





**MANUAL DE  
DERECHO FINANCIERO DE NAVARRA**

**14**  
COLECCIÓN  
PRO LIBERTATE



# MANUAL DE DERECHO FINANCIERO DE NAVARRA

FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR  
IGNACIO AMATRIAIN CÍA  
MIGUEL ÁLVAREZ ERVITI

Pamplona  
2006



Título: Manual de Derecho Financiero de Navarra

- © GOBIERNO DE NAVARRA. 2006  
Departamento de Presidencia, Justicia e Interior  
Instituto Navarro de Administración Pública
- © De la Hucha Celador, Fernando  
Amatriain Cía, Ignacio  
Álvarez Erviti, Miguel

Diseño de la colección: Sección de Publicaciones  
Fotocomposición: Pretexto  
Impresión: Gráficas Cems, S.L.

ISBN: 84-235-2910-X  
978-84-235-2910-0

D.L.: NA 2.794/2006

Promociona y distribuye: Fondo de Publicaciones del Gobierno de Navarra  
C/ Navas de Tolosa, 21  
31002 PAMPLONA  
Teléfono: 848 427 121  
Fax: 848 427 123  
fondo.publicaciones@navarra.es  
www.cfnavarra.es/publicaciones

## ÍNDICE

ABREVIATURAS .....	23
PRÓLOGO DEL EXCMO. SR. CONSEJERO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, D. FRANCISCO IRIBARREN FENTANES .....	27
PRESENTACIÓN .....	31

### CAPÍTULO I

#### LOS INGRESOS PÚBLICOS

*Ignacio Amatriain Cía*

I. Concepto .....	39
II. Clases de ingresos públicos .....	42
A) Ingresos ordinarios y extraordinarios .....	42
B) Ingresos de Derecho Privado y de Derecho Público .....	44
C) Ingresos tributarios, monopolísticos, patrimoniales y credi- ticios .....	45
D) Ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios .....	45
III. Los ingresos patrimoniales .....	46
A) Concepto .....	46
B) Régimen jurídico .....	49
C) Ingresos derivados del ejercicio de actividades comerciales e industriales .....	51

## CAPÍTULO II

### LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES FINANCIEROS Y LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO

*Ignacio Amatriain Cía*

I.	Los principios constitucionales financieros .....	53
	A) La Constitución de 1978, norma suprema del ordenamiento jurídico .....	53
	B) Los principios constitucionales financieros. El art. 31 de la CE .....	54
	a) Principios materiales en el Derecho Tributario .....	55
	a') El principio de generalidad .....	55
	b') El principio de igualdad. La equidad en el gasto público .....	57
	c') El principio de capacidad económica .....	59
	d') El principio de progresividad .....	60
	e') El principio de no confiscatoriedad .....	61
	b) Principios materiales en el Derecho Presupuestario .....	63
	C) Principios formales en el Derecho Financiero: el principio de reserva de ley .....	65
	a) El principio de reserva de ley tributaria .....	65
	b) El principio de reserva de ley presupuestaria .....	66
II.	La distribución del poder financiero entre los distintos niveles de gobierno en la Constitución española .....	66
	A) El poder tributario. Precisiones conceptuales .....	66
	B) El poder tributario del Estado .....	68
	C) El poder tributario de las Comunidades Autónomas .....	69
	D) El poder tributario de Navarra y de los territorios históricos del País Vasco .....	70
	E) El poder tributario de las Corporaciones Locales .....	72
	F) Las facultades financieras de los entes corporativos .....	74

## CAPÍTULO III

### LAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO DE NAVARRA

*Fernando de la Hucha Celador*

I.	Introducción. La Constitución como fuente del derecho navarro y el bloque de la constitucionalidad .....	75
II.	Los Tratados Internacionales y el Derecho Comunitario .....	77

## ÍNDICE

III. La Legislación Foral Navarra en materia financiera .....	80
A) Las Leyes Forales .....	80
B) Las disposiciones del Gobierno de Navarra con fuerza de Ley Foral .....	81
a) Introducción. La cuestión en la Constitución y en el Mejoramiento .....	83
b) Los Decretos Forales Legislativos en el ámbito financiero .....	85
c) Los Decretos Legislativos Forales de Armonización Tributaria .....	87
C) La potestad reglamentaria foral en materia financiera .....	90
D) Las circulares e instrucciones .....	93
E) Otras fuentes del Derecho: la costumbre, los principios generales del Derecho y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional .....	94
IV. La codificación del Derecho Financiero de la Comunidad Foral de Navarra .....	95

### CAPÍTULO IV

#### EFICACIA E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FINANCIERAS

*Ignacio Amatriain Cía*

I. Introducción. La aplicación de las normas financieras .....	99
II. La eficacia de las normas financieras en el espacio .....	100
A) Introducción .....	100
B) Criterios de sujeción a los tributos: criterios reales y personales .....	101
III. La eficacia de las normas financieras en el tiempo .....	103
A) La entrada en vigor. El problema de la retroactividad .....	104
B) La derogación: problemas de derecho transitorio y ultraactividad .....	105
IV. Los métodos de interpretación de las normas .....	108
A) Introducción .....	108
B) Los criterios de interpretación de las normas tributarias en el ordenamiento jurídico-tributario navarro .....	110
C) El sentido jurídico, técnico o usual de las palabras según el art. 16.2 de la LFGT .....	111
V. La calificación de los hechos imponibles .....	112

VI.	Integración de vacíos normativos o lagunas en Derecho Tributario: el recurso a la analogía .....	114
VII.	El fraude de ley en materia tributaria .....	117
VIII.	La simulación de negocios jurídicos en Derecho Tributario .....	120

## CAPÍTULO V

### EL TRIBUTO: CONCEPTO Y CLASES

*Ignacio Amatriain Cía*

I.	Concepto y características .....	123
II.	Las categorías tributarias .....	128
	A) Introducción .....	128
	B) Los impuestos .....	129
	a) Concepto .....	129
	b) Clases de impuestos .....	131
	C) Las contribuciones especiales .....	133
	D) Las tasas .....	135
III.	Las exacciones parafiscales .....	139
IV.	Los precios públicos .....	141

## CAPÍTULO VI

### EL HECHO IMPONIBLE Y OTROS SUPUESTOS DE HECHO DEL TRIBUTO

*Ignacio Amatriain Cía*

I.	El hecho imponible. Concepto .....	145
II.	Estructura del hecho imponible .....	149
	A) Elemento material. Sus diferencias con el objeto del tributo .	149
	B) Elemento subjetivo .....	151
	C) Elemento espacial .....	152
	D) Elemento temporal y el devengo del tributo .....	153
	E) Elemento cuantitativo .....	156
III.	Definición y delimitación negativa del hecho imponible .....	157
	A) Hecho imponible y supuestos de no sujeción .....	157
	B) Hecho imponible y exenciones .....	159

## ÍNDICE

### CAPÍTULO VII

#### LOS SUJETOS TRIBUTARIOS

*Ignacio Amatriain Cía*

I.	Introducción y marco normativo .....	163
II.	El sujeto activo de la relación jurídico-tributaria .....	164
III.	Los obligados tributarios .....	166
	A) Delimitación conceptual previa .....	166
	B) Los sujetos pasivos en la LFGT .....	168
	a) El contribuyente .....	169
	b) El sustituto .....	171
	c) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta .....	173
	d) La pluralidad de sujetos pasivos; la solidaridad tributa- ria .....	176
	C) Los responsables tributarios .....	178
	a) Concepto y características .....	178
	b) El régimen jurídico de la responsabilidad .....	179
	c) Clases de responsabilidad tributaria .....	180
	a) Supuestos de responsabilidad subsidiaria .....	181
	b) Supuestos de responsabilidad solidaria .....	183
	c) El procedimiento para la declaración de responsabi- lidad .....	184
	D) La sucesión en las situaciones subjetivas pasivas .....	185
	a) Introducción .....	185
	b) La transmisión de la obligación tributaria por actos <i>inter</i> <i>vivos</i> .....	186
	c) La sucesión <i>mortis causa</i> .....	186
	d) Transmisión a los socios de las deudas tributarias de en- tidades disueltas .....	188
IV.	La traslación jurídica de la cuota tributaria: los sujetos reper- cutidos y las obligaciones extratributarias .....	189
V.	La capacidad de obrar en Derecho Tributario .....	191
	A) Concepto .....	191
	B) Los entes carentes de personalidad jurídica como sujetos pasivos .....	191
VI.	La representación en Derecho Tributario .....	192
VII.	El domicilio fiscal .....	194
	A) Aspectos generales .....	194
	B) Determinación legal del domicilio fiscal .....	195

C) Cambio de domicilio .....	195
D) Comprobación administrativa del domicilio fiscal .....	196

### CAPÍTULO VIII

#### LA CUANTIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

*Miguel Álvarez Erviti*

I. Introducción .....	199
II. La base imponible .....	200
A) El régimen de estimación directa .....	202
B) El régimen de estimación objetiva .....	203
C) El régimen de estimación indirecta .....	204
D) La comprobación de valores .....	205
III. La base liquidable .....	206
IV. El tipo de gravamen .....	206
V. La cuota tributaria .....	209
VI. La deuda tributaria .....	209
A) Los recargos por presentación extemporánea espontánea ....	211
B) Los intereses de demora .....	212

### CAPÍTULO IX

#### LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

##### LAS GARANTÍAS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO

*Miguel Álvarez Erviti*

I. La extinción de la obligación tributaria .....	215
A) El pago de la deuda tributaria .....	216
B) La prescripción .....	220
C) La compensación .....	226
D) La condonación .....	229
E) La insolvencia del obligado tributario .....	229
II. Las garantías del crédito tributario .....	230
A) La prelación de créditos .....	231
B) La hipoteca legal tácita .....	232
C) El derecho de afectación (afección) .....	232
D) El derecho de retención .....	234
E) Las medidas cautelares .....	234

## ÍNDICE

### CAPÍTULO X

#### LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS DE NAVARRA (I): LA LIQUIDACIÓN Y LA INSPECCIÓN

*Miguel Álvarez Erviti*

I.	Aspectos generales .....	237
	A) Introducción .....	237
	B) La Hacienda Tributaria de Navarra .....	239
	C) La notificación .....	240
	D) La prueba .....	243
II.	El procedimiento de liquidación .....	245
	A) Iniciación y trámites en el procedimiento de gestión: la de- claración tributaria .....	245
	B) Actos de liquidación .....	247
III.	Procedimientos de comprobación. La inspección tributaria .....	253
	A) Actuaciones de comprobación de los órganos gestores y de la Inspección tributaria .....	253
	B) Funciones y actuaciones de la Inspección tributaria .....	255
	a) Actuaciones de comprobación e investigación .....	256
	b) Actuaciones de obtención de información .....	258
	c) Actuaciones de informe y asesoramiento .....	262
	C) Los sujetos en los procedimientos de inspección .....	263
	D) Lugar de realización de las actuaciones inspectoras .....	268
	E) Plazos de las actuaciones inspectoras .....	268
	F) Procedimiento de las actuaciones de la Inspección tributaria .....	270
	a) Iniciación de las actuaciones .....	270
	b) Desarrollo de las actuaciones inspectoras .....	271
	c) Terminación de las actuaciones inspectoras .....	272
	G) Documentación de las actuaciones inspectoras .....	273
	a) Las comunicaciones .....	273
	b) Las diligencias .....	274
	c) Los informes .....	274
	d) Las actas y su clasificación .....	275
	H) Recursos y reclamaciones contra liquidaciones resultantes de actas de inspección .....	280

**CAPÍTULO XI**

LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS DE NAVARRA (II):  
LA RECAUDACIÓN

*Miguel Álvarez Erviti*

I. La recaudación tributaria .....	281
A) La gestión recaudatoria .....	282
B) Sujeto activo y sujeto pasivo en la gestión recaudatoria .....	283
a) Órganos de recaudación .....	283
b) Los sujetos legitimados para el pago .....	283
C) El pago en período voluntario .....	285
D) aplazamiento y fraccionamiento del pago .....	286
a) Deudas aplazables .....	287
b) Órganos competentes .....	289
c) Garantías .....	289
d) Procedimiento .....	290
E) El procedimiento de apremio .....	292
a) Inicio del procedimiento de apremio .....	293
b) Motivos de oposición al procedimiento de apremio .....	294
c) El recargo de apremio .....	295
d) Desarrollo del procedimiento de apremio .....	296
e) Las tercerías .....	302
F) Recursos administrativos .....	303

**CAPÍTULO XII**

PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN  
DE ACTOS EN VÍA ADMINISTRATIVA

*Ignacio Amatriain Cía*

I. Introducción y marco normativo .....	305
II. Procedimientos especiales de revisión de oficio .....	307
A) La declaración de nulidad de pleno derecho .....	308
a) Introducción .....	308
b) Actuaciones administrativas susceptibles de revisión .....	308
c) Presupuestos habilitantes .....	309
d) Competencia .....	314
e) Tramitación .....	314
f) Recurso contra la resolución expresa o presunta que pone fin al procedimiento .....	317

## ÍNDICE

B) Revisión de actos dictados en vía de gestión .....	318
a) Introducción .....	318
b) Ámbito en el que desenvuelve y causas habilitantes para la revisión .....	319
c) Competencia y tramitación .....	322
d) Recurso contra la resolución expresa o presunta que pone fin al procedimiento .....	324
C) La devolución de ingresos indebidos .....	325
a) Introducción y marco normativo .....	325
b) Concepto de ingreso indebido .....	325
c) Sujetos legitimados para solicitar la devolución .....	327
d) Contenido del derecho a la devolución .....	328
e) Competencia .....	328
f) Tramitación .....	329
g) Recurso contra la resolución que pone fin al expediente .	331
D) Rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos .	332
a) Concepto de error de hecho .....	332
b) Competencia y tramitación .....	333
c) Recurso contra la resolución expresa o presunta .....	335
E) La declaración de lesividad .....	335
a) Concepto .....	335
b) Competencia y tramitación .....	336
F) Otros procedimientos revisorios no expresamente contemplados en la LFGT .....	338
a) Introducción y marco normativo .....	338
b) La rectificación de declaraciones-liquidaciones o auto-liquidaciones .....	338
a') Justificación .....	338
b') Competencia y tramitación .....	339
c') Recursos contra la resolución .....	340
c) Impugnación de actos de retención e ingreso a cuenta ....	340
a') Justificación .....	340
b') Competencia y tramitación .....	341
c') Recurso contra la resolución del expediente .....	342
d) Impugnación de actos de repercusión .....	342
a') Justificación y objeto del recurso .....	342
b') Competencia y tramitación .....	343
c') Recurso contra la resolución expresa o presunta que pone fin al procedimiento .....	344

III.	El recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa .....	345
	A) Fundamento y naturaleza jurídica .....	345
	B) Actos susceptibles de recurso de reposición .....	346
	C) Procedimiento .....	346
	a) Iniciación .....	346
	b) Legitimación, instrucción y terminación .....	347
	D) Suspensión de la ejecución del acto impugnado .....	349
IV.	Las reclamaciones económico-administrativas .....	350
	A) Antecedentes históricos del sistema de recursos en materia tributaria en Navarra .....	350
	B) Actuaciones reclamables en vía económico-administrativa ..	353
	C) El Tribunal Económico-Administrativo Foral. Naturaleza jurídica, composición, organización y funcionamiento .....	355
	a) Naturaleza jurídica .....	355
	b) Composición .....	356
	c) Organización y funcionamiento .....	357
	D) Legitimación y representación .....	358
	a) Legitimación .....	358
	b) Representación .....	360
	E) Procedimiento .....	360
	a) Iniciación .....	361
	b) Instrucción .....	362
	c) Terminación .....	363
	F) Recursos contra las resoluciones económico-administrativas ..	365
	G) Suspensión de la ejecución del acto impugnado .....	367
	a) Justificación .....	367
	b) Modalidades de suspensión .....	367
	c) Régimen general de la suspensión .....	369
	d) Recursos .....	371
	H) Reembolso del coste de las garantías .....	371
	a) Ámbito de aplicación de las normas sobre reembolso del coste de las garantías .....	371
	b) Extensión del reembolso .....	372
	c) Procedimiento .....	373
V.	El recurso extraordinario de revisión en el ámbito tributario ....	374
	A) Introducción .....	374
	B) Competencia para el conocimiento de los recursos extraordinarios de revisión .....	374
	C) Presupuestos habilitantes de la revisión .....	375

