanos aconseja la incorporación expresa de alguna previsión al respecto para asegurar la inmediata efectividad.

h) Título VII: Suspensión de la ejecución del acto impugnado (artículos 58 a 61).

La regulación de la suspensión en este Título es, en términos generales, la resultante de la combinación de la previsión del artículo 148 de la LFGT con las determinaciones al efecto de la homónima regulación estatal. No obstante, también son procedentes aquí algunas observaciones.

Con carácter general, hemos de recordar y dar por reproducidas las consideraciones más arriba realizadas sobre las “resoluciones” adoptadas en este extremo por el “Tribunal Fiscal de Navarra”.

El artículo 58.5, párrafo tercero, en cuanto al devengo de intereses de demora en caso de sanciones suspendidas –que ha sido objetado en las alegaciones-, merece una valoración jurídica negativa. No desconoce este Consejo que aquel precepto pudiera, en apariencia, pretender cobijarse bajo el artículo 148.5 en relación con el artículo 50.2 de la LFGT, así como que el mismo se conecta con la previsión incluida en el proyecto de Reglamento en materia de infracciones y sanciones tributarias que en esta misma fecha dictaminamos, que a su vez comprende una concordante norma en línea con el artículo 37.3 de la reglamentación estatal aprobada por el Real Decreto

1930/1998, de 11 de septiembre. Sin embargo, tratándose de sanciones, la ponderación del precepto, a la luz de los valores y principios constitucionales (en particular, los artículos 24 y 25) y en una interpretación sistemática de la propia LFGT, conducen a considerarlo no ajustado a Derecho. En efecto, la sanción difiere por su naturaleza punitiva de la cuota tributaria y otros conceptos integrantes de la deuda tributaria, pues no es un derecho patrimonial de la Administración sino que tiene una finalidad represora de determinadas conductas constitutivas de infracción. Tal previsión contradice –desde su interpretación constitucional- el artículo 70.6 de la LFGT que –recogiendo los términos del artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, y del artículo 81.3 de la LGT en la redacción dada por la Ley anterior y en línea con el artículo 138.3 de la LRJ-PAC- determina que las sanciones administrativas no pueden ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa, de suerte que, en tanto no quepa legalmente su efectividad, no pueden devengar interés alguno. Nótese que, a diferencia del artículo 21.1 de la LPEA, el artículo 148.1 de la LFGT, que fija la regla general de la no suspensión automática de la ejecutividad del acto a consecuencia de la interposición del recurso o reclamación, omite la referencia a las sanciones; sin incluir tampoco en ninguno de sus restantes apartados mención alguna de la suspensión de las sanciones. De ahí que también una interpretación sistemática y teleológica de este precepto –artículo 148 LFGT- abona el criterio aquí sostenido, ya que su apartado 5 ha de interpretarse dentro del contexto del propio precepto y de la LFGT, sin que quepa incluir en él las sanciones.

El artículo 58.6 no guarda la coherencia debida con el artículo 10.3 del mismo texto, que permite limitar los efectos de la suspensión al recurso de reposición.

El artículo 58.14, párrafo segundo, no contempla el supuesto de la anulación parcial de la cuota.

El artículo 59.6.c) plantea el interrogante de si puede constituir fianza cualquier persona, incluso la insolvente.

i) Título VIII: Reembolso del coste de garantías (artículos 62 a 70).

Este Título desarrolla el artículo 149 de la LFGT, reproduciendo sus previsiones.

j) Otras disposiciones.

Las disposiciones adicional (sustitución de las referencias al Órgano de Informe y Resolución en materia Tributaria por el Tribunal Fiscal de Navarra), transitoria (régimen transitorio de los procedimientos impugnatorios en marcha), derogatoria y final (entrada en vigor) son –como ya se ha indicado– más propias del Decreto Foral que aprueba el Reglamento, por lo que han de enmarcarse en aquél y no en éste.

Por otra parte, es menester realizar observaciones a algunas de tales disposiciones. En primer lugar, el párrafo segundo de la disposición transitoria prevé la aplicación de las disposiciones del Título VIII (“Reembolso del coste de garantías) a las situaciones derivadas de resoluciones judiciales o administrativas adoptadas con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto Foral. Pues bien, este Consejo indica que, dada la novedad que tal procedimiento comporta, la aplicación de tales disposiciones pudiera extenderse –sin vulnerar la disposición final primera de la LFGT- a los supuestos en que no constase la total ejecución de tales resoluciones (cfr. disposición transitoria cuarta de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998) o al reembolso del coste de garantías promovido con

posterioridad aunque se refiera resoluciones anteriores al inicio de la vigencia del Decreto Foral.

En segundo lugar, la disposición derogatoria incluye una fórmula genérica de derogación de cuantas disposiciones del mismo o inferior rango se opongan a su contenido, mencionando únicamente de forma explícita el Reglamento de organización, composición, constitución y funcionamiento del Órgano de Informe y Resolución en materia tributaria, aprobado por Acuerdo de la Diputación Foral de 19 de junio de 1981. 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 desconozca 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. Nótese 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, por lo 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, en este caso no se cumple cabalmente lo dispuesto por el artículo 13 de la LFGT, incurriendo, por omisión, en infracción legal. Además, es particularmente sorprendente que sea un reglamento de desarrollo de la LFGT el que prescinda de los mandatos de la ley desarrollada.

La disposición final primera dice que "el presente Decreto Foral entrará en vigor el día 1 de abril de 2001". De acuerdo con el artículo 62.2 de la LRJ-PAC y la jurisprudencia (Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 1997) los reglamentos pueden disponer la retroactividad, excepto de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los derechos individuales. Cabe pensar, no obstante, que la fecha de entrada en vigor que figura en el proyecto de Reglamento –aunque coincidente con la de la LFGT– 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.

D) Recapitulación.

En mérito de lo expuesto, las observaciones de legalidad que se formulan con carácter esencial al proyecto examinado se refieren a los artículos 13.1 (excepciones al plazo de un mes para resolver), 31.2 (decisión sobre asuntos no incluidos en el orden del día, previa declaración de urgencia, sin la asistencia de todos los miembros del órgano), 33.3 (voto reservado y plazo para su formulación), 40.6 y 48.3 (subsanción de defectos), 58.5, párrafo tercero (devengo de intereses por sanciones administrativas suspendidas) y a la disposición derogatoria (por omisión de la relación completa de las normas derogadas).

Por otra parte, el texto puede ser sustancialmente mejorado si se atienden las observaciones y sugerencias de técnica normativa reseñadas más

atrás, en particular con referencia a la perfilada y cabal configuración del órgano llamado a conocer de las reclamaciones económico-administrativas.

III. CONCLUSIÓN

El proyecto de Decreto Foral, por el que se aprueba el Reglamento del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas, si se corrigen los artículos 13.1, 31.2, 33.3, 40.6, 48.3, 58.5, párrafo tercero, y la disposición derogatoria en los términos señalados en el presente dictamen, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.