

Expediente: 52/2003

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifican los Decretos Forales 153/2001, de 11 de junio, 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 y 124/1987, de 12 de junio, por el que se regula el Censo de Entidades.

Dictamen: 55/2003, de 6 de octubre

DICTAMEN

En Pamplona, a 6 de octubre de 2003,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Francisco Javier Martínez Chocarro, 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

I.1ª. Formulación y tramitación de la consulta

El día 5 de septiembre de 2003 tuvo entrada en este Consejo 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 16.1 de dicha Ley Foral, sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se modifican los Decretos Forales 153/2001, de 11 de junio, 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 y 124/1987, de 12 de junio, por el que se regula el Censo de Entidades, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión de 25 de agosto de

2003 según certificación del Director General de Presidencia, por delegación del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior.

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

1. Informe de 3 de junio de 2003 del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, relativo al trámite de audiencia pública del proyecto de Decreto Foral.
2. Orden Foral 169/2003, de 13 de junio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se somete a información pública, mediante su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, el citado proyecto.
3. Copia de las páginas del Boletín Oficial de Navarra número 85, de 4 de julio de 2003, en las que se inserta la Orden Foral precedente.
4. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de 19 de agosto de 2003.
5. Texto del proyecto de Decreto Foral por el que se modifican los Decretos Forales 153/2001, de 11 de junio, 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 y 124/1987, de 12 de junio, por el que se regula el Censo de Entidades.
6. Informe del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda sobre remisión del proyecto al Consejo de Navarra.

La documentación aportada se ajusta a lo ordenado en el artículo 28 del Decreto Foral 90/2000, de 28 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Consejo de Navarra (ROFCN).

I.2ª. Consulta

Se solicita dictamen preceptivo del Consejo de Navarra acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se modifican los Decretos Forales 153/2001, de 11 de junio, 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 y 124/1987, de 12 de junio, por el que se regula el Censo de Entidades.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.2ª. Carácter preceptivo del dictamen

Como su propio nombre indica, el proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen tiene por objeto la reforma de algunos aspectos concretos de las normas contenidas en otros Decretos Forales, dictados en ejecución de leyes.

Por un lado, se modifica la letra d) del apartado 1 del artículo 14 del Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio, 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 Decreto Foral 153/2001 se dictó en uso de la autorización concedida al Gobierno de Navarra por la disposición final segunda de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT), para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la citada LFGT. En particular, la norma que ahora pretende modificarse, relativa a la graduación de las sanciones por la comisión de infracciones simples, constituye desarrollo de lo dispuesto por el artículo 71 de la LFGT, cuyo apartado 2 contiene una remisión específica a los reglamentos en lo referente a la aplicación de cada uno de los criterios de graduación.

Por otra parte, se modifican los artículos 1º, 3º, 5º y 6º del Decreto Foral 124/1987, de 12 de junio, por el que se regula el Censo de Entidades. El contenido de este Decreto Foral puede considerarse que es

el desarrollo reglamentario del artículo 72 de la Ley Foral 3/1988, de 12 de mayo, de Presupuestos Generales de Navarra para 1988. Este precepto remite al reglamento la regulación de la composición del número de identificación fiscal y la forma de su utilización. El Decreto Foral 124/1987, aunque de fecha anterior, conserva su vigencia en virtud de lo dispuesto en el apartado 5 del citado artículo 72 de la Ley Foral 3/1988, a cuyo tenor "a la entrada en vigor de esta Ley Foral, continuarán siendo de aplicación en su ámbito específico las disposiciones reglamentarias vigentes relativas al número de identificación fiscal".

Nos encontramos, por tanto, ante un proyecto de Decreto Foral modificativo de otros que han sido dictados en ejecución de las leyes, por lo que este Consejo de Navarra emite dictamen con carácter de preceptivo.

II.2ª. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

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.

Es indiscutible, 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.

Más específicamente, la competencia del Gobierno de Navarra para desarrollar la regulación legal de la graduación de las sanciones tributarias y de la composición del número de identificación fiscal se encuentra en los preceptos antes citados de la LFGT y de la Ley Foral

3/1988, y, con carácter más genérico para toda la materia tributaria, la potestad reglamentaria se encuentra atribuida al Gobierno de Navarra por el artículo 6.1 de la LFGT.

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, del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (desde ahora, LFGACFN), 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 consecuencia, 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.

II.3ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

Conforme al artículo 51 de la LFGACFN, 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, 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 repetidamente ha dicho este Consejo, 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.