## ÍNDICE

D) Plazo y procedimiento en el recurso extraordinario de revisión .....	376
---	-----

### CAPÍTULO XIII

#### EL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO

*Fernando de la Hucha Celador*

I. Introducción. La deuda publica como recurso financiero de la Hacienda Foral de Navarra. Concepto y contenido del endeudamiento publico .....	379
II. La deuda pública en la Constitución y en la LORAFNA; el principio de reserva de ley en materia crediticia: su contenido mínimo y su reflejo en la ley foral de Hacienda Pública de Navarra .....	385
III. Clasificación del endeudamiento público de Navarra .....	392
A) Introducción .....	392
B) Deuda general y singular .....	394
C) Deuda general y especial .....	395
D) Deuda interior y exterior .....	398
E) Deuda con interés explícito o implícito .....	399
F) Deuda a corto, medio o largo plazo .....	400
G) Deuda presupuestaria y extrapresupuestaria .....	402
H) Deuda nominativa, al portador y mixta .....	403
I) Los avales de la Comunidad Foral de Navarra .....	405
IV. El procedimiento jurídico de emisión de deuda pública .....	407
A) La Ley Foral de emisión .....	407
B) El Decreto Foral de creación de la Deuda pública; su peculiar transformación en Acuerdo del Gobierno de Navarra ..	409
C) La Orden Foral del Consejero de Economía y Hacienda ....	412
D) La transformación del recurso financiero en derecho económico e ingreso de la Hacienda Foral .....	413
V. Los métodos o técnicas de emisión de Deuda pública .....	413
A) Emisión directa e indirecta; las emisiones aseguradas como modalidad de emisión indirecta .....	415
B) Emisión simple y emisión mediante subasta .....	417
C) Las técnicas o métodos de emisión de Deuda pública en la LFHPN .....	418
VI. El contenido del contrato de endeudamiento publico .....	420
A) Introducción .....	420

B)	Ventajas y alicientes para los suscriptores de Deuda pública	422
C)	Las garantías para los suscriptores de Deuda de Navarra; especial referencia al denominado principio de inclusión presupuestaria automática y su aplicación en Navarra	427
VII.	La modificación de las condiciones del endeudamiento; especial referencia a la conversión	430
A)	Clases de conversión; la consolidación de la Deuda pública como forma peculiar de conversión	431
B)	La Ley Foral de conversión	435
VIII.	Las formas de extinción del endeudamiento público	437
A)	La amortización como medio normal de extinción	437
B)	Otras formas de extinción del endeudamiento público: la novación, la confusión y la compensación	440
C)	La prescripción del capital y de los intereses	442
D)	El repudio: repudio económico, legal y encubierto	443

#### CAPÍTULO XIV

EL DERECHO PRESUPUESTARIO DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA:  
CONCEPTO, CONTENIDO, NATURALEZA JURÍDICA  
Y EFECTOS DEL PRESUPUESTO

*Fernando de la Hucha Celador*

I.	Introducción y antecedentes históricos	447
II.	Los presupuestos generales de la Comunidad Foral de Navarra en el bloque de la constitucionalidad y en el Ordenamiento Foral de Navarra	451
A)	El bloque de la constitucionalidad y su aplicación al régimen presupuestario de Navarra	451
B)	Los Presupuestos Generales de Navarra en el Ordenamiento Foral	454
III.	Concepto y contenido de los Presupuestos Generales de Navarra	460
IV.	La naturaleza jurídica de la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra	463
V.	Efectos jurídicos de la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra respecto de los ingresos y gastos públicos	466

## ÍNDICE

### CAPÍTULO XV

#### EL DERECHO PRESUPUESTARIO DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA: PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS, APROBACIÓN, EJECUCIÓN Y CONTROL DE LOS PRESUPUESTOS DE NAVARRA

*Fernando de la Hucha Celador*

I.	Los principios presupuestarios .....	473
A)	El principio de unidad: unidad de documento y unidad de caja .....	473
B)	El principio de universalidad .....	476
C)	El principio de no afectación presupuestaria .....	476
D)	El principio de equilibrio presupuestario .....	478
E)	El principio de especialidad: sus variedades y sus excepciones .....	480
F)	El principio de anualidad presupuestaria y sus excepciones. La confusión entre la temporalidad de los presupuestos y la vigencia anual de la Ley Foral de Presupuestos .....	485
II.	Los créditos extraordinarios y los suplementos de crédito .....	489
III.	La estructura de los Presupuestos Generales de Navarra y la clasificación de los estados de gastos .....	491
IV.	El procedimiento de aprobación de los presupuestos; la falta de aprobación y la prórroga presupuestaria .....	494
A)	El procedimiento de aprobación de la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra .....	494
B)	La prórroga presupuestaria .....	498
V.	El procedimiento de ejecución del gasto público .....	501
VI.	La tesorería de la Comunidad Foral de Navarra .....	506
VII.	El control de la actividad presupuestaria de la Comunidad Foral de Navarra. Concepto y clases de control. La Intervención y la Cámara de Comptos .....	513
A)	El control interno de la ejecución del Presupuesto .....	514
B)	El control externo del gasto público: la Cámara de Comptos y la Ley Foral de Cuentas Generales de Navarra. Relaciones entre la Cámara de Comptos y el Tribunal de Cuentas .....	520

**CAPÍTULO XVI**

INFRACCIONES Y DELITOS CONTRA  
LA HACIENDA PÚBLICA DE NAVARRA

*Ignacio Amatriain Cía y Fernando de la Hucha Celador*

I.	Introducción .....	533
II.	Las infracciones tributarias .....	538
	A) Concepto de infracción tributaria .....	538
	a) Acción u omisión .....	538
	b) Tipicidad .....	539
	c) Antijuridicidad .....	540
	d) Culpabilidad .....	540
	B) Los sujetos infractores .....	541
	a) Aspectos generales .....	541
	b) Delimitación legal de los sujetos susceptibles de ser considerados infractores .....	542
	c) Circunstancias excluyentes de la responsabilidad .....	543
	C) Clases de infracciones .....	544
	a) Introducción .....	544
	b) Las infracciones graves .....	545
	c) Las infracciones simples .....	549
III.	Las sanciones tributarias .....	551
	A) Aspectos generales .....	551
	B) Las sanciones por infracciones graves .....	553
	a) Omisión de ingreso en los tributos con autoliquidación e infracción del deber de declarar en los tributos “de contraído previo” .....	553
	b) Disfrute ilícito de beneficios fiscales o de devoluciones ...	554
	c) Falseamiento de deducciones a practicar en declaraciones futuras .....	554
	d) Falseamiento de resultados por entidades en régimen de transparencia (sociedades patrimoniales) .....	554
	C) Las sanciones por infracciones simples .....	555
	D) Los criterios de graduación de las sanciones .....	558
IV.	El procedimiento sancionador en materia tributaria .....	561
	A) Introducción .....	561
	B) El procedimiento sancionador ordinario .....	562
	a) Competencia .....	562
	b) Las fases del procedimiento sancionador .....	563
	a) Iniciación .....	563

## ÍNDICE

b') Instrucción .....	564
c') Propuesta de resolución .....	564
d') La audiencia a los interesados y la resolución .....	564
c) El procedimiento sancionador abreviado .....	567
V. La extinción de la responsabilidad por infracciones tributarias .	567
A) El pago o el cumplimiento .....	568
B) La prescripción .....	568
C) El fallecimiento del infractor .....	569
VI. Las responsabilidades (infracciones) en materia de gasto público .....	569
A) Tipificación y extensión de las responsabilidades .....	569
B) Procedimiento de exigencia de responsabilidades y efectos .	572
VII. Las infracciones y sanciones en materia de subvenciones de la Comunidad Foral de Navarra .....	577



## ABREVIATURAS

Las abreviaturas comúnmente utilizadas en el Manual se explican en el mismo; no obstante, para facilitar al lector su seguimiento, puede utilizar este índice.

Ac.OIRMT	Acuerdo del Órgano de Informe y Resolución en Materia Tributaria
Ac.TEAFN	Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
ADF	Acuerdo de la Diputación Foral de Navarra
AGN	Acuerdo del Gobierno de Navarra
AN	Audiencia Nacional
APF	Acuerdo del Parlamento Foral
BON	Boletín Oficial de Navarra
CC	Código Civil
CCom	Código de Comercio
CE	Constitución Española
CP	Código Penal
CT	Crónica Tributaria
CTR	Contribución Territorial Rústica
CTU	Contribución Territorial Urbana
DA	Disposición Adicional
DF	Decreto Foral
DFi	Disposición Final
DFLeg	Decreto Foral Legislativo

DT	Disposición Transitoria
Exp.	Expediente
FN	Fuero Nuevo de Navarra
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IOS	Impuesto sobre Operaciones Societarias
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
ITPyAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LACHP	Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LF	Ley Foral
LFACFN	Ley Foral de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra
LFCCN	Ley Foral de la Cámara de Comptos de Navarra
LF CGN	Ley Foral de Cuentas Generales de Navarra
LF CN	Ley Foral del Consejo de Navarra
LF GNP	Ley Foral del Gobierno de Navarra y su Presidente
LF GT	Ley Foral General Tributaria
LFHLN	Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra
LFHPN	Ley Foral de la Hacienda Pública de Navarra
LFPGN	Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra
LF PNA	Ley Foral de Patrimonio de Navarra
LF S	Ley Foral de Subvenciones
LFTCu	Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
LFTPP	Ley Foral de Tasas y Precios Públicos
LGC	Ley de Garantías del Contribuyente
LGP	Ley General Presupuestaria
LGT	Ley General Tributaria

## ABREVIATURAS

LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LORAFNA	Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra
LOTCC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LOTCCu	Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas
LRJAP-PAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
NF	Norma Foral
OF, OOFF	Orden Foral, Órdenes Forales
OIRMT	Órgano de Informe y Resolución en Materia Tributaria
OPV	Oferta pública de venta
PAIF	Programa de actuaciones, inversión y financiación
PGN	Presupuestos Generales de Navarra
PIB	Producto Interior Bruto
RD	Real Decreto
RDII	Reglamento regulador de las devoluciones de ingresos indebidos, solicitudes de rectificación de autoliquidaciones e impugnaciones de actos de retención o ingreso a cuenta y de repercusión
RISTN	Reglamento regulador de las infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra
RITN	Reglamento de la Inspección Tributaria de Navarra
RPN	Reglamento del Parlamento de Navarra
RRCFN	Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra
RRRIEA	Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STS, SSTs	Sentencia, Sentencias del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TCu	Tribunal de Cuentas
TEAFN	Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central

TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TSJNA	Tribunal Superior de Justicia de Navarra

## PRÓLOGO

Durante mucho tiempo los juristas han venido preguntándose si el Derecho foral navarro es más querido que conocido o viceversa. Creo que la pregunta resulta ociosa si partimos de la base de que sólo puede amarse aquello que se conoce. Sentada esta premisa, me atrevo a afirmar que la intensificación del estudio e investigación de las instituciones jurídicas forales ha conducido a un creciente acercamiento del pueblo navarro a sus realidades más próximas. Ello ha creado, sin duda, la conciencia que el Derecho foral navarro constituye una realidad singular e irrepetible, en modo alguno equiparable al *corpus* normativo que emana de las instituciones políticas de las Comunidades Autónomas de régimen común.

A alimentar dicha conciencia viene contribuyendo el legislador foral en los últimos tiempos en el ámbito del Derecho Financiero. Fruto de ese esfuerzo legislativo es, sin ir más lejos, la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, que constituye el *culmen* del ejercicio de la potestad normativa tributaria por parte de los órganos legislativos de la Comunidad Foral, en consonancia con lo que dispone el artículo 45.3 de la LORAFNA: “Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico”. Con ella vino a darse respuesta en la anterior legislatura a una reiterada demanda tendente a la realización de un esfuerzo codificador respecto de lo que se suele denominar en los foros académicos *parte general del Derecho Tributario*. Era ésta, sin duda, una aspiración legítima largamente manifestada tanto por los contribuyentes como los profe-

sionales dedicados a la asesoría fiscal y los funcionarios del Departamento de Economía y Hacienda. La inexistencia de norma foral alguna que contemplase de forma global las instituciones más elementales de nuestro Derecho Tributario impedía que quedásemos impasibles ante tan fundamental carencia, por un elemental principio de responsabilidad en el ejercicio de la potestad normativa tributaria de Navarra y en aras de una mayor seguridad jurídica de los contribuyentes navarros.

Pero no fue esa la única motivación que nos animó en la ardua tarea de la elaboración de una Ley Foral de tan gran calado, sino que decidimos aprovechar, además, la ocasión para configurar con claridad y precisión los derechos de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra. El resultado de dicho esfuerzo queda a la vista a pesar de los pocos años de vigencia de esta ley: se ha revelado como un instrumento normativo de suma utilidad, que ha dotado de agilidad y eficacia a la gestión tributaria, sin merma alguna de los derechos de los contribuyentes.

En esa misma línea nos hallamos ahora comprometidos en el reto de dotar a Navarra de una nueva norma reguladora de la disciplina presupuestaria, crediticia y de control del gasto público. Esta pretensión se basa en la constatación empírica de la falta de adecuación de la vigente Ley Foral de Hacienda Pública de Navarra (que data de 1988) a las actuales realidades de la gestión del gasto público. Dicha Ley Foral fue en el momento de su promulgación un instrumento normativo adecuado y eficaz para dar respuesta a las necesidades de la Administración de la Comunidad Foral en materia de gasto público, pero ha quedado hoy superada por la creciente complejidad de la técnica presupuestaria y por las novedades normativas y principiales que se han ido sucediendo en los textos legales tanto de régimen común como comunitarios.

Este es, en sumario resumen, el bloque normativo que aborda la obra que tengo el honor de prologar gracias a la generosidad de sus autores. Se trata de una obra llamada a convertirse en referente para todos aquellos que deseen aproximarse a la realidad del Derecho Financiero de Navarra. En primer lugar, porque nos encontramos ante una obra pionera en el ámbito bibliográfico, pues nunca hasta el mo-

## PRÓLOGO

mento presente se había compilado desde el punto de vista doctrinal esta materia. Y, por otro lado, por la calidad científica del trabajo, cuyos autores son sobradamente conocidos en el mundo académico; y no sólo eso, sino también dedicados a tareas en el ámbito del ejercicio profesional y de la Administración tributaria. Ello dota a la obra de una inusual frescura y de una gran variedad en el modo de aproximarse a la realidad financiera de Navarra, a tono con la personalidad y la dedicación profesional de cada uno de los autores.

A la vista de todo ello, no me cabe duda alguna de que contribuirá a desterrar el viejo debate al que he hecho alusión al comienzo de estas líneas, pues a lo largo de sus páginas los autores, con un estilo sencillo y didáctico, despliegan su vasto saber sobre la materia, de modo que los lectores (funcionarios, profesionales del Derecho, estudiantes y, en fin, todas aquellas personas con inquietud de conocimiento) verán respondidas las dudas que se les puedan plantear respecto de esta área siempre de actualidad y cada vez más compleja. Así lo espero, agradeciendo, por otro lado, el esfuerzo que desde el Instituto Navarro de Administración Pública se viene realizando a través de la colección *Pro Libertate*, en la que esta obra se integra, en aras de la divulgación de conocimientos referidos al régimen foral de Navarra, y la promoción de los valores superiores que fundamentan la acción de los poderes públicos democráticos.

**Francisco Iribarren Fentanes**

*El Consejero de Economía y Hacienda,*  
Pamplona, 29 de agosto de 2006



## PRESENTACIÓN

Hasta fechas relativamente recientes, el sistema financiero navarro adolecía, en mi opinión, de una falta de sistemática que dificultaba notablemente la confección de una parte general de sus normas jurídicas. Mientras que el Convenio Económico era objeto de estudios históricos, jurídicos y económicos, ligados al régimen tributario privativo de Navarra, eran más bien escasos, por no decir prácticamente inexistentes, los trabajos, artículos o monografías dedicados al resto del Derecho Financiero de Navarra (quizá con alguna excepción relativa a la Cámara de Comptos). Pero, desde luego, no existía basamento doctrinal ni legal para construir el Derecho Presupuestario o el Derecho del Crédito Público de la Comunidad Foral.

Igualmente sucedía en el caso del Derecho Patrimonial Financiero –entendida esta expresión desde la perspectiva del patrimonio de la Comunidad Foral como susceptible de una gestión financiera, generadora en consecuencia de un recurso asimilable al tributo o a la Deuda Pública–, si bien en este caso no existe aquiescencia unánime sobre la consideración del patrimonio como recurso financiero, pese a los intentos dogmáticos de la doctrina española; de ahí que mantengamos nuestras reservas en el texto principal y no hayamos dedicado un capítulo específico al tratamiento de dicha figura, no obstante su mención al tratar de la clasificación de los ingresos públicos.

Junto a estas cuestiones preliminares, hay que tener en cuenta que en Navarra existe una asimetría entre el Derecho Tributario y el Derecho Financiero –dentro del cual se integra el primero–. Asimetría derivada del hecho de que el Convenio Económico sólo regula –pese a

la redacción del art. 45 de la LORAFNA— las relaciones tributarias (no las financieras, salvo que este adjetivo se utilice en un sentido muy estricto para fijar los mecanismos de la aportación económica de Navarra al Estado), puesto que no hay en aquél mención alguna al régimen presupuestario de la Comunidad Foral ni, tampoco, al endeudamiento público.

Obviamente, la conversión de Navarra en Comunidad Foral dotada de potestades legislativas, supuso —aun bajo la vigencia del Convenio de 1969— un avance en el proceso de construcción del Derecho Financiero propio. Y, a semejanza de lo ocurrido en el proceso codificador estatal, se comenzó por la parte no tributaria, con la aprobación, en 1988, de la todavía vigente Ley Foral de la Hacienda Pública de Navarra. Ello supuso codificar el Derecho Presupuestario y el Derecho del Crédito público, no sin olvidar que una parte de aquél —el relativo al control externo— había sido regulado previamente a través de la Ley Foral de la Cámara de Comptos.

Debe, no obstante, constatar que la evolución del sistema presupuestario, la adopción de nuevos mecanismos de control, la desconcentración del sector público de nuestra Comunidad, el recurso a figuras jurídico-privadas para la gestión y ejecución del gasto público y otras cuestiones cuya enumeración en esta presentación sería prolija e innecesaria, hacen urgente la promulgación de una nueva Ley Foral que discipline el régimen presupuestario y crediticio de la Hacienda Pública de Navarra, puesto que la actual no responde a las necesidades de nuestro tiempo.

Empero, conviene llamar la atención sobre un hecho diferencial navarro en el ámbito de la codificación del Derecho Tributario. Dicho hecho consiste en que un mínimo intento codificador se realizó —limitado a las Haciendas locales— en 1995 con la aprobación de la Ley Foral reguladora de éstas, que constituye una ley integral en el sentido de que abarca la totalidad del Derecho Financiero de dichas entidades. Asistíamos así a una situación particular, en cuya virtud el Derecho Tributario de la Comunidad Foral carecía de una norma general, pero dicha norma sí existía para los municipios y concejos, lo cual no dejaba de plantear problemas hermenéuticos de no siempre fácil resolución.

Pero la situación se complicó aún más con la aprobación por parte del Estado en 1998 de la comúnmente denominada Ley de Garantías del Contribuyente, puesto que la misma afectaba a derechos y deberes básicos de los ciudadanos que, por imperativo del art. 149.1.1º de la CE, competen al Estado. En una presentación de un Manual no conviene entrar a dilucidar si la norma en cuestión era o no directamente aplicable en Navarra o si la Comunidad Foral debería haber transpuesto inmediatamente la misma; pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales hubo en esos momentos (por ejemplo, en relación con los plazos de prescripción) y en ocasiones en sentido antagónico.

Una solución –tardía pero inteligente, como lo demuestra el hecho de que el legislador estatal la adoptara en 2003– fue la aprobación de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria que, a la par que codificó la parte general del Derecho Tributario, integró en dicha norma los derechos y garantías de los contribuyentes navarros, obviando así la dispersión normativa y disipando las dudas existentes.

Tal vez las únicas objeciones –en los momentos en que escribimos estas líneas– achacables a la LFGT sean dos: por un lado, no haber declarado directamente su aplicación a las entidades locales navarras –eliminando la referencia que contiene su art. 1.2 a la pervivencia de las especialidades derivadas de su normativa específica– y por otro, no haber reaccionado frente a las novedades que introduce la nueva Ley General Tributaria estatal de 2003; reacción que no debe interpretarse como traslación mimética de la misma, sino como reflexión –que corresponderá realizar al legislador foral– sobre la conveniencia o no de ajustar determinados preceptos de nuestra normativa, pensando siempre en las especialidades del sistema tributario privativo de Navarra.

Amén de las consideraciones anteriores, hemos de señalar que el Manual que el lector tiene en sus manos cumple una función modesta pero creemos que necesaria; trasladar a estudiantes, profesionales, opositores, funcionarios y demás personas interesadas en el Derecho Financiero, que las especialidades y el régimen foral de Navarra no se agotan en el Convenio sino que hay también otras materias financieras donde la Comunidad Foral tiene poder y capacidad de decisión legislativa y a las que, con frecuencia, se ha ignorado; la prelación de los destinatarios no es casual, al menos en el primer caso, puesto que se

trata de un Manual cuyos principales –que no únicos– destinatarios son los alumnos que acuden a nuestras clases y que justifican el esfuerzo presupuestario (generoso para algunos, escaso para otros) que realiza la Comunidad Foral para dotar de fondos económicos a la Universidad Pública de Navarra.

Es de destacar que la labor del docente universitario (cualquiera que sea su condición o escalafón) es la transmisión del conocimiento y la impartición de clases. Evidentemente, la investigación es presupuesto necesario para el cumplimiento de su función, pero no puede sustituir –como frecuentemente se pretende– a ésta. La mejor excelencia es el trabajo, y la calidad no sólo viene determinada por parámetros investigadores sino también docentes; hay buenos investigadores y pésimos docentes y a la inversa, pero cabe recordar que los funcionarios y el personal docente contratado de la Universidad percibe su salario (sufragado en más de dos terceras partes por el esfuerzo fiscal de los contribuyentes navarros) para que forme personas –y adquieran la cualificación profesional correspondiente a la titulación elegida libremente–. Nótese cómo hemos antepuesto la condición de formación personal a la de formación profesional porque sólo sobre valores ético-sociales previamente inculcados puede formarse profesionalmente un estudiante.

Una característica del Manual que ahora presentamos es su eclecticismo subjetivo en tanto en cuanto los autores provienen –aunque tengan en común su pertenencia a la Universidad de todos los navarros– de tres ramas profesionales distintas: el ejercicio profesional, la condición de funcionario al servicio de la Hacienda de Navarra y la condición de profesor universitario (en régimen de dedicación exclusiva, que no excluyente).

Condiciones que suponen un mestizaje científico enriquecedor puesto que así al Manual –con todos los defectos que pueda tener– no se le puede achacar ni su carácter excesivamente teórico ni su carácter exclusivamente práctico, sin por ello obviar que la dogmática constituye el *humus* sobre el que asienta la praxis.

Afortunadamente, creemos que la compenetración ha sido total y por tanto no se aprecian –como es frecuente en algunos libros colectivos– desarmonías en el tratamiento de los distintos temas sobre todo

cuando muchos de ellos se encuentran interrelacionados. La labor de depuración ha correspondido a los tres autores y las antinomias y discusiones científicas sobre el tratamiento de determinados temas, han desaparecido —eso esperamos— del texto definitivo que el lector tiene en sus manos.

Todo ello no significa que el Manual de Derecho Financiero de Navarra sea el mejor posible, puesto que hemos sacrificado la erudición innecesaria a la facilidad de comprensión por parte de los destinatarios, que serán, en última instancia y sin recurso de casación posible, los jueces inapelables del éxito o fracaso de nuestro propósito.

Entusiasmo y sacrificio no han faltado en esta tarea; sobre todo éste último, al preferir no utilizar —salvo excepcionalmente— citas doctrinales que hubieran duplicado prácticamente las páginas del Manual, haciéndolo inaccesible para los estudiantes.

Donde sí hemos puesto el acento —y aun con moderación— es en la referencia a la jurisprudencia, puesto que constituye una pieza indispensable para contrastar opiniones subjetivas con la realidad de la aplicación del Derecho, aunque en ocasiones discrepemos —con argumentos legítimos— de la opinión judicial, sin que ello suponga ninguna disputa (salvo la intelectual) entrambas posiciones. Y ello debido, afortunadamente, a que el Derecho Financiero no es una ciencia exacta, y donde la crítica y el disenso —siempre que estén debidamente razonados— contribuyen al progreso científico.

Realmente, debemos ensalzar (y no somos sospechosos de elogios desmesurados) la labor del Instituto Navarro de Administración Pública y el compromiso personal —trasladable a sus eficaces y acertados colaboradores— del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior del Gobierno de Navarra en la impulsión de la Colección *Pro Libertate* que, con este Manual, alcanza el número catorce; labor que, esperamos, continúe —*Deo volente*— con la publicación futura de un Manual de Derecho Financiero de las Haciendas Locales de Navarra.

Agradecimiento que debemos concretar, como siempre, en las personas del Director Gerente del Instituto Navarro de Administración Pública, don Ignacio Bandrés, y en nuestro compañero en la docencia universitaria y Director del Servicio de Modernización y Estudios de

las Administraciones Públicas, don Javier Enériz, con quien hemos llevado el día a día de la génesis del Manual.

También, evidentemente, y sin que ello suponga preterición alguna, nuestro agradecimiento más sincero al Consejero de Economía y Hacienda por haber accedido gustosamente a prologar el Manual, puesto que no hay persona –en el ámbito de la política legislativa– más cualificada que él para llevar a cabo esta tarea.

Igualmente, debo destacar, como coordinador de la obra, el ímprobo esfuerzo de los profesores Amatriain y Álvarez, que han robado horas de trabajo y de familia para que la obra pueda estar en la calle en los plazos previstos, habiéndose realizado en un tiempo ciertamente breve para este tipo de obras, sin merma, por ello, de la calidad científica imprescindible en cualquier obra y de la cual carecen algunos Manuales, libros o cursos que pretenden explicar una materia tan compleja como el Derecho Financiero, donde es imprescindible el conocimiento de ramas del ordenamiento tan dispares como el Derecho Constitucional, el Derecho Civil, el Derecho Administrativo, el Derecho Penal o el Derecho Procesal.

Con esta formación jurídica imprescindible, no es extraño que pueda calificar a mis compañeros como auténticos *völljurist* (o juristas totales) que no quedan aislados en una materia, sino que conocen el ordenamiento jurídico en su integridad.

Obviamente, la estructura del Manual no es caprichosa y requiere alguna explicación; así, por ejemplo, hemos prescindido del tradicional capítulo destinado al concepto del Derecho Financiero y a la defensa de su autonomía y diferenciación con otras ramas del Derecho Público (especialmente, el Derecho Administrativo, del cual algunos todavía hoy nos siguen considerando como una suerte de parte especial). La madurez científica alcanzada por nuestra disciplina nos exime de esta tarea, que por lo demás nada aportaría a los destinatarios del Manual. Igualmente, hemos prescindido de la modernidad de algunos Manuales, que anteponen el Derecho Presupuestario al Derecho Tributario, opción legítima pero que plantea problemas de comprensión a los alumnos y dificulta, a nuestro modesto juicio, el seguimiento de la asignatura.

Del mismo modo – y ello sí supone una cierta novedad– hemos optado por agrupar las infracciones y delitos contra la Hacienda públi-

ca en un único capítulo, en vez de separar las infracciones tributarias y las infracciones (más bien responsabilidades) en el ámbito del gasto público. Por razones de elemental dogmática, no hemos examinado los delitos (o las infracciones criminalizadas, por utilizar la expresión del profesor Sainz de Bujanda), puesto que ello corresponde no al Derecho Tributario Penal, sino al Derecho Penal Tributario y, por tanto, serán los penalistas quienes mejor pueden profundizar en esta cuestión, aun cuando es evidente que necesitan contar con un bagaje jurídico-tributario para entender la tipificación de los delitos.

El Manual que ahora presentamos tiene una exclusiva componente jurídica, es decir que no entramos en consideraciones económicas, lo cual significa que no es un Manual de Hacienda Pública de Navarra y que puede resultar de difícil comprensión para quienes carezcan de la formación jurídica necesaria –y en concreto, estamos pensando en alumnos de Economía o de Administración y Dirección de Empresas–.

Lógicamente hemos de ser fieles a nuestra formación y al hecho de que una ciencia no se define por el objeto que trata, sino por la metodología empleada para el estudio de ese objeto. Y sobre la materia financiera recaen una pluralidad de instrumentos metodológicos (económico, político, jurídico, etc.) cuya mixtificación sólo puede conducir a la deriva absoluta como queda demostrado en los Manuales de Hacienda Pública donde el lector acaba por desconocer si, por ejemplo, el contribuyente es el obligado por ley al pago de la deuda tributaria o si, por el contrario, es el sujeto económicamente incidido por el impuesto. Y ello por no hablar de la distinción entre impuestos directos e indirectos, según se trate desde una perspectiva jurídica o económica.

Obvio –y quizá reiterativo– es señalar que los autores aceptamos, de antemano, cualquier crítica o sugerencia que pueda, *pro futuro*, mejorar la redacción del Manual, siempre y cuando sea constructiva y esté fundada desde el punto de vista jurídico o dogmático.

Por el contrario, enemigos de los halagos, rogamos que se huya de los mismos, dada la modestia en la pretensión con la que se ha elaborado el Manual y los propósitos que lo animan. Modestia y pretensión no incompatibles con el rigor científico que esperamos haber cumplido.

Una última consideración, a fin de no alargar en exceso esta presentación. Hemos prescindido de ofrecer referencias bibliográficas, útiles para quienes deseen profundizar en determinados capítulos y ello por un doble orden de causas: de un lado, como hemos dicho, son muy escasos los trabajos específicos sobre Derecho Financiero de Navarra; de otro, en aquellas partes más comunes con la normativa estatal, las referencias bibliográficas son fácilmente localizables en cualquier Manual o Curso de Derecho Financiero Español.

Sinceramente, gracias a todos cuantos han participado en la elaboración, coordinación, composición, maquetación, edición y publicación del Manual y muy especialmente al Gobierno de Navarra, por su impulso inestimable, sin el concurso del cual esta obra no vería posiblemente la luz.

**Fernando de la Hucha Celador**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*  
*UNIVERSIDAD PÚBLICA DE NAVARRA*

# CAPÍTULO I

## LOS INGRESOS PÚBLICOS

*Ignacio Amatriain Cía*

### I. CONCEPTO.

En un sentido muy amplio, constituyen ingresos públicos aquellas sumas de dinero que el Estado y los demás entes públicos –en nuestro caso, la Comunidad Foral– perciben con la finalidad primordial de financiar los gastos públicos. Empero, esta definición amplia exige un análisis detallado:

a) El ingreso público consiste siempre en una cantidad de dinero.