El reiterado recordatorio de este Consejo de Navarra sobre la adecuada tramitación del procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general sintoniza con la jurisprudencia, que viene exigiendo el cabal cumplimiento del procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general, en aras de garantizar su legalidad, acierto y oportunidad. En efecto, la reciente jurisprudencia alude a “la necesidad de una motivación de la regulación que se adopta, en la medida necesaria para evidenciar que el contenido discrecional que incorpora la norma no supone un ejercicio arbitrario de la potestad reglamentaria” (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2000), así como al carácter necesario del informe de la Secretaría General Técnica del Departamento también en el ámbito autonómico (Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª, del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2000).

El Consejero de Economía y Hacienda, consciente de que el proyecto de Decreto Foral sometido a nuestro dictamen, va a afectar a un número muy significativo de interesados, acordó someterlo a información pública, disponiendo —mediante Orden Foral 169/2003, de 13 de junio— su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, y concediendo un plazo de

veinte días hábiles para que los ciudadanos afectados en sus derechos e intereses legítimos efectúen las alegaciones que estimen procedentes. No consta en el expediente que se hayan presentado alegaciones por los ciudadanos afectados.

El texto del proyecto ha sido informado por el Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, así como por el Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda.

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

II.4ª. Marco normativo

El proyecto de Decreto Foral objeto de este dictamen contempla dos materias distintas, cada una de ellas con su propio marco normativo.

De un lado, las infracciones y sanciones tributarias disponen de un régimen jurídico general que está contenido en los artículos 66 y siguientes de la LFGT. En particular, el artículo 71 de la LFGT dispone:

"1. Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:

(...)

f) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria.

2. Los criterios de graduación son aplicables simultáneamente.

Los criterios establecidos en las letras e) y f) del apartado anterior se emplearán, exclusivamente, para la graduación de las sanciones por infracciones simples. El criterio establecido en la letra d) del citado apartado se aplicará exclusivamente para la graduación de las sanciones por infracciones graves.

Reglamentariamente se determinará la aplicación de cada uno de los criterios de graduación.

3. (...)"

De otra parte, la regulación legal del código de identificación fiscal se encuentra en el artículo 72 de la Ley Foral 3/1988, de 12 de mayo, de Presupuestos Generales de Navarra para 1988. Según el apartado 1 de dicho artículo,

"1.Toda persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad jurídica, tendrá, para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria con la Hacienda de Navarra, un número de identificación fiscal.

Este número de identificación fiscal será facilitado por la Administración, de oficio o a instancia del interesado.

Reglamentariamente se regulará la composición del número de identificación fiscal y la forma en que deberá utilizarse en aquellas relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria."

II.5ª. Examen del proyecto de Decreto Foral

A) Justificación

En lo referente a la reforma de las normas reglamentarias que desarrollan los criterios de graduación de las sanciones por la comisión de infracciones simples, el proyecto de Decreto Foral aborda la modificación de las que se refieren al criterio de la trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria.

El informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad pone de relieve la finalidad de la reforma consistente en establecer criterios generales más precisos y concretos que los previstos por la ley de modo que se reduzca la discrecionalidad administrativa en la determinación de la sanción aplicable en cada caso y se consiga una mayor homogeneidad en la actuación de los distintos agentes de la Administración.

Por otra parte, la modificación de las normas reguladoras del código de identificación fiscal está dirigida a adaptar el ámbito de la obligación de obtener el número de identificación fiscal a los criterios de sujeción al poder tributario de Navarra establecidos en el vigente Convenio.

B) Contenido

El proyecto consta de dos artículos y una disposición final

a) Artículo 1º

El artículo 1º contiene las modificaciones que se introducen en la letra d) del artículo 14.1 del Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio, 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 consisten en lo siguiente:

➤ El requerimiento administrativo previo

Se modifica el primer párrafo mediante la adición de un inciso final que ordena tener en cuenta la existencia o no de previo requerimiento administrativo a efectos de valorar la circunstancia agravante de trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración tributaria. Esta apostilla se complementa con la adición de un último párrafo al citado artículo 14.1.d), según el cual "la no atención a los requerimientos formulados por la Administración dará lugar, en todo caso, a un incremento de la sanción mínima prevista de, al menos, un 30 por 100 de la sanción máxima fijada para cada infracción simple".