El fundamento de esta primera característica es muy sencillo: siendo la actividad financiera aquella que pretende la satisfacción de necesidades colectivas a través de la realización de un gasto público, la atención de ese gasto público sólo puede producirse a través de recursos monetarios. Bien es verdad que, en ocasiones, la satisfacción de esas necesidades colectivas podrá producirse por otros medios (algunos de los cuales serán objeto de referencia a continuación), pero la regulación del modo en que han de materializarse esas prestaciones no pecuniarias será objeto de estudio por otras ramas jurídicas, distintas del Derecho Financiero.

Así pues, interpretada la afirmación anterior *sensu contrario*, es posible afirmar que no son ingresos públicos aquellas prestaciones en es-

pecie o prestaciones personales que los ciudadanos se hallan obligados a hacer a favor de los entes públicos, aunque tales prestaciones vengan establecidas por ley. Así por ejemplo, entre las prestaciones en especie que no pueden ser calificadas como ingresos públicos se encuentran las expropiaciones (entre otras razones, porque si se cumple con exactitud el mandato constitucional de indemnizar al sujeto que padece la expropiación –art. 33.3 CE–, no se produce acrecentamiento de las arcas de la Hacienda Pública, condición indispensable para que se pueda hablar de auténtico ingreso) y las requisas o confiscaciones, y entre las prestaciones personales, el cumplimiento del deber de declarar como testigo, el cumplimiento del deber de formar parte de un jurado, cuando una persona sea requerido para ello y las prestaciones personales y de transporte previstas en la normativa foral de Haciendas Locales (arts. 53, 54 y 55 LFHLN).

A pesar de lo tajante de la afirmación de esta primera característica de los ingresos públicos, observamos cómo en ocasiones se admite la entrega de bienes como pago de tributos. Ha de subrayarse, sin embargo, que tales situaciones son excepcionales, han de hallarse previstas por la ley y son, además, susceptibles de ser reconducidas por la vía del instituto jurídico de la dación en pago, con lo que no se resiente la caracterización del ingreso público como ingreso pecuniario.

b) El ingreso público es una prestación percibida por un ente público.

Si adjetivamos los ingresos como públicos, no es porque el régimen jurídico aplicable a los mismos sea siempre el propio del Derecho Público. Hablamos de ingresos públicos porque el perceptor es un ente público. Más adelante veremos cómo los ingresos públicos pueden clasificarse en dos categorías: ingresos de Derecho Público e ingresos de Derecho Privado, en razón del régimen jurídico que les resulte aplicable.

A pesar de lo dicho anteriormente nos encontraremos con ingresos cuyo régimen jurídico ha de asimilarse en ciertos aspectos al de los ingresos públicos a pesar de ser percibidos por personas o entidades que no tienen propiamente la condición de entes públicos (por ejemplo, los concesionarios).

c) La finalidad primordial de los ingresos públicos es la de financiar los gastos públicos.

Ésta es la esencia de la actividad financiera y que permite diferenciar entre recursos de la Hacienda e ingresos públicos, distinción fundamental desde el plano del ordenamiento financiero: la obtención de los ingresos públicos no se justifica sino en la medida en que dichos ingresos sirven para financiar los gastos públicos. Lejos quedan ya los tiempos en que la obtención de los ingresos por los entes públicos quedaba justificada por el mero hecho de que tenían poder para exigirlos, es decir cuando se produce el tránsito desde la relación tributaria como una relación de poder a una relación juridificada. En la actualidad (y por lo que se refiere particularmente a los ingresos tributarios) la legitimación de la percepción de ingresos públicos se halla en el necesario levantamiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE). Ahora bien, a pesar de lo que cierto sector doctrinal ha dejado dicho en un momento dado, entendemos que aunque algunos ingresos obtenidos por los entes públicos no tengan como finalidad primaria el sostenimiento de los gastos públicos (por ejemplo, las sanciones pecuniarias, cuya pretensión es la de disuadir a los eventuales infractores y reprimir conductas contrarias al ordenamiento jurídico debidamente tipificadas), no debe negárseles la condición de ingresos públicos, pues terminan por financiar los gastos públicos del mismo modo que aquéllos otros que originalmente estaban destinados a ello [art. 13.b) LFHPN]. Lo cual no quiere decir que constituyan recursos de la Hacienda (en nuestro caso foral) puesto que su finalidad principal no es la de contribuir a la financiación del gasto público, sino la de constituir mecanismos reaccionales frente a conductas antijurídicas, característica que nunca puede concurrir en los recursos financieros *stricto sensu*. Si ejemplificamos los recursos financieros en los de naturaleza tributaria, observaremos que coinciden con las sanciones pecuniarias en el hecho de tratarse de prestaciones pecuniarias de naturaleza coactiva impuestas *ex lege*, pero se diferencian de éstas en que, no obstante el resultado común —la producción de ingresos públicos— no se exigen por la comisión de conductas antijurídicas, por un lado, y han de respetar los principios materiales de justicia contenidos en el art. 31.1 CE, por otro.

Además, no debemos obviar que aunque es evidente que la finalidad primordial de los ingresos públicos es la financiación del gasto público, es innegable también que a través de la obtención de los recursos la Hacienda Foral puede llegar a perseguir también importantes

finalidades de política económica o, sobre todo, la realización de los valores o principios constitucionales previstos en los arts. 39 a 52 de la CE.

Finalmente, la atribución al ingreso público de esa finalidad de sostenimiento del gasto público exige que para que pueda hablarse de que la percepción de una determinada suma de dinero constituye un ingreso público, ha de concurrir en ella la nota de la percepción en pleno dominio, pues sólo de ese modo podrá aplicarse a la satisfacción de las necesidades colectivas a través del gasto público. Por tanto, no puede atribuirse la condición de ingresos públicos a aquellas cantidades que se perciban por la Hacienda Pública en concepto de fianza, depósito o caución. Por el contrario, no ha de negarse la condición de ingresos públicos a aquéllos que no supongan entradas definitivas en el patrimonio de los entes públicos, siempre y cuando concurra la nota antes indicada de plena disponibilidad de los mismos. Así sucede con los ingresos crediticios, esto es, los provenientes de la Deuda Pública: a pesar de que deben ser objeto de devolución (pues nos hallamos, teóricamente, ante un auténtico préstamo) por los entes públicos, nada impide la aplicación de tales ingresos a los gastos públicos cuando aquéllos son obtenidos.

## **II. CLASES DE INGRESOS PÚBLICOS.**

A continuación vamos a examinar las distintas clasificaciones que de los ingresos públicos ha venido efectuando tradicionalmente la doctrina. Dichas clasificaciones responden a muy diversos criterios y no resultan excluyentes entre sí, de modo que de cada uno de los ingresos públicos pueden predicarse varias de las notas características que a continuación se señalarán.

### **A) Ingresos ordinarios y extraordinarios.**

Tradicionalmente se ha venido distinguiendo entre ingresos ordinarios y extraordinarios, tomando como criterio de distinción el hecho de que así como los ingresos ordinarios una vez establecidos afluyen a

las arcas públicas de forma normal, ilimitada y continuada, sin que sea precisa una decisión particular del poder público cada vez que se intentan realizar (por ejemplo, los procedentes del IRPF), los ingresos extraordinarios tienen un cierto carácter discontinuo en el sentido de que entrañan siempre una decisión particular del poder público sobre la realización y el montante de cada uno de ellos (es decir, no se establecen con el ánimo de crear una fuente permanente e ilimitada de ingresos, sino que cada vez se decide su realización —por ejemplo, la Deuda Pública—). Sin embargo, la doctrina entiende que esta distinción ha perdido en cierta medida su validez, por cuanto las emisiones de Deuda Pública llegaron a convertirse en un momento dado en algo ordinario, pues de algún modo habían de financiarse déficits endémicos o estructurales y no puramente coyunturales. Por otro lado, estimamos que la distinción carece de interés desde el punto de vista jurídico, pues no derivan especiales diferencias, en cuanto a régimen jurídico se refiere, del hecho de que un ingreso público se califique como ordinario o extraordinario. Es más, como criterio distintivo resulta incluso inseguro, ya que la frontera entre los ingresos ordinarios y extraordinarios es tremendamente lábil, al variar con facilidad en función de las circunstancias económico-financieras de cada momento. No hay más que ver, por ejemplo, cómo los ingresos procedentes de la Deuda Pública fueron susceptibles de ser calificados como extraordinarios para pasar a ser ordinarios hasta fechas no lejanas, en especial tras la revolución keynesiana, la teoría de los ciclos económicos y la asunción del papel de los entes públicos como agentes económicos principales.

No obstante, por teorizar acerca de una relación de eventuales ingresos extraordinarios, podemos hacer mención de los siguientes, aunque su empleo es prácticamente nulo en la actualidad:

- emisión de dinero de curso legal, imposible de plantear en los momentos actuales tras la adhesión a la Unión Europea y la incorporación a la zona euro, siendo el Banco Central Europeo quien determina el volumen del mismo;
- emisión de Deuda de Navarra o cualquier otra forma de apelación al endeudamiento (con los reparos que hemos formulado anteriormente y que hará que, en el capítulo correspon-

diente a este recurso le neguemos expresamente dicho carácter);

- impuestos extraordinarios, que tengan carácter transitorio. Por ejemplo, el Impuesto Extraordinario sobre determinadas rentas de trabajo personal, establecido por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, y que estuvo en vigor desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 1978.
- venta de bienes patrimoniales, que tuvo importancia en el pasado, fundamentalmente en el siglo XIX, coincidiendo con la evolución desde el Estado patrimonial hacia el Estado fiscal y con el triunfo de los postulados liberales que sostenían que el Estado es peor administrador de sus bienes que los particulares. No obstante, si admitimos que la gestión financiera del Patrimonio de la Comunidad Foral constituye un recurso de la misma, integrante, por tanto, del Derecho Financiero de Navarra se podría incluso poner en tela de juicio la calificación de dichas transmisiones como generadoras de ingresos extraordinarios.

## **B) Ingresos de Derecho Privado y de Derecho Público.**

Esta distinción aparece expresamente formulada en el ordenamiento financiero navarro (*ad exemplum*, el art. 17 LFHPN y el art. 5 LFHLN). La diferencia entre unos y otros se halla en que los primeros son obtenidos por la Administración Pública en el ejercicio de su poder de imperio, estando regulados por normas de Derecho Público, de tal modo que para su percepción la Administración goza de los privilegios y prerrogativas propios de los entes públicos (derechos de prelación y preferencia frente a otros acreedores, afección de bienes, presunción de legalidad de los actos administrativos, ejecutividad de los actos) mientras que los ingresos de Derecho Privado se obtienen por la Administración actuando como un particular, sometida, por tanto, a las normas del Derecho Privado. No obstante, esta sumisión a las normas del Derecho Privado no es íntegra, pues tratándose de ingresos percibidos por entes públicos y con la finalidad de satisfacer intereses públicos, les resultarán de aplicación las normas propias de la Conta-

bilidad Pública o las de contratación por entes públicos, o el procedimiento de apremio, etc.

De acuerdo con lo anterior podemos encuadrar entre los ingresos de Derecho Público los de carácter tributario, los derivados de la Deuda Pública, las exacciones parafiscales y los precios públicos, y entre los ingresos de Derecho Privado, los derivados de la explotación de bienes patrimoniales, incluidos los derivados de actividades mercantiles e industriales realizadas por entes públicos.

### **C) Ingresos tributarios, monopolísticos, patrimoniales y crediticios.**

En opinión de Sainz de Bujanda, la clasificación de los ingresos públicos en ingresos de Derecho Público e ingresos de Derecho Privado debe abandonarse en beneficio de la que ahora tratamos, cuyo criterio distintivo se basa en el origen de los distintos ingresos. El régimen jurídico aplicable a cada uno de estos ingresos será el propio de la institución de la que derivan. Dentro de este capítulo haremos una mención especial a los ingresos patrimoniales, pues los tributarios y crediticios serán objeto de análisis pormenorizado en otros capítulos de esta obra, mientras que no cabe hablar en Navarra de ingresos monopolísticos, al no ser titular la Comunidad Foral de Navarra de monopolio legal alguno. Incluso en el Estado cabe discutir, tras la adhesión a la CEE, la pervivencia de los ingresos derivados de monopolio, dado el progresivo desmantelamiento de los monopolios típicos (tabaco e hidrocarburos), al menos desde el punto de vista jurídico. A lo sumo, quedaría la Lotería Nacional en cuya naturaleza jurídica no vamos a entrar como tampoco lo haremos respecto de los juegos de azar cuya competencia puede ser ejercida por las Comunidades Autónomas.

### **D) Ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios.**

Esta distinción se proyecta sobre el reflejo que los ingresos tienen en la norma anual reguladora de la autorización del gasto y de la previsión de ingresos de la Comunidad Foral. De acuerdo con esta idea,

serían ingresos presupuestarios los que figuran en el Presupuesto y extrapresupuestarios los que no aparecen reflejados en los PGN. Se trata de una distinción que, tras la CE de 1978, debería carecer de relevancia, puesto que, como veremos en el capítulo correspondiente, el principio de unidad (en su doble vertiente –de documento y de caja–) debería conllevar la inexistencia de ingresos no reflejados en los Presupuestos. No obstante, algún rescoldo queda en nuestro ordenamiento, por ejemplo en determinadas operaciones de tesorería a las que se refiere la LFHPN y de las que daremos cumplida cuenta en el capítulo destinado al endeudamiento de la Comunidad Foral.

La tendencia en este campo conduce a la paulatina reducción de los ingresos extrapresupuestarios, puesto que su proliferación supone la quiebra de los principios presupuestarios clásicos (como los de universalidad –todos los ingresos y gastos deben estar presupuestariamente consignados–, de unidad –debe existir un único presupuesto por cada ente público–), de consolidación presupuestaria del sector público navarro y de los controles que sobre la actividad financiera en general son exigibles (en particular, los del Parlamento de Navarra, Cámara de Comptos y la Intervención).

### **III. LOS INGRESOS PATRIMONIALES.**

#### **A) Concepto.**

Son ingresos patrimoniales los que tienen su origen en el patrimonio de los entes públicos, ya sea como consecuencia de la enajenación de los bienes integrantes del mismo (de ahí que dudásemos en páginas anteriores de su consideración como ingresos extraordinarios) o de su explotación. A partir de aquí se impone la búsqueda de una definición de patrimonio. Así, según el art. 1 LFPN, “el Patrimonio de Navarra está constituido por el conjunto de bienes y derechos que pertenezcan por cualquier título a la Comunidad Foral de Navarra”, incluyéndose en él tanto los bienes de dominio público como los bienes de dominio privado. Independientemente de la polémica doctrinal acerca de la extensión de la que haya de dotarse al concepto de patrimonio (incluyendo o no en él los bienes de dominio o uso público) –debate muy arraigado

tanto entre la doctrina italiana como entre la española—, vamos a abordar aquí únicamente, por razones metodológicas y sistemáticas (pues cuando hablamos de la percepción de ingresos tributarios derivados de la explotación de bienes integrantes del dominio público nos estamos refiriendo a la figura de la tasa, que es objeto de estudio en otro capítulo de este Manual), lo relativo a los ingresos procedentes del patrimonio privado de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, esto es, los generados por aquellos bienes y derechos que pertenecen a la Administración no como persona jurídico-pública, sino como un particular.

De esta primera aproximación a la figura de los ingresos patrimoniales se desprende que los mismos se rigen por las normas del Derecho Privado, aunque esta afirmación debe matizarse en el sentido de que en la medida en que el titular de los bienes y perceptor de los rendimientos que derivan de dichos bienes es un ente público, son aplicables a esta materia determinadas normas del ordenamiento administrativo y financiero, sobre todo relativas a los ámbitos competencial y procedimental. Así, la LFPN determina cuáles son los órganos competentes para adquirir, enajenar y administrar bienes propios del patrimonio de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra así como los procedimientos que han de seguirse para la realización de las operaciones anteriormente descritas.

Estos ingresos han perdido gran parte de la importancia que tuvieron en tiempos pasados, puesto que hoy en día son los tributos los que financian en mayor medida el gasto público. No se concibe, pues, el patrimonio de los entes públicos como fuente de financiación del gasto público, aunque ocasionalmente nos encontremos con operaciones realizadas por los entes públicos con dicha finalidad (particularmente, en momentos en que los entes públicos tratan de enjugar un déficit público poco justificable o de solventar una dificultad de tesorería transitoria).

Para estudiar esta materia hay que empezar, como ya hemos dicho antes, por distinguir entre bienes patrimoniales y bienes demaniales (de dominio o uso público), y tal distinción se hace en el ordenamiento jurídico navarro por exclusión, de tal modo que son bienes patrimoniales aquéllos que no están afectos al dominio público o al uso públi-

co. Así, según el art. 3 LFPN, “los bienes de la Comunidad Foral de Navarra se clasifican en bienes de dominio público o demaniales y bienes de dominio privado o patrimoniales.”

Más concretamente, el art. 58 incluye entre los bienes integrantes del dominio privado de la Comunidad Foral los siguientes:

“a) Los bienes propiedad de la Comunidad Foral que no se hallen afectos al uso general o a un servicio público.

b) Los derechos reales y de arrendamiento cuya titularidad corresponda a la Comunidad Foral, y cualquier otro derecho sobre cosa ajena.

c) Los derechos derivados de la titularidad de los bienes de dominio privado.

d) Los derechos de propiedad incorporal que pertenezcan a la Comunidad Foral.

e) Las obligaciones, acciones y participaciones que le pertenezcan en sociedades o empresas.

f) Cualquier otro bien o derecho cuya titularidad corresponda a la Comunidad Foral y no tenga carácter demanial”.

Pues bien: una vez que hemos delimitado los conceptos de dominio público y de bienes patrimoniales, podemos adentrarnos ya en las posibilidades de obtención de ingresos que derivan de uno y otro tipos de bienes.

Y así, por lo que se refiere a los bienes de dominio público ha de decirse que si bien su función principal no es la de obtenerse de ellos un rendimiento sino la de dar satisfacción a las necesidades públicas, lo cierto es que pueden derivar de ellos determinados ingresos, ya sea porque de la utilización del dominio público por parte de particulares se derive una tasa [art. 19.b) LFGT] o porque sea la Administración de la Comunidad Foral quien directamente explote el dominio público (lo que ocurriría, por ejemplo, si tal se hiciese con un yacimiento minero).

En lo que hace a los bienes patrimoniales, ha de indicarse que si bien tampoco su finalidad principal es la de procurar ingresos, sí

pueden dar lugar a ello como consecuencia de su explotación económica. Los actos y contratos que den lugar a la obtención de esta clase de rendimientos estarán sometidos a las normas de la Compilación de Derecho Civil Foral de Navarra o FN conforme el art. 60 de la LFPN.

Conviene tener en cuenta que no existe perfecta correspondencia entre las distinciones dominio público-bienes patrimoniales e ingresos de Derecho Público-ingresos de Derecho Privado, sino que ocurre con cierta frecuencia que, por ejemplo, los bienes demaniales producen ingresos de naturaleza jurídico-privada.

Y, por último, aunque ello pertenezca al plano estrictamente dogmático que no tiene cabida en una obra de estas características, habría que determinar si los ingresos patrimoniales derivan o no de un recurso financiero –en el sentido estricto de la expresión– o, más en concreto, si la gestión financiera del Patrimonio de la Comunidad Foral genera o no dicha categoría jurídica. La división de las opiniones doctrinales nos debe llevar a una posición prudente amén de ecléctica, aunque nos inclinamos por su no consideración como recursos financieros puesto que no reúnen las características básicas que la doctrina fundamental atribuye a los citados recursos financieros.

### **B) Régimen jurídico.**

El régimen general de los bienes patrimoniales de la Comunidad Foral de Navarra se halla recogido en la LFPN.

Sus líneas maestras son las siguientes:

a) La normativa aplicable en primer término a los bienes patrimoniales es la contenida en la LFPN complementada por sus disposiciones de desarrollo y las demás normas del ordenamiento administrativo foral. Las normas del Derecho Privado Foral rigen sólo de forma subsidiaria, en defecto de disposición administrativa expresa. Ahora bien: en aquellos ámbitos en los que exista normativa sectorial propia (aguas, montes, minas y demás propiedades administrativas) será ésta la aplicable en primer lugar (art. 2 LFPN).

b) Las facultades relativas a la administración del patrimonio de la Comunidad Foral de Navarra se hallan atribuidas al Departamento de Economía y Hacienda, salvo en los casos en que se disponga otra cosa en la LFPN (art. 4). Dentro del Departamento de Economía y Hacienda se halla el Servicio de Patrimonio, encargado de la gestión ordinaria de los bienes patrimoniales de la Comunidad Foral, gestión ordinaria dentro de la que debe incluirse la financiera.

c) Aunque se ha dicho con anterioridad que los bienes patrimoniales son los integrantes del patrimonio privado de la Comunidad Foral, la Administración goza respecto de ellos de una serie de prerrogativas poco compatibles con esa cualidad privatística, pero que quedan justificadas en la medida en que se comprenden las funciones que dichos bienes cumplen en el ámbito administrativo y financiero y que exceden con mucho de las propias de un patrimonio privado; así, por un lado y de acuerdo con lo que señalan los apartados 2 y 3 del art. 28 LFPN, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, “podrá recuperar los bienes de dominio privado en el plazo de un año, contado desde el día siguiente al de la usurpación”, no admitiéndose “interdictos contra las actuaciones de la Administración de la Comunidad Foral en esta materia, siempre que ésta se haya ajustado al procedimiento legalmente establecido”. Por otro lado y de conformidad con el art. 38 de la LFPN “Ningún Tribunal ni Autoridad Administrativa podrá dictar providencia de embargo, ni despachar mandamiento de ejecución contra los bienes y derechos del Patrimonio de la Comunidad Foral, ni contra las rentas, frutos o productos del mismo, debiendo estarse a este respecto a lo que disponga la normativa reguladora de la actividad financiera de Navarra”; en el mismo sentido se pronuncia el art. 23.1 LFHPN.

d) Los ingresos patrimoniales se hallan afectos a la financiación de los gastos públicos. Así se desprende de la lectura conjunta de los arts. 13.e) y 14 LFHPN. El primero de los preceptos citados incluye entre los derechos o recursos económicos de la Hacienda Pública de Navarra “los rendimientos derivados de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la Comunidad Foral o los que procedan de la enajenación de éste, así como las adquisiciones realizadas a título de herencia, legado o donación”, mientras que el segundo proclama con carác-

ter general que el destino de los recursos de la Hacienda Pública de Navarra es la satisfacción del conjunto de sus obligaciones, siendo precisa una proclamación legal expresa en los casos en que se pretenda la afectación de recursos a fines concretos y determinados. Pero dicha afectación no supone, a nuestro juicio, su elevación a la categoría de recursos financieros, puesto que la misma condición es predicable del resto de ingresos públicos, con independencia de su procedencia.

### **C) Ingresos derivados del ejercicio de actividades comerciales e industriales.**

En ocasiones la Administración de la Comunidad Foral realiza directa o indirectamente la actividad empresarial –sustituyendo o complementando al sector privado–, y lo hace empleando diversas fórmulas jurídicas. A veces, lo hace a través de entidades administrativas que gozan de un estatuto especial, como, por ejemplo, Organismos autónomos o Entidades públicas empresariales, en un intento claro de huida de las exigencias de los principios presupuestarios, como veremos en el capítulo correspondiente.

En otros casos, el intervencionismo de la Administración foral en materia económica adopta la forma de sociedad mercantil, pero el empleo de una forma jurídico-privada no debe hacernos perder de vista que esta actividad se halla impregnada de tintes propios del Derecho Público: el capital de estas sociedades es público y públicos son los fines que se persiguen. Ello conferirá ciertas peculiaridades al régimen jurídico de estas sociedades, por mucho que se empeñe la LFHPN en intentar huir de las exigencias del régimen jurídico-público en materias tales como la laboral, la de contratación y, sobre todo, la presupuestaria.

Descendiendo al terreno de la práctica nos encontramos con que la LFACFN acoge dentro de la categoría general de los Organismos públicos a los Organismos autónomos y a las Entidades públicas empresariales (art. 100). Los primeros están encargados, en régimen de descentralización funcional, de la realización de actividades de fomento, prestacionales o de gestión de servicios públicos (art. 112.1) y las se-

gundas tienen como misión la de realizar actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación (art. 117.1).

La actividad de las entidades públicas empresariales y de las sociedades públicas generará, en principio, ingresos de Derecho Privado, puesto que la naturaleza de tal actividad encuentra mejor acomodo en el ámbito jurídico-privado. Sin embargo, no puede dejarse de lado el hecho de que el ordenamiento financiero tiene una cierta presencia en el régimen jurídico de estas entidades, y así las entidades públicas empresariales están –con matices importantes– sometidas al régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, de intervención y de control financiero de la LFHPN en lo no previsto expresamente en la LFACFN (DA 1ª LFACFN) y para las sociedades públicas de la Comunidad Foral se establece un régimen presupuestario especial en la LFHPN (arts. 66 y 67 y concordantes).

CAPÍTULO II

**LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES  
FINANCIEROS Y LA DISTRIBUCIÓN  
DEL PODER TRIBUTARIO**

*Ignacio Amatriain Cúa*

**I. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES FINANCIEROS.**

**A) La Constitución de 1978, norma suprema del ordenamiento jurídico.**

Dentro de la pirámide normativa de nuestro ordenamiento jurídico, la Constitución ocupa un lugar en la cúspide, de tal modo que los principios y normas contenidos en la CE no sólo deben informar el resto del ordenamiento jurídico, sino que incluso tienen, en la mayoría de los casos, valor normativo directo, es decir, son de aplicación inmediata.

En este sentido, las normas del Derecho Financiero (tanto, pues, del Derecho Tributario, del Derecho del Crédito Público o del Derecho Presupuestario) deben respetar los contenidos de la Constitución en su integridad (véase que el art. 9.1 CE establece que “los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”), pero hay algunos preceptos del texto consti-

tucional que tienen una especial incidencia respecto de la materia que nos ocupa y en concreto los arts. 31, 133, 134, 135 y 136.

Al igual que ocurre con aquellos otros principios constitucionales que informan el resto de las materias o ramas que integran el ordenamiento jurídico y que limitan el ejercicio de sus funciones por los poderes públicos, una violación de los principios constitucionales del Derecho Financiero por una ley o disposición normativa con fuerza de ley podrá dar lugar a la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad ante el TC. E incluso si es un reglamento o cualquier otra disposición normativa de rango inferior la que contradice los mandatos constitucionales, nuestro ordenamiento jurídico ordena a los jueces su inaplicación: “Los jueces y tribunales no aplicarán los Reglamentos o cualquier otra disposición contrarios a la Constitución...” (arts. 9.1 CE y 6 LOPJ).

## **B) Los principios constitucionales financieros. El art. 31 CE.**

Los modernos textos constitucionales manifiestan una creciente preocupación por las cuestiones relacionadas con los sistemas de ingresos y gastos públicos. Nuestra Constitución no es ajena a esta preocupación, y reflejo de ello es la presencia en nuestro texto constitucional del art. 31.

Conviene distinguir aquí entre los llamados principios materiales y principios formales. Principios materiales son aquéllos que han de subyacer en lo profundo de la regulación de los tributos y de la institución presupuestaria, es decir, son los que afectan al fondo o sustancia del sistema tributario o presupuestario; en definitiva, aquéllos que tratan de informar la materialidad o la sustancia del Derecho Financiero. En cambio la CE prescinde de la regulación de principios materiales en el ámbito de la Deuda pública, aunque si acudimos al bloque de la constitucionalidad podemos encontrar, de forma parcial, alguno de ellos en el art. 14 de la LOFCA. Por el contrario, los principios formales son aquéllos que atienden más a que las normas dictadas por la Administración Financiera se ajusten a unos cauces previamente marcados, ocupando un lugar destacado el principio de reserva de ley, que constituye la piedra basilar sobre la que se asienta la distribución de

competencias normativas entre los poderes legislativo y ejecutivo. Serán, así, principios materiales en el ámbito tributario los de generalidad, igualdad, capacidad económica o capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad; en el ámbito presupuestario, los de asignación equitativa de los gastos públicos y economía, eficacia y eficiencia en el Gasto Público; y, por último, el principio formal por excelencia en el ámbito del Derecho Financiero es el principio reserva de ley —que no hay que confundir con el principio de legalidad, como frecuentemente se hace ni tampoco con el principio de preferencia de ley, distinciones ambas sobre las que trataremos en el capítulo de este Manual dedicado a las fuentes del Derecho Financiero.

a) *Principios materiales en el ámbito del Derecho Tributario.*

a') *El principio de generalidad.*

El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas. El pronombre “todos” con que comienza el art. 31 CE es bien expresivo de la formalización del principio de generalidad en el pago de los tributos, recogiendo dicho principio igualmente en el art. 3 LFGT. Obsérvese que el citado principio tiene un alcance marcadamente subjetivo, es decir que no obliga al legislador ordinario a someter a gravamen todas las manifestaciones de capacidad económica (vertiente objetiva del citado principio) y que se abandona cualquier referencia a la condición de españoles (o, en el caso de la LFGT, de navarros), a diferencia de lo que ocurre en otros preceptos de la CE o de la normativa foral.

Pero la utilización de ese pronombre “todos” exige algunas precisiones acerca de su alcance y consecuencias. En primer lugar debe aclararse que la formulación dada al principio de generalidad en nuestro texto constitucional no supone que todos deben efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las normas ordinarias que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la Ley. En definitiva, este principio lo que prohíbe es la implantación o mantenimiento

de privilegios fiscales, tanto en lo que se refiere a elaboración de las normas tributarias como en su posterior interpretación.

La inclusión del principio de generalidad en la CE debería suponer –y ello no es incompatible con la inexistencia de una generalidad objetiva– en primer lugar el establecimiento de un mandato al legislador para que éste cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. Ello no impide la exclusión, con carácter general y absoluto, de la posibilidad de establecer exenciones y bonificaciones; sólo se prohíbe la implantación de aquéllas que tengan carácter discriminatorio. Dicho de otro modo: lo que no está autorizado es tratar de forma distinta situaciones idénticas, cuando no existe justificación alguna para ello.

Algunas de estas exenciones establecidas por el legislador ordinario se encuentran suficientemente justificadas por razones elementales de justicia tributaria: por ejemplo, el mínimo vital exento y las exenciones de artículos de primera necesidad, aun cuando hay que debatir si ello es, en todos los casos y sobre todo en el primero, compatible con el principio de capacidad económica, especialmente en el IRPF. La anterior afirmación nos introduce en un debate que hoy parece ya superado: ¿es posible establecer exenciones en favor de personas que, en principio, gozan de capacidad económica aparentemente suficiente, con el fin de conseguir otros fines constitucionales? Técnicamente, podríamos titular el problema como la legitimidad de la utilización del sistema tributario con fines de política económica. Y hoy, como ya hemos dicho, el debate se halla, a nuestro juicio, superado, en el sentido de admitirse sin mayores inconvenientes semejante posibilidad. La propia LFGT lo permite en el art. 4.1, como expresión de lo que ya parecía desprenderse del texto constitucional. En efecto, la CE incluye en su texto una serie de principios rectores de política social y económica (arts. 39 a 52), que legitiman plenamente la concesión de beneficios tributarios, aun cuando los beneficiarios de ellos tengan una capacidad económica que, por sí sola, no justificaría la actuación del legislador.

Por otro lado, el TC (SS. de 26 de marzo de 1987, 7 de junio de 1993 y 22 de julio de 1996) ha venido a reconocer la posibilidad de la

utilización de los tributos como instrumentos de política económica, hasta el punto de que se habla hoy en día de los fines extrafiscales de algunos tributos, pese a las distorsiones que ello provoca en su estructura y/o en las decisiones de los contribuyentes.