Se trata, a primera vista, de una matización del modo de aplicar el criterio de trascendencia para la eficacia de la gestión, que tiene como consecuencia el agravamiento de la sanción impuesta por la infracción simple cometida. En principio, el Gobierno de Navarra tiene facultad para desarrollar los criterios de graduación de las sanciones, pero es

necesario añadir que la potestad de desarrollo debe mantenerse dentro de los límites generales en que ha de ejercerse la potestad reglamentaria, lo que implica no ir más allá de lo que doctrinal y jurisprudencialmente se conoce como el complemento necesario de la ley ni alterar o modificar el contenido de ésta.

La modificación que aquí se introduce nos sitúa ante una doble problemática:

1. En primer lugar, habría que determinar si la existencia o no de previo requerimiento administrativo puede considerarse como un verdadero desarrollo del criterio que la ley define como trascendencia de la conducta del infractor en la eficacia de la gestión tributaria.
2. En segundo lugar, es preciso examinar la relación entre este modo de concretar el criterio de trascendencia para la gestión con la existencia de una infracción simple tipificada como resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria y con la existencia de un criterio específico de graduación de las infracciones simples y graves consistente en la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

Comenzando por el primero de los aspectos indicados, resulta necesario reflexionar sobre si la existencia de requerimiento administrativo previo constituye un elemento que se puede incluir dentro del criterio de trascendencia en la eficacia de la gestión tributaria.

Este criterio de graduación se refiere a la especial distorsión en el funcionamiento de la Administración tributaria que pueden provocar sea la negativa de datos informes o antecedentes que debe proporcionar el obligado tributario, sea el incumplimiento de deberes formales, contables o registrales, de colaboración o de información.

Ciertamente en todos estos casos puede darse la circunstancia de que el incumplimiento del interesado esté o no precedido de requerimiento administrativo, pero lo que resulta dudoso es que el hecho de que haya precedido ese requerimiento sea un elemento que aumente o agrave la trascendencia del incumplimiento para la gestión tributaria.

Los supuestos que el propio artículo 14.1.d) del Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio, considera casos particulares de conductas con trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria son los siguientes:

1) La presentación de los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta.

2) La presentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas.

3) La presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias establecida por el artículo 67 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo.

4) La presentación de la declaración relativa a la identificación de los partícipes en planes y fondos de pensiones y en los sistemas alternativos a los mismos a que se refieren los artículos 4º, 5º y 6º del Decreto Foral 352/1998, de 14 de diciembre.

5) Los relacionados con el suministro de información sobre cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas personas físicas y jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio.

6) Las obligaciones de información que establece la disposición adicional segunda, número 3, de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 1 del Decreto Foral 352/1998, de 14 de diciembre.

7) La utilización del número de identificación fiscal en las operaciones a que se refieren los artículos 11 y 14 del Decreto Foral 182/1990, de 31 de julio, por el que se regula el mismo.

8) La comunicación a la Administración tributaria del domicilio fiscal, así como de sus modificaciones.

9) La presentación de las declaraciones de operaciones de productos objeto de los Impuestos Especiales.

10) La declaración resumen anual correspondiente al Impuesto sobre las Primas de Seguros.

11) La declaración resumen anual correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, a que se refiere el artículo 109.1.6º de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del citado impuesto.

12) Los siguientes datos que deben figurar en las facturas, justificantes o documentos equivalentes: 1º. El número y, en su caso, serie de factura. 2º. El número de identificación fiscal del emisor de la factura. 3º. La cuantía total de la contraprestación y, en su caso, la cuota tributaria repercutida.

En todos los casos anteriores puede aceptarse que el incumplimiento del obligado tributario tiene trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria. Además puede tener mayor o menor trascendencia dependiendo —como dice el propio artículo 14.1.d)— del volumen de operaciones del sujeto obligado y el número y entidad de los datos, cargos o abonos, omitidos, falseados o incompletos, así como la incidencia que este incumplimiento pueda determinar en la situación tributaria de otros contribuyentes afectados por el mismo.

Sin embargo no es fácil comprender que la trascendencia de los datos o del incumplimiento en la eficacia de la gestión tributaria dependa de que haya existido o no un requerimiento administrativo. La trascendencia dependerá de la naturaleza de los datos o del incumplimiento. Bien es verdad que resulta difícil concretar este criterio en una norma general y que la laxitud de la norma general permite un mayor margen de apreciación al funcionario y, a la postre, una posible diversidad de trato a los afectados.

Pero si se examina con detenimiento la reforma, no se ha producido una verdadera concreción del criterio, puesto que sólo se determina con carácter general la elevación de la sanción mínima en un 30 % de su

importe máximo cuando concurre una circunstancia que por sí misma no es determinante —o, al menos, no lo es siempre— de que el incumplimiento tenga trascendencia para la eficacia de la gestión. Todos los demás supuestos distintos del requerimiento, que son los verdaderamente relevantes para aplicar el criterio legal de graduación de trascendencia para la eficacia de la gestión quedan tan indeterminados como antes o incluso más.

Decimos que la norma resulta aún más indeterminada que antes porque otro de los detalles en que se reforma el artículo 14.1.d) es el de convertir en lista abierta lo que antes era una lista cerrada de supuestos en los que el incumplimiento se considera que tiene trascendencia para la gestión. En efecto, de acuerdo con la reforma que ahora se pretende introducir, la lista que antes hemos transcrito se convierte en una relación de casos con trascendencia “entre otros”.

No ofrece dudas de legalidad que el Gobierno de Navarra convierta la lista cerrada en lista abierta. Esto entra dentro de sus facultades. Pero es mucho más dudoso que pueda incluir como un elemento más de trascendencia para la eficacia de la gestión, que despliega sus efectos en todo caso, el hecho de que haya precedido requerimiento administrativo.

Esta duda de legalidad hemos de abordarla teniendo presente que la falta de atención a los requerimientos administrativos está tipificada en la LFGT como una infracción autónoma y como un criterio de graduación de las sanciones diferente del de la trascendencia del incumplimiento para la gestión tributaria.

De este modo entramos en el examen de la segunda de las cuestiones que antes han sido formuladas: la relación entre este modo de desarrollar el criterio de trascendencia para la gestión con la existencia de una infracción simple tipificada como resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria y con la existencia de un criterio específico de graduación de las infracciones simples y graves consistente en la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

De acuerdo con el artículo 67.1.f) de la LFGT, constituye infracción simple "la resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación". La sanción de esta infracción está contemplada en el artículo 72 de la LFGT que establece, con carácter general, una sanción de multa de 1.000 a 150.000 pesetas (6,01 a 901,52 euros) para las infracciones simples que no tengan otra sanción específica. Por otra parte, la resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Inspección o Recaudación tributaria relativa al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control y de cualquier otro antecedente o información de los que se deriven los datos a presentar o a aportar así como a la comprobación o compulsión de las declaraciones o relaciones presentadas, se sancionará con multa de 50.000 a 1.000.000 de pesetas (300,51 a 6.010,12 euros).

El artículo 13.1 del Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio, 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, establece:

"1. Se apreciará la existencia de la infracción prevista en el apartado 7 del artículo 72 de la Ley Foral General Tributaria cuando los obligados tributarios no atiendan los requerimientos de los órganos de inspección o recaudación de la Administración tributaria relativos al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control y de cualquier otro antecedente o información de los que se deriven los datos a presentar o aportar, así como a la comprobación o compulsión de las declaraciones o relaciones presentadas. Esta infracción se sancionará con multa de 50.000 a 1.000.000 de pesetas (300,51 a 6.010,12 euros), siempre que no opere como elemento de graduación de la sanción que deba imponerse por la comisión de una infracción tributaria grave, conforme al artículo 17 de este Decreto Foral.

2. La resistencia, excusa o negativa a actuaciones de la Administración tributaria en fase de gestión, o a otras actuaciones en

fase de inspección o recaudación, distintas de las contempladas en el apartado anterior, será sancionada, como infracción simple de carácter general, a tenor de lo dispuesto en los artículos 67.1.f) y 72.1 de la Ley Foral General Tributaria, con multa de 1.000 a 150.000 pesetas (6,01 a 901,52 euros).

A estos efectos, se considerará que existe resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria cuando el obligado tributario, debidamente notificado y apercibido al efecto, no atienda los requerimientos de dicha Administración o realice actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de sus órganos en relación con el cumplimiento de sus obligaciones y, en particular, las siguientes conductas del obligado tributario: (...)."

A la vista de este precepto, la desatención de los requerimientos formulados por la Administración tributaria es siempre infracción simple, sin más excepción que los casos en que constituya criterio de agravación de una infracción, exigencia derivada del principio *non bis in idem* e impuesta expresamente por el artículo 67.1 de la LFGT:

"Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción."

Así pues, están resueltos los problemas de compatibilidad entre la existencia de una infracción de resistencia, excusa o negativa y que se utilice la resistencia, negativa u obstrucción como criterio de graduación de las infracciones simples.