En suma, lo que sí está claro es que en ningún caso es admisible el establecimiento de exenciones por la exclusiva razón de la persona de que se trate, siempre que la exención subjetiva no esté fundada en motivos de capacidad económica. Así, por ejemplo, la exención en el IRPF de las plusvalías derivadas de la transmisión de la vivienda habitual por personas físicas mayores de 65 años sin tener en cuenta su capacidad económica y sin establecer un límite a la plusvalía o a la renta de dichas personas puede constituir un ejemplo de lo que venimos afirmando.

b') *El principio de igualdad. La equidad en el gasto público.*

Con carácter general, el art. 14 CE establece que los españoles son iguales ante la Ley (obsérvese cómo aquí sí se hace referencia a la condición nacional). Pues bien: esa idea de igualdad genéricamente expresada tiene su especificación para el ámbito del ordenamiento financiero en el art. 31 CE. Surge, así, una cuestión interesante como es determinar si la igualdad del art. 14 y la del art. 31 de la CE son sinónimas o si, por el contrario, existe alguna diferencia entre ellas, cuestión no siempre bien entendida por la doctrina y peor resuelta por el TC que ha solido incurrir en mixtificaciones innecesarias, sin ofrecer los perfiles nítidos de la diferenciación, supuesto que el constituyente quiso diferenciar ambos principios —el general y el tributario—.

Dada la íntima conexión entre los distintos principios constitucionales del ordenamiento financiero, muchas veces se ha dicho que el principio de igualdad se traduce en la modulación de la capacidad económica en el sentido de que situaciones económicas iguales sean tratadas de la misma manera. Pero naturalmente esta igualdad no puede ser una igualdad puramente aritmética. La verdadera igualdad exige el tratamiento desigual de situaciones desiguales, y aunque ello constituye derivación del principio general del art. 14 es trasladable, con matices, al art. 31.1 de la CE.

En efecto: el TC ha dejado dicho que no conviene identificar totalmente el principio de igualdad con el de capacidad económica, puesto que propio TC (S. de 14 de enero de 1986) permite ciertas discriminaciones entre los individuos, siempre y cuando se hallen amparadas en otros valores constitucionales. Es decir: el principio de igualdad no es tan tajante que impida cualquier desigualdad, sino sólo aquella desigualdad que pueda ser calificada como discriminatoria.

Hemos dicho al comenzar este epígrafe que el art. 14 CE proclama la igualdad de los españoles ante la ley. Sin embargo, la virtualidad del principio de igualdad no debe acabar ahí sino que debe extenderse hasta la consecución de la igualdad en la aplicación de la ley, de tal modo que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, lo que implica, a su vez, que cuando se separe de sus precedentes deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello.

Por último, ha de indicarse que como principio constitucional del entero ordenamiento financiero que es, la igualdad no sólo informa la elaboración y aplicación práctica del sistema tributario sino que afecta también al ámbito del gasto público: “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos”. Aquí, y sin perjuicio de mayores profundizaciones, la capacidad económica debe operar en sentido negativo, es decir, que el gasto público debe dirigirse preferentemente a aquellas personas con menor capacidad económica puesto que de lo contrario lo conseguido por la vía tributaria se vería enervado por la vía de la distribución del gasto público. Dicho de forma somera, la igualdad tributaria no puede ir desligada de la equidad en el gasto público ni las discriminaciones derivadas de aquéllas pueden ser compensadas por la vía presupuestaria, como frecuentemente ocurre. Y ello porque el sistema tributario –y sus principios materiales de justicia– son instrumentales respecto del gasto público, es decir, que aquél no es un fin en sí mismo, sino un medio para conseguir los ingresos con los que financiar éste. De tal forma que, como señalara Grizziotti, el sistema financiero –contemplado en su conjunto– ha de ser progresivo en materia tributaria y regresivo en materia de gasto público o, dicho en otros términos, ha de procurar una redistribución de la renta y de la riqueza, objetivo que, por otro lado, aparece señalado también en nuestro texto constitucional.

*c') El principio de capacidad económica.*

Este es el principio constitucional financiero de mayor tradición y raigambre no sólo en nuestro ordenamiento jurídico sino en el Derecho comparado. En la actualidad su formulación se recoge en el art. 31 CE y, de forma innecesaria por reiterativa, en el art. 3 LFGT.

Independientemente de que nos fijemos en una u otra materialización legislativa del principio, lo que se persigue en todo caso es la búsqueda de un tributo justo a través de su adaptación a la capacidad económica del sujeto que ha de pagarlo. Tal objetivo exige la contemplación del principio en sus dos facetas: objetiva y subjetiva.

El principio de capacidad económica contemplado desde su vertiente objetiva exige que el legislador tributario elija siempre hechos imponibles basados en actos, hechos o negocios jurídicos indicativos de capacidad económica. O bien que a través de mecanismos como la obligación extratributaria o la traslación legal de la cuota, se cumpla el citado principio a través del objeto del tributo que, como veremos, no ha de coincidir necesariamente con el hecho imponible susceptible de generar el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Al tratar del principio de capacidad contributiva desde el punto de vista subjetivo, la doctrina ha formulado la distinción entre capacidad contributiva absoluta y capacidad contributiva relativa. De forma sincrética, podemos decir que la primera es la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas, mientras que la segunda es el criterio que ha de orientar la fijación en concreto de la concreta carga tributaria individual.

Para la determinación del reparto de la carga tributaria no basta saber que han de contribuir al levantamiento de las cargas públicas quienes tengan capacidad económica para ello (capacidad contributiva absoluta); es necesario, además, averiguar en qué medida tal capacidad se da respecto de cada sujeto pasivo (capacidad contributiva relativa). La estimación de la segunda será la que presida la elección de los métodos impositivos, es decir, de las medidas técnicas que, partiendo de una manifestación de la riqueza imponible de un sujeto, conducen a la determinación de la cuantía que por esa riqueza ha de satisfacer.

Dentro de esas técnicas o métodos impositivos, la doctrina estima que el índice más significativo de capacidad económica de las personas es la renta, y en menor medida su patrimonio y su nivel de consumo o gasto, y que las exenciones pueden jugar un papel esencial en el logro de la adecuación de la carga tributaria a la capacidad económica, sobre todo a través de aquéllas que tienden a exonerar la renta mínima hasta determinada cuantía (mínimo vital exento, pese a las críticas fundadas que ha suscitado dicha medida en el IRPF, preguntándonos, por ejemplo, por qué no existe dicho mínimo vital en el IVA, prescindiendo de los problemas técnicos que su implantación supondría y de las exigencias derivadas de la armonización fiscal europea). Por tanto, aunque las exenciones pueden ir en contra del principio de generalidad, pueden, por el contrario, ayudar a conseguir el de capacidad económica.

De igual manera, la doctrina hacendística ha solido diferenciar entre índices directos e indirectos de capacidad económica, con repercusiones (aunque no identificaciones) sobre la distinción entre impuestos directos e indirectos. De forma muy sintética, los índices directos serían la obtención de una renta o la posesión de un patrimonio en tanto que los índices indirectos derivarían del consumo (que no es sino una modalidad de aplicación de la renta) o de la transmisión de elementos patrimoniales.

d') *El principio de progresividad.*

El principio de progresividad supone que la carga tributaria ha de quedar repartida de tal modo que paguen más que proporcionalmente aquéllos que disponen de más propiedades y rentas y menos que proporcionalmente quienes menos tienen.

Dicho principio se encuentra recogido en todos los sistemas tributarios modernos, respondiendo a un estricto sentido de redistribución de la renta y de justicia social (que, por cierto, aparece recogido en el art. 40.1 CE). Lo cierto es que este principio es una novedad en nuestra historia constitucional, ya que hasta la CE ningún otro texto constitucional había hecho referencia a este principio, circunstancia normal si se tiene en cuenta que éste es un principio de formulación

reciente en la doctrina y en los postulados de la política económica, ligado, sin duda, a las ideas contemporáneas acerca de la redistribución de la riqueza. A él se refiere, pues, nuestra CE en su art. 31 como uno de los principios rectores de nuestro sistema tributario. También la LFGT en su art. 3 incluye al principio de progresividad entre los inspiradores del sistema tributario navarro, si bien tanto en el Estado como en Navarra no existe un parámetro –siquiera sea económico– para medir el cumplimiento por la legislación ordinaria del citado principio, siendo absolutamente inválido, incluso desde perspectivas económicas, la distribución porcentual entre impuestos directos e indirectos (en el sentido presupuestario del término) sobre el total del sistema tributario.

Digamos, por último, que en la medida en que la progresividad es predicada del sistema, considerado en su conjunto, como lo hace el art. 31 CE y no de cada uno de los tributos que lo integran, nada obsta a que se puedan aplicar tipos proporcionales e incluso regresivos, siempre que se mantenga la progresividad del sistema tributario en su conjunto. Además, conviene tener en cuenta que la progresividad de un tributo en concreto no se mide –como se hace frecuentemente– en función de los tipos de gravamen, puesto que hay otros elementos de la obligación tributaria (exenciones, deducciones, etc.) que juegan a favor o en contra del citado principio. Y que no todos los impuestos en concreto son susceptibles de ser progresivos, constituyendo ejemplo emblemático de impuesto progresivo el IRPF, aunque, paradójicamente, sea el más cuestionado en punto al cumplimiento de este principio constitucional.

Resta añadir, no obstante, que la progresividad encuentra límites en el mismo art. 31 CE, en cuanto que el sistema tributario nunca podrá tener alcance confiscatorio.

*e') El principio de no confiscatoriedad.*

El art. 31.1 CE, tras enumerar los principios de justicia en la distribución de la carga tributaria anteriormente referenciados, concluye afirmando que el sistema tributario no tendrá en ningún caso alcance confiscatorio. Se trata de una norma singular, que no existe en otros

ordenamientos (salvo en el alemán y derivado de la jurisprudencia constitucional) y que es fruto del consenso que presidió la redacción de la CE. Tras unos principios de marcado carácter redistributivo, aparece esta especie de garantía frente a posibles abusos derivados de la progresividad del sistema.

No se trata de un principio fundamental ni excesivamente apreciado por la doctrina. Así, Albiñana dice que era un principio innecesario en el texto constitucional, puesto que el art. 33 CE ya establece suficientemente el régimen de la propiedad privada. Por su parte, Pérez Royo afirma que tiene más un valor ideológico o político que jurídico, propiamente dicho. Y por último, Palao Taboada sostiene que este principio de no confiscatoriedad confunde dos planos que deben mantenerse bien diferenciados: la regulación de la contribución a los gastos públicos y la regulación del derecho a la propiedad (art. 33 CE).

Pasando ya al terreno práctico, ha de verse que cuando el TC ha tenido que enfrentarse con la aplicabilidad de este principio, sólo en contadas ocasiones ha sido explícito en relación con su contenido: por ejemplo, en la STC de 26 de marzo de 1987, dictada en resolución de recurso de inconstitucionalidad contra el Impuesto Andaluz sobre Tierras Infrautilizadas, dejó de lado la cuestión. Sin embargo, en otro pronunciamiento el Alto Tribunal (en su STC de 4 de octubre de 1990), fue mucho más claro: “Es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que, además, se estaría desconociendo por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución (el derecho de propiedad); como sería, asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un IRPF cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”. Con lo cual se plantean problemas elementales de índole práctica: ¿cuál es el tipo máximo de gravamen para que un impuesto no sea confiscatorio?, ¿el gravamen de patrimonios improductivos por decisión voluntaria del contribuyente constituye una confiscatoriedad encubierta en la medida en que tendrá que destruir (transmitir) elementos patrimoniales para afrontar el pago del impuesto? Y, por último, ¿qué sentido tiene topar (con todas las matizaciones y exclusiones que establece el legislador) el

límite de las cuotas del IRPF y del IP cuando ello sólo beneficia a las grandes fortunas que incumplen el principio social del derecho de propiedad que, por cierto, es también un principio constitucional?

Ahora bien, según Pérez Royo, si se estableciese de tal forma un tributo que produjese confiscación o anulación del derecho de propiedad, el precepto sería de por sí inconstitucional sin recurrir al principio de no confiscatoriedad por el simple juego del principio de capacidad económica. O, dicho en otros términos, hay recursos suficientes en la CE como para evitar la especie de *expropiación tributaria* que trata de evitar el difuso principio de no confiscatoriedad.

b) *Principios materiales en el Derecho Presupuestario.*

El texto constitucional contiene una serie de principios referidos estrictamente al gasto público: son los reseñados en los arts. 31.2, 134, 136 y 158. Son los siguientes:

- Principio de justicia material del gasto público.
- Principios rectores de la institución presupuestaria.
- Principio de control incorporado en la regulación del Tribunal de Cuentas.
- Consideración del gasto público como instrumento para la realización de los principios de solidaridad y nivelación económica interregional.

Pero de entre todos ellos, nos detendremos en el principio que específicamente y de forma sustancial se refiere a la función de gasto: “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía” (art. 31.2 CE).

La inclusión de este precepto en la CE supone, a diferencia de lo que ocurre con los principios tributarios, una novedad no sólo en el Derecho constitucional español sino en el Derecho comparado, ya que tanto uno como otro se habían limitado a recoger aspectos relativos a la legalidad formal del gasto público, sin establecer criterios orientadores de justicia en el gasto público. Probablemente tal ausencia de principios

materiales relativos al gasto público durante años en los textos constitucionales se debiera a lo arraigado de la sensación de que el destino de los ingresos públicos quedaba circunscrito al terreno de la política, y, por tanto, difícilmente aprehensible por el mundo del Derecho.

Dos son los postulados constitucionales que se recogen en el art. 31.2 CE: a) el principio de equidad en la asignación de los recursos públicos, y b) el criterio de eficiencia y economía en su programación y ejecución.

El primero de ellos pretende proceder a una delimitación equitativa de los fines que van a satisfacerse a través del gasto público. Y, ¿cuáles serán las pautas que nos permitirán afirmar que se cumple este principio constitucional? Es difícil aventurarlo a pesar del tiempo transcurrido desde la promulgación de la CE, pero ésta nos marca ciertas vías que nos permitirán sostener una afirmación de este género: si con el gasto público se cumplen los principios rectores de la política social o económica (arts. 39 a 52 CE) se estará dando cumplimiento a este principio constitucional relativo al gasto público.

El segundo, en cambio, es un principio de tipo técnico, ya que ordena que en la gestión del gasto se empleen procedimientos eficaces y que se consiga la óptima asignación de los recursos. Ello supone la incorporación al aparato administrativo de técnicas de gestión operativa propias del sector privado, sin que ello vaya en detrimento de las necesarias cautelas puestas por el ordenamiento al actuar administrativo: principio de reserva de ley de las consignaciones presupuestarias y procedimiento presupuestario de gasto público con las fases propias de todo procedimiento administrativo.

Ha de destacarse que hay autores (por ejemplo, Martínez Lago) que son bastante escépticos en cuanto a la eficacia de estos principios, y ello porque aun reconociendo que las Leyes de Presupuestos cumplen una importante función de control, tienen un papel subordinado en el proceso de asignación de los recursos públicos, y ello porque si seguimos la opinión expuesta por Pérez Royo, cabe distinguir entre leyes sustanciales del gasto público –legislación reguladora de los servicios públicos y fundamentalmente, de las prestaciones sociales– y legislación presupuestaria propiamente dicha, lo que provoca que en bastantes momentos la ley presupuestaria se limite a ser simple expre-

sión matemática de decisiones que aparecen tomadas con anterioridad a la propia ley presupuestaria. Ahora bien, este principio no debe ser entendido con rigidez, puesto que como el propio Pérez Royo reconoce “en la propia Ley de Presupuestos se cumplen importantes opciones en cuanto a la asignación de recursos públicos. Así sucede, por ejemplo, con lo relativo al porcentaje de incremento de las retribuciones o con determinadas decisiones en el campo de la inversión pública”.

### **C) Principios formales en el Derecho Financiero: el principio de reserva de ley.**

#### *a) El principio de reserva de ley tributaria.*

Según este principio, es necesaria una Ley formal para el establecimiento de tributos. El principio de reserva de ley tributaria se encuentra establecido en el art. 31.3 CE que, como ya vimos antes, requiere que las prestaciones personales o patrimoniales sean establecidas con arreglo a la Ley. Dicho principio es recalcado, con relación expresa a los tributos por el art. 133.1 CE, que dice que el poder tributario del Estado se ejercerá mediante ley.

Este principio deriva, desde el punto de vista político, del esquema de separación de poderes: los impuestos deben consentirse por la representación de los contribuyentes (en el Derecho inglés, la máxima “no taxation without representation”).

Desde el punto de vista estrictamente jurídico, tradicionalmente deriva este principio de la idea de garantía estrictamente individual frente a posibles intromisiones del poder en la esfera de la propiedad y de la libertad del ciudadano.

La STC de 17 de febrero de 1987 resume perfectamente estas dos facetas del principio de reserva de ley, al decir que la función de dicho principio es la de “asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes” y la de “garantía de la autodisposición de la Comunidad sobre sí misma”.

b) *El principio de reserva de ley presupuestaria.*

En el ámbito presupuestario, el principio de reserva de ley significa que la aprobación del presupuesto y la autorización del gasto público corresponde a las Cortes, tomando la forma de ley.

Dicho principio se encuentra reconocido en la CE, en diversos preceptos. El art. 134.1 establece: “Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación”, y, por su parte, el art. 66.2 dice: “Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban los presupuestos...”

El presupuesto se aprueba, pues, por ley, una ley un tanto peculiar, peculiaridad que según la STC de 14 de mayo de 1992 consiste “en que el ejercicio del poder legislativo por las Cortes está condicionado en estos casos por las disposiciones contenidas en los apartados 1º, 6º y 7º del artículo 134 de la Constitución (STC 65/1987, F.J. 3º), y por las restricciones impuestas a su tramitación parlamentaria por los Reglamentos de las Cortes (STC 27/1981, F.J. 2º)”.

## **II. LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER FINANCIERO ENTRE LOS DISTINTOS NIVELES DE GOBIERNO EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.**

### **A) El poder tributario. Precisiones conceptuales.**

Una vez que hemos examinado los principios constitucionales financieros, procede ahora abordar la cuestión de la distribución de la competencia para el establecimiento de tributos desde el punto de vista territorial. Es decir, la cuestión del poder tributario, que no es ni mucho menos ajena al texto constitucional.

Pero antes de examinar la cuestión en profundidad ha de realizarse una precisión de carácter conceptual, puesto que la idea de poder tributario ha sufrido una profunda transformación con el correr de los siglos. En la doctrina tradicional se consideraba que el concepto de poder tributario o de soberanía tributaria era el fundamento o justifica-

ción del tributo. Así que, de acuerdo con esta concepción, el tributo es la prestación pecuniaria que el ente público tiene la capacidad de exigir con base en su potestad de imperio.

Piénsese que tradicionalmente se ha considerado que el poder para establecer tributos, junto con el poder para acuñar moneda y para declarar la guerra, constituye el núcleo identificador de la soberanía política.

Nada tiene que extrañar entonces la distinción que esta doctrina hace entre el poder originario, correspondiente al Estado como titular de la soberanía, y el poder tributario derivado, correspondiente a los entes públicos de nivel inferior al Estado, que disfrutan de dicho poder sólo en la medida en que les viene atribuido por el propio Estado.

Pues bien: la mayoría de la doctrina actual (y entre ellos, Pérez Royo) opina que esta concepción no es válida en los momentos actuales, puesto que se aviene mal con el Estado de Derecho que configura nuestra Constitución. En primer lugar, el poder tributario no puede ser considerado fundamento de la imposición, sino que éste debe hallarse en el deber de contribuir establecido en la propia CE (art. 31). Tampoco puede hablarse de la existencia de un poder tributario originario, inherente al Estado por su simple existencia, sino que más bien el Estado tiene poder tributario (como tiene otros poderes o potestades públicos) en la medida en que se lo atribuye la Constitución y dentro de los límites establecidos en ella. O, si se quiere mantener la diferenciación, el poder tributario del Estado es originario porque sólo está sometido a los principios constitucionales, mientras que el carácter derivado del poder de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones deriva del hecho de que está sometido no sólo a los límites de la CE sino también a los establecidos por la legislación ordinaria del Estado (piénsese en Navarra la sujeción de su poder tributario al Convenio Económico, que es una ley ordinaria del Estado).

De lo anteriormente dicho se deduce:

- 1º) Que al estudiar el poder tributario, lo haremos teniendo en cuenta el concepto moderno de poder tributario al que hemos hecho referencia últimamente, es decir, no identificaremos poder tributario con fundamento de la imposición sino que nos referiremos a la más modesta cuestión de la distribución de la

potestad de establecer tributos entre los diferentes entes públicos de carácter territorial (Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales);

- 2º) Que las diferencias en la magnitud y características del poder tributario de los citados entes públicos vendrían dadas no por el origen de dicho poder, que procede en todo caso de la Constitución, sino por los límites que ésta establece para cada uno de los diferentes supuestos. Esto es lo que constituye el objeto de nuestro estudio y lo que marca la diferencia entre los diversos titulares de poder tributario.

## **B) El poder tributario del Estado.**

Dicho poder se encuentra reconocido en el art. 133.1 CE: “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”.

Esta fórmula se inspira claramente en la definición de poder tributario que critica abiertamente Pérez Royo. En su opinión, y a pesar de la redacción del precepto ha de indicarse que la caracterización del poder tributario del Estado como poder originario carece de efectos jurídicos desde el punto de vista práctico. Más bien el significado del poder tributario del Estado como poder originario hay que buscarlo en el ámbito de lo simbólico-político, como sucede con otras cuestiones relacionadas con la articulación territorial del poder político (por ejemplo, con el término “nacionalidades” que aparece en el art. 2 CE), resultando todo ello inaplicable si nos colocamos en el ambiente y circunstancias reinantes a lo largo de todo el proceso de redacción del texto constitucional.

En todo caso, este precepto podría entenderse en el sentido de que en caso de conflicto o colisión con las Comunidades Autónomas el poder tributario del Estado tiene carácter precedente. Ahora bien: esta concreta cuestión no es directamente abordada por la CE, sino que ha tenido que ser su legislación de desarrollo la encargada de tocarla más a fondo.

### C) El poder tributario de las Comunidades Autónomas.

“Las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”, dice el art. 133.2 CE. Más adelante, el propio texto constitucional reconoce a las Comunidades Autónomas autonomía financiera (art. 156.1 CE) y, más concretamente, capacidad para establecer tributos propios [art. 157.1.b] y recargos sobre impuestos estatales [art. 157.1.a].

Cuando el art. 133 CE califica el poder tributario del Estado como “originario”, parece hacerlo para diferenciarlo radicalmente del de las Comunidades Autónomas a las que parece querer colocar en un plano inferior, junto con el de las corporaciones locales. Pero, ¿qué se quiere decir con la afirmación de que las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes?

En primer lugar, ha de decirse que la referencia a la Constitución en este precepto es innecesaria y reiterativa, ya que absolutamente todos los poderes públicos deben actuar sometidos a la Constitución (incluso el Estado).

Sin embargo, la referencia al sometimiento de las Comunidades Autónomas a las leyes no es ni mucho menos innecesaria. ¿Debe entenderse con ello que las Comunidades Autónomas sólo pueden ejercer su potestad tributaria en el marco que les señale una ley estatal? La respuesta a esta pregunta se halla en la propia CE (art. 157.3): “Mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el precedente apartado 1”. Entre esas competencias financieras está la de establecer tributos. No se trata, pues, de un requisito que la CE establezca, sino simplemente de una posibilidad, sobre cuya oportunidad corresponde juzgar a las Cortes Generales.

En ejercicio de semejante posibilidad se aprobó por las Cortes la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada por las Leyes Orgánicas 3/1996, de 27 de diciembre, y 7/2001, de 27 de diciembre, modificación que se complementa por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regula el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. Dicha Ley Orgánica, en lo que hace a

la creación de tributos autonómicos no hace sino recoger las limitaciones que ya venían especificadas en la Constitución.

Dichas limitaciones son las siguientes:

- la de respetar los principios o criterios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles (art. 156.1 CE);
- las limitaciones derivadas de los principios de territorialidad y de unidad del mercado (art. 157.2 CE).

A estas limitaciones constitucionales, la LOFCA añade otra: la prohibición de doble imposición conectada con el que podríamos llamar principio de preferencia de la Hacienda estatal en la definición de hechos impositivos. En este sentido, el art. 6.2 LOFCA dice: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado”. Ahora bien: sí que es posible lo contrario, es decir, que el Estado recabe para sí el establecimiento de tributos cuyos hechos impositivos hayan sido fijados por las Comunidades Autónomas. Así lo establece el art. 6.4 LOFCA: “Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”.

Finalmente ha de indicarse que, junto a sus tributos propios, las Comunidades Autónomas pueden establecer recargos sobre tributos del Estado y, además, beneficiarse de la cesión de tributos por parte del mismo Estado, cesión que puede tener un alcance meramente recaudatorio o, por el contrario, llevar aparejada también la compartición limitada del poder normativo, como sucede actualmente en la mayoría de los tributos cedidos.

#### **D) El poder tributario de Navarra y de los territorios históricos del País Vasco.**

Tras el estudio del poder tributario de las Comunidades Autónomas es preciso estudiar el poder tributario de los territorios históricos

de la Comunidad Autónoma Vasca y de la Comunidad Foral de Navarra.

Tradicionalmente, las Diputaciones Forales de estos territorios habían disfrutado de facultades para regular su Hacienda de manera autónoma, de acuerdo con unos principios pactados o concertados con el Estado.

Este régimen foral fue reconocido por la CE, cuya DA Primera establece que “la Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales”, añadiendo que “la actualización general de dicho régimen se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”.

Las relaciones económico-financieras entre el Estado y los territorios históricos del País Vasco se regulan por el tradicional sistema del Concierto Económico. El último de todos ellos es el aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo. Como caracteres más destacados del régimen tributario foral vasco podemos destacar los siguientes:

a) la existencia de dos grupos de tributos: los concertados y los no concertados. La gestión de los primeros corresponde a las Diputaciones Forales vascas y la de los segundos a la Hacienda del Estado;

b) las Diputaciones ostentan competencias normativas respecto de los tributos concertados, pero teniendo siempre presentes los principios generales y las normas de armonización fiscal establecidas por el Estatuto de Autonomía del País Vasco y por el Concierto Económico; hay que distinguir entre tributos concertados de normativa autónoma y de normativa común. En los segundos, los territorios históricos han de aplicar las mismas normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio común;

c) son tributos no concertados aquéllos respecto de los que el Estado conserva competencias exclusivas tanto en materia de regulación, como de gestión, inspección, revisión y recaudación; en los momentos actuales –y al igual que sucede con Navarra– se reducen a los derechos aduaneros, y al hecho imponible importaciones en el IVA y en los Impuestos Especiales de Fabricación;

d) uno de los puntos fundamentales que aborda el Concierto Económico es el del cupo o contribución del País Vasco a las cargas gene-

rales del Estado. Es decir, de los tributos concertados la Comunidad Autónoma entrega una cantidad al Estado como contraprestación de los servicios que éste presta a aquélla o dentro del territorio de aquélla; en definitiva, de aquellos servicios que la Comunidad Autónoma no tiene asumidos;

e) las peculiaridades en cuanto a la regulación de las Haciendas Locales, cuestión a la que haremos referencia más adelante.

En Navarra, el sistema que rige es el de Convenio Económico, según indica la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LORAFNA). El Convenio vigente en los momentos actuales es el de 31 de julio de 1990, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre (y que fue modificado por la Ley 19/1998, de 15 de junio). Por su parte, la Ley 25/2003, de 15 de julio, ha modificado profundamente el contenido del Convenio, ampliando las competencias de la Comunidad Foral.

Al igual que lo que sucede en el País Vasco, Navarra tiene compartidas determinadas competencias en relación con la materia tributaria, rigiendo asimismo un sistema de aportación económica de la Comunidad Foral a las cargas generales del Estado y recogándose en el texto del Convenio ciertas particularidades en relación con la financiación de las Haciendas Locales. Hasta aquí este breve bosquejo acerca de la compartición del poder tributario entre el Estado y Navarra, pues será objeto de análisis tanto a lo largo de esta obra como en nuestro Manual de Derecho Tributario de Navarra, por lo que no vamos a incurrir en reiteraciones, para no cansar al lector.

## **E) El poder tributario de las Corporaciones Locales.**

La CE reconoce la autonomía de las entidades locales en el art. 140. Pero para que esa autonomía sea efectiva es preciso que las Corporaciones locales dispongan de los recursos suficientes para dar cumplimiento a sus fines. Es por ello que la CE permite a las Corporaciones Locales que se financien mediante tributos propios (art. 142), lo que representa una evidente manifestación de su autonomía financiera, simple consecuencia de la autonomía que, con carácter general, les

reconoce la Constitución. Las Corporaciones Locales, como ya hemos visto, pueden establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes, según el art. 133.2 CE, que equipara en su redacción a Comunidades Autónomas y corporaciones locales. El poder tributario de las Comunidades Autónomas se califica como “derivado” en la STC de 17 de febrero de 1987. Ahora bien, hay una fundamental diferencia entre unas y otras: las Comunidades Autónomas disfrutaban de potestad legislativa y las corporaciones locales carecen de ella.

Por tanto, y por exigencia del principio de reserva de ley, las corporaciones locales sólo pueden establecer tributos o regular sus elementos esenciales si cuentan con habilitación explícita por parte de una ley, que deberá prefijar dentro de ciertos límites la disciplina de dichos tributos.

De acuerdo con este esquema, el TR de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) establece su regulación sustantiva, con lo que a las corporaciones locales les queda sólo decidir acerca de su establecimiento o no (menos en los casos en que el tributo es obligatorio) y acerca de su tipo o cuantía, dentro de los márgenes fijados por el citado TR. Por último, conviene hacer referencia, siquiera somera, a las especialidades con que nos encontramos en materia de Haciendas Locales. Aparte de los especiales regímenes vigentes para Baleares, Municipio de Barcelona, Municipio de Madrid, Ceuta y Melilla y Canarias, conviene hacer referencia a las especialidades que en materia de Haciendas Locales rigen para las Corporaciones Locales del País Vasco y Navarra, cuyos tributos locales se establecen salvaguardando las especialidades de los respectivos regímenes forales, como señala la propia LRHL. En el caso del País Vasco el Concierto Económico establece que corresponde a las instituciones vascas el establecimiento del régimen tributario local dentro de los principios establecidos en el Estatuto de Autonomía y en la propia Ley del Concierto (vid. arts. 39 a 42). En cuanto a Navarra, el Convenio Económico dispone que “corresponden a la Comunidad Foral en materia de Haciendas Locales las facultades y competencias que ostenta al amparo de la Ley Paccionada, de 16 de agosto de 1841, en el Real Decreto-Ley Paccionado, de 4 de noviembre de 1925, y demás disposiciones complementarias” (artículo 48). En ejercicio de esa competencia se dictó la LFHLN.

**F) Las facultades financieras de los entes corporativos.**

En nuestro ordenamiento jurídico nos encontramos junto a entes de carácter territorial (fundamentalmente, los examinados con anterioridad), otros de carácter institucional que no forman parte de la Administración directa del Estado y cuya finalidad es preservar intereses de carácter sectorial (corporativos, profesionales, etc.). Estos entes carecen de potestades normativas, con lo que no pueden establecer tributos. No son titulares de poder tributario. Sin embargo, es posible que los órganos con capacidad y competencia legislativa les atribuyan la condición de acreedores de créditos tributarios que al efecto se creen por dichos órganos. A estos entes se refiere el art. 5 LFGT cuando dice que “las demás Entidades de Derecho Público no podrán establecerlos (los tributos), pero sí exigirlos, cuando la Ley lo determine”.