Sin embargo, el reglamento parece que desfigura un criterio de graduación previsto por la ley ("resistencia, negativa u obstrucción") para convertirlo o integrarlo dentro de otro criterio distinto ("trascendencia para la eficacia de la gestión") también legalmente previsto, aunque regulados por esa misma ley como criterios autónomos o diferentes.

Se podría plantear algún problema de legalidad si la ley que establece los dos criterios autónomos, unificados en la reforma del reglamento, estableciese consecuencias distintas para uno y otro. Pero en

este caso eso no es así. El artículo 71 de la LFGT contempla la resistencia, negativa y obstrucción entre los criterios de graduación, pero no dice cómo operará este criterio en el caso de las infracciones simples (sólo establece que en caso de infracción grave el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 50 puntos). Ese mismo artículo dispone que la trascendencia para la eficacia de la gestión será también criterio de graduación, pero no dice cuáles serán exactamente sus consecuencias. En ambos casos la solución queda deferida al reglamento.

Por tanto, no existe obstáculo legal para que el Gobierno de Navarra establezca que la desatención de los requerimientos administrativos incrementará la sanción mínima establecida para las infracciones simples en un 30 % del importe del límite máximo. Esto es lo que a fin de cuentas establece la nueva redacción del artículo 14.1.d) del Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio, 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, por lo que no podemos oponer tacha de legalidad a la nueva redacción.

➤ *«Numerus apertus» de supuestos de trascendencia para la gestión*

En segundo lugar, se convierte en meramente enunciativa la lista cerrada de supuestos que se consideran de trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria. Así lo hemos indicado antes y en este momento basta con reproducir la observación de que la modificación no vulnera la legalidad vigente.

➤ *Cuantificación del agravamiento en dos tipos de infracciones*

La tercera reforma que se realiza en el Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio, 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, consiste en concretar el

modo de aplicar el criterio de trascendencia para la eficacia de la gestión en dos casos:

- 1) En el caso de falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas a que se refiere el artículo 7º del Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio.
- 2) En el caso de incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal de actividades empresariales y profesionales a que se refiere el artículo 10 del mismo Decreto Foral 153/2001.

En el primer supuesto la cuantía de la sanción mínima se incrementará en el 4% de la sanción máxima y en el segundo en un 7%.

Esta modificación merece unas consideraciones distintas de las aplicadas a la analizada anteriormente. De un lado, la resistencia, negativa u obstrucción puede ser una infracción simple autónoma o un criterio de graduación de otros tipos de infracción distintos de la resistencia o negativa (en cuyo caso, prevalece su calificación como circunstancia de agravación del tipo). Por el contrario, las circunstancias de agravación que ahora se contemplan para incorporarlas al criterio de trascendencia para la eficacia de la gestión (a saber, la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas y el incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal) difícilmente pueden concurrir con otros tipos de infracciones distintos del que está constituido por la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas y el incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal.

En otras palabras, la resistencia puede ser una circunstancia agravante de otro tipo de infracción, pero la falta de declaración no agrava ninguna otra infracción simple sino que sólo constituye un tipo autónomo.

Los tipos de infracción simple del artículo 67 de la LFGT son los siguientes:

a). La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas.

b). El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, establecidos en los artículos 103 y 104 de esta Ley Foral.

c). El incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal.

d). El incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general, de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes.

e). El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el número de identificación fiscal.

f). La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación.

Pues bien, así como la resistencia (letra f) puede concurrir con las otras cuatro conductas, las infracciones de las letras a) y c) son conductas difícilmente imaginables como circunstancias agravantes de las contempladas por las letras b). Son tipos autónomos.

De aquí deducimos una objeción de legalidad que explicaremos a continuación, la cual sólo se salvaría si la modificación del reglamento estuviese pensada para algún tipo especial de infracción simple contenido en la normativa específica de algún tributo, de la que la falta de declaración, la declaración falsa o el incumplimiento de deberes censales pudiese ser una circunstancia agravante.

Para el caso contrario, es decir, si se está pensando en que la falta de declaración o la declaración falsa o inexacta y el incumplimiento de deberes censales es una circunstancia agravante de estos mismos tipos de infracción, la reforma adolecería de un vicio de legalidad.

En efecto, según el artículo 7º del Decreto Foral 153/2001,

“1. La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas será sancionada con multa de 1.000 a 150.000 pesetas (6,01 a 901,52 euros) por cada infracción simple cometida, siempre que dicha infracción no sea sancionable con arreglo a lo dispuesto en los artículos 8º a 12 del presente Decreto Foral.

2. Esta conducta sólo será sancionada como infracción simple cuando no constituya infracción grave de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.b) de la Ley Foral General Tributaria, ni opere como criterio de graduación de una infracción grave de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.1.d) de dicha Ley Foral, por haber sido el medio necesario para cometer dicha infracción grave.”

Este precepto tipifica una infracción autónoma y establece una sanción que puede oscilar entre 6,01 y 901,52 euros. Según la reforma que ahora se pretende introducir resulta que este tipo de infracción se encontrará siempre incurso en el criterio de agravación consistente en trascendencia para la eficacia de la gestión y se aplicará, en todo caso, un aumento de la sanción mínima en un 4% del importe de la sanción máxima. En otras palabras, ello equivale a que la infracción del artículo 7º del Decreto Foral 153/2001 será castigada siempre con una sanción que oscilará entre 42,07 y 901,52 euros.

Si se establece que un criterio de graduación se aplica siempre que se cometa un determinado tipo de infracción, lo que realmente se está haciendo es modificar la cuantía de la sanción. La sanción no se gradúa, puesto que el criterio se aplica siempre, sino que queda modificada.

Ello no sería más que un defecto técnico si el tipo y la sanción no estuviesen establecidos por ley, cosa que no puede suceder por causa del principio de legalidad penal.

La infracción que ahora comentamos está tipificada por el artículo 67.1.a) de la LFGT y, según el artículo 72 de la misma ley foral, la sanción será la de multa entre 1.000 y 150.000 pesetas (6,01 y 901,52 euros). La reforma del reglamento afecta a la ley, puesto que equivale a una

modificación de lo dispuesto por el artículo 72 de la LFGT. Si se aprobase en sus términos actuales el proyecto de Decreto Foral resultaría que la infracción simple de falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones falsas o inexactas no estaría castigada con multa de 6,01 y 901,52 euros como ordena la LFGT, sino con multa de 42,07 y 901,52 euros.

Por tanto, la modificación que estamos comentando está viciada de nulidad.

Lo mismo cabe decir de la aplicación de un incremento general del 7% de la sanción máxima sobre el importe de la sanción mínima del incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal de actividades empresariales y profesionales a que se refiere el artículo 10 Decreto Foral 153/2001. Según el apartado 1 del citado artículo 10, el incumplimiento de esta obligación se sancionará con multa de 1.000 a 150.000 pesetas (6,01 a 901,52 euros), según lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 72 de la Ley Foral General Tributaria. El resultado de la modificación del reglamento es que este tipo de infracción será castigado siempre con multa entre 69,12 y 901,52 euros, vulnerándose de este modo lo dispuesto por el artículo 72.4 de la LFGT.

b) Artículo 2º

El artículo 2º modifica ciertos preceptos del Decreto Foral 124/1987, de 12 de junio, por el que se regula el Censo de Entidades.

En este caso la reforma consiste en delimitar el círculo de las personas jurídicas y entidades en general que tendrán asignado un código de identificación suministrado por la Administración tributaria de la Comunidad Foral de Navarra, y en adaptar los demás preceptos del Decreto Foral a esta modificación.

Hasta ahora el código de identificación fiscal se proporciona a las personas jurídicas y entidades domiciliadas en Navarra (artículo 1º del Decreto Foral 124/1987). Del conjunto del Decreto Foral se desprende que

se refiere al domicilio social de la entidad (véase, por ejemplo, el artículo 5º).

El proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen pretende sustituir la referencia al domicilio social por el domicilio fiscal, lo que resulta más correcto y adecuado a la distribución de poderes tributarios entre el Estado y Navarra que se establece en el Convenio Económico. En efecto, el criterio de sujeción personal a los impuestos navarros es el del domicilio fiscal, por lo que resulta más razonable que sean estas personas, sometidas a la potestad tributaria de Navarra, las que estén obligadas a disponer de un código de identificación proporcionado por la Administración de la Comunidad Foral.

Nada hay que oponer, por tanto, a esta reforma.

c) Disposición final

La disposición final se limita a disponer la entrada en vigor del Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

III. CONCLUSIÓN

Con la salvedad antes indicada en relación con el artículo 1º, el proyecto de Decreto Foral por el que se modifican los Decretos Forales 153/2001, de 11 de junio, 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 y 124/1987, de 12 de junio, por el que se regula el Censo de Entidades, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.