# CAPÍTULO III

## LAS FUENTES DEL DERECHO FINANCIERO DE NAVARRA

*Fernando de la Hucha Celador*

### **I. INTRODUCCIÓN. LA CONSTITUCIÓN COMO FUENTE DEL DERECHO NAVARRO Y EL BLOQUE DE LA CONSTITUCIONALIDAD.**

Una vez examinado el contenido y alcance del principio de reserva de ley, especialmente en materia tributaria, al que se refiere el art. 31.3 y 133 de la CE, y deferido el contenido y alcance de dicho principio en materia presupuestaria y de crédito público a las lecciones correspondientes, resulta evidente que el sistema de fuentes del Derecho Financiero –como el de cualquier otra rama del ordenamiento– ha de partir de la propia CE, bajo una doble perspectiva: por un lado, como norma directamente aplicable e integrada en el sistema de fuentes del Derecho navarro –ocupando el vértice del mismo, por encima de lo que algunos autores deducen de la DA Primera de la propia CE– y por otro, como norma sobre la normación, es decir, como hemos señalado, como determinante del sistema de fuentes no sólo del Estado sino, con alguna modulación, de las Comunidades Autónomas. Ya tempranamente, la STC de 28 de abril de 1982, negó el carácter puramente programático del texto constitucional y la necesidad de que su

desarrollo se efectuara por el legislador ordinario; en suma negó que la CE no fuera una norma directamente aplicable señalando que ésta “lejos de ser un catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que no sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento”.

¿Se aplica directamente la CE a las Comunidades Autónomas y/o a los territorios forales? La respuesta ha de ser afirmativa, pero con matices, en algún caso derivados de la propia jurisprudencia del TC, por ejemplo cuando ha negado que la prohibición de establecer tributos a través de la Ley de Presupuestos sea aplicable a Navarra, señalando que este precepto afecta sólo al Estado *stricto sensu* y no a la Comunidad Foral, salvo que así se hubiera previsto en la LORAFNA. Y, el segundo matiz que hay que introducir viene determinado por la alteración del sistema de fuentes del Derecho Financiero que explícitamente supuso la constitución de Navarra en Comunidad Foral, sobre todo en lo que se refiere a la posibilidad de dictar leyes como expresión jerárquica máxima de su autonomía y de su foralidad. Como es sabido, la posibilidad de dictar leyes queda reservada por la CE al Estado y a las Comunidades Autónomas, de forma que los territorios forales que carezcan de potestad legislativa (por ejemplo, los territorios históricos del País Vasco) no pueden formalmente cumplir el sistema de fuentes derivado de la CE, situación que, evidentemente, se produjo en Navarra desde 1978 hasta 1982. Los acuerdos de la Diputación Foral o del Parlamento preautonómico –fueran en el ámbito tributario o presupuestario– tenían materialmente carácter de ley pero formalmente no lo eran, sin que ello supusiera contravenir, entre otros, el art. 31.3 de la CE y la reserva de ley en materia tributaria, puesto que la posibilidad de regular materias reservadas a ley mediante normas reglamentarias quedaba amparada por la famosa DA Primera.

Evidentemente, la aparición de las Comunidades Autónomas determinó una alteración sustancial en el sistema de fuentes del Derecho, puesto que junto al principio de jerarquía aparece el principio de competencia, de tal manera que un Reglamento foral puede prevalecer sobre una ley estatal si la competencia para la regulación de la materia de que trate está reservada a Navarra en virtud de la LORAF-

NA. Junto a la CE encontramos, con expresión del TC, el denominado bloque de la constitucionalidad, debiendo en este punto hacer una reflexión sobre el art. 157.3 de la CE y su desarrollo a través de la LOFCA de 1980. De forma simple y concisa, hemos de señalar que en la Comunidad Foral, el bloque de la constitucionalidad financiera viene representado por dos normas diferentes: la propia LOFCA y el vigente Convenio Económico, operándose una escisión sobre las fuentes materiales del ordenamiento financiero navarro. Mientras que la LOFCA es de aplicación en el ámbito presupuestario y del crédito público, en el ámbito tributario el régimen privativo reconocido por el art. 45 de la LORAFNA implica que el Convenio es la única norma aplicable y, pese a su aprobación mediante ley ordinaria –circunstancia que no deriva de la CE sino de la propia LORAFNA–, forma parte del bloque de la constitucionalidad. No obstante, ni la LOFCA ni el Convenio contienen referencia alguna a la distribución de fuentes formales del Derecho Financiero navarro, algo elemental porque sus funciones son puramente materiales y no formales o de determinación de la norma a través de la cual se aprueba un tributo, el Presupuesto o se autoriza la emisión de Deuda pública, cuestión que habrá que deducir de la lectura conjunta de la CE y de la LORAFNA, sin que ésta pueda alterar el orden de fuentes del Derecho Financiero que establece aquélla.

## II. LOS TRATADOS INTERNACIONALES Y EL DERECHO COMUNITARIO.

La inserción de la Comunidad Foral en el Estado español y la consideración de éste como sujeto de Derecho Internacional determina que los Tratados o Convenios internacionales suscritos por España constituyan fuente del Derecho para Navarra, cuyas competencias financieras –y, en especial las de naturaleza tributaria– se encontrarán condicionadas por aquéllos. No nos corresponde examinar la posición de los Tratados internacionales en el sistema de fuentes interno de nuestro ordenamiento jurídico, pero sí conviene tener presente que, pese a no ser superiores jerárquicamente a la CE (como se ha postulado), sus disposiciones, conforme el art. 96 de ésta, no pueden ser dero-

gadas, modificadas o suspendidas de acuerdo con el procedimiento interno, sino de conformidad con la forma prevista en los propios tratados o de conformidad con las normas generales del Derecho Internacional. De tal manera que forman parte del Derecho interno pero su régimen de modificación no se rige por éste. Junto a esta observación hay que tener presente que si los Tratados o Convenios implican obligaciones financieras para la Hacienda pública, la prestación del consentimiento estatal requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, conforme ordena el art. 94.1.d) de la CE e igual autorización se exige para las normas internacionales que afecten a los derechos y deberes fundamentales recogidos en el Título I, entre los que se encuentra el de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante el sistema tributario.

Por su parte, el art. 68 de la LORAFNA obliga al Gobierno de la nación a informar a Navarra en la elaboración de los Tratados y Convenios así como de los proyectos de legislación aduanera en cuanto afecten a materia de interés específico para Navarra. De forma más explícita, el art. 5.2 del Convenio señala que el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de la Comunidad Foral en los acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del citado Convenio.

La prelación del Derecho Internacional sobre el sistema de fuentes del ordenamiento navarro se manifiesta, entre otros preceptos, en el art. 10.3 de la LFGT que explícitamente señala que lo establecido en los apartados anteriores (el sistema de fuentes, donde aparece en primer lugar el Convenio, obviando cualquier referencia a la CE) se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

En relación con las competencias tributarias de Navarra tiene especial relevancia el Derecho comunitario que, técnicamente, no es Derecho internacional, sino Derecho supranacional, con independencia de su carácter originario o derivado. Este último tiene especial relevancia en el ámbito tributario y afecta a las competencias de la Comunidad Foral en determinados tributos convenidos. En este sentido, hay que distinguir entre la armonización fiscal (concentrada en el IVA, en los Impuestos Especiales de Fabricación y en el Impuesto sobre Ope-

raciones Societarias) y la aproximación de legislaciones (que se ha proyectado básicamente sobre el IS). Desde el punto de vista formal, el Derecho derivado se traduce, en nuestro ámbito, en Reglamentos, Directivas y Recomendaciones. Los primeros son obligatorios en todos sus elementos y directamente aplicables en los Estados miembros sin necesidad de transposición o adaptación por parte de la normativa interna. Por tanto, respecto de los mismos la posición de Navarra es la misma que la del Estado al que pertenece y, por tanto, se incorporan automáticamente a su sistema de fuentes en aquellas materias que sean de su competencia. Por su parte, las Directivas –con especial incidencia en las de armonización fiscal, puesto que afectan a tributos convenidos con el Estado– obligan a los Estados miembros en cuanto al resultado, pero dejan en libertad a éstos para que adopten las medidas internas oportunas, según su sistema de fuentes, para realizar la transposición, es decir, la aplicación en su territorio de las disposiciones contenidas en dichas normas comunitarias. En relación con las mismas sí cabe realizar una observación fundamental y es que, conforme al vigente Convenio, Navarra no puede, de forma directa transponer Directivas que afecten a tributos convenidos, incluso en el supuesto de que, respecto de los mismos, ostentase plenas capacidades normativas. Es decir, no puede modificar la LF del IVA como consecuencia de la transposición de una Directiva, sin que antes se haya modificado por el Estado su normativa; ello no es consecuencia del ordenamiento comunitario y, dudosamente, deriva de la CE, sino que tiene su origen en la LORAFNA y, de forma más clara, en el Convenio Económico, que obliga a Navarra, en los tributos armonizados a nivel comunitario, a aplicar las mismas reglas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común. Junto a ello, hay que tener en cuenta la primacía del Derecho comunitario o supranacional financiero sobre el Derecho interno y las consecuencias que para el régimen tributario de Navarra tiene la denominada armonización indirecta o segunda armonización, llevada a cabo básicamente a través de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo y de las actuaciones de la Comisión Europea en relación con el concepto de ayudas de Estado, con especial incidencia en el IS, lo que ha supuesto no una variación del sistema de fuentes formal de la Comunidad Foral pero sí una reducción sustantiva de sus competencias materiales.

De tal manera que el Derecho comunitario opera sobre el sistema de fuentes de la Comunidad Foral de modo indirecto, a través de la intermediación del Estado, y de la plasmación de limitaciones en el Convenio. Ya veremos cómo esta influencia tiene efectos sobre el sistema formal de fuentes del Derecho navarro, determinando la aparición de una norma extraña y dudosamente constitucional, por las razones que veremos, como es –a partir de 2005– el DFLeG de armonización tributaria, remedo de las normas forales provisionales de armonización a las que se refería el art. 12 de la LFGT hasta la derogación de dicho artículo como consecuencia de la Disposición Derogatoria Única de la LFGNP.

### **III. LA LEGISLACIÓN FORAL NAVARRA EN MATERIA FINANCIERA.**

#### **A) Las Leyes Forales.**

A diferencia de lo que sucede en el Estado, donde existe una tipología que distingue, en función de la materia, entre leyes orgánicas y leyes ordinarias y que, en el ámbito financiero determina el carácter de las primeras para la LOFCA y para LOTCu., la LORAFNA (art. 20) sólo permite diferenciar entre leyes forales de mayoría simple y de mayoría absoluta, siendo éstas últimas las previstas expresamente en la LORAFNA y aquellas otras que sobre organización administrativa y territorial determine el RPN (arts. 149 y 150). En materia financiera sólo tienen el carácter de ley foral de mayoría absoluta la aprobatoria del régimen de la Cámara de Comptos (como órgano de control de la actividad económico-financiera de la Comunidad Foral) y la ley reguladora del patrimonio de Navarra (art. 45.6 de la LORAFNA) en la medida en que la gestión de éste procura un recurso financiero a la Hacienda de Navarra. De modo que las leyes forales que establezcan –o modifiquen– tributos, la LFPGN y las leyes que autorizan la emisión de Deuda pública o la apelación al crédito público tienen la consideración de leyes de mayoría simple. La relación entre ambas clases de leyes no es, sin embargo, de jerarquía, sino de competencia –y más en su sentido formal que material–. De tal manera que no es aplicable a esta di-

visión la diferenciación –fundada no sólo en la competencia sino también en un presunto rango jerárquico superior– que establece el TC entre leyes orgánicas y leyes ordinarias (entre otras en sus Ss 5/1981, de 13 de febrero, 6/1982, de 22 de febrero y 76/1983, de 5 de agosto).

La única objeción que puede plantearse en relación con la división derivada del art. 20 de la LORAFNA consiste en determinar qué consecuencias jurídicas puede tener la regulación de una materia no sometida a reserva de ley foral de mayoría absoluta por una norma de esta clase. En concreto, se trataría de determinar si ello supone que la modificación de esa materia ha de seguir el mismo procedimiento seguido para su aprobación, ya que ello supondría una petrificación del procedimiento legislativo no querido por la LORAFNA ni por el RPN. Por ejemplo, ¿cabe que, con ocasión de una modificación de la LFCCN se establezca y/o modifique un tributo convenido? En principio la respuesta debe ser afirmativa pero ello no supone que la modificación de ese tributo requiera una ley foral de mayoría absoluta por el hecho de que el establecimiento del mismo se haya llevado a cabo en una ley de la cual la LORAFNA predica dicho carácter. De tal manera que, aplicando por analogía la doctrina del TC sobre la posibilidad de que leyes orgánicas entren a regular materias que no les están reservadas constitucionalmente de acuerdo con las previsiones del art. 81 de la CE, habría que entender que la modificación o supresión del tributo en cuestión no requeriría una ley foral de mayoría absoluta y que el legislador foral –en la correspondiente Disposición– habría de aclarar qué parte de la ley corresponde a materias reservadas a mayoría absoluta y cuáles no, lo que implica un cierto peligro puesto que erige al Parlamento en intérprete de la LORAFNA cuando no es ésta la misión que tiene asignada.

De igual manera hay que tener en cuenta la previsión del art. 168.2 del RPN sobre la tramitación del Convenio Económico con el Estado que exige debate de totalidad y mayoría absoluta de votos favorables para su aprobación, requisito éste último validado por la STC 179/1989, de 2 de noviembre. No obstante, no hemos incluido la tramitación de esta norma fundamental para el sistema tributario de Navarra dentro de las leyes forales de mayoría absoluta, porque, de conformidad con el art. 45 de la LORAFNA, la aprobación del Parlamento

Foral sobre la tramitación del proyecto de Convenio suscrito entre el Gobierno de Navarra y el Gobierno estatal no determina formalmente la aprobación de una ley foral, sino que constituye un trámite procedimental, en cuanto la inserción del Convenio en el marco jurídico (estatal y navarro) se lleva a cabo a través de una ley ordinaria del Estado y, por tanto, el acuerdo del Parlamento foral no es una ley en el sentido formal del término, como ha tenido ocasión de declarar la STC antes citada al afirmar que la intervención del Parlamento de Navarra “no se configura como la emisión de norma alguna, sino como un requisito necesario para la ulterior tramitación” del Convenio Económico como ley por las Cortes Generales, sin que de la LORAFNA ni del Reglamento se desprenda que el acuerdo parlamentario haya de revestir forma de ley foral.

Todos los recursos financieros de la Hacienda se encuentran sometidos, con mayor o menor intensidad, al principio de reserva de ley no sólo en virtud de la CE y de la existencia de potestad legislativa de Navarra tras su conversión en Comunidad Foral, sino también porque así lo reitera la LORAFNA, salvo en el caso de los tributos convenidos donde hay una remisión genérica al Convenio, el cual, a su vez, no contiene ninguna referencia al sistema formal de fuentes del Derecho tributario de Navarra. De igual manera en el ámbito del gasto público *lato sensu* entendido, tanto los PGN como la regulación de la Cámara de Comptos han de realizarse a través de LF.

Por su parte, tanto la LFGT como la LFHPN establecen un elenco de materias que, en todo caso, han de regularse por ley, al tiempo que establece las competencias del Gobierno de Navarra y del Consejero de Economía y Hacienda en los ámbitos tributario, presupuestario y crediticio. Ni la LORAFNA ni mucho menos leyes infraordenadas a la misma son competentes para determinar el alcance y contenido del principio de reserva de ley cuando éste tiene carácter relativo –como sucede en materia tributaria–. De tal manera que ambas normas están sujetas a un límite elemental, ya que no cabe la deslegalización de materias que la doctrina del TC haya reservado a ley, puesto que es a éste y no al legislador ordinario –estatal o foral– a quien corresponde determinar el alcance, significado y contenido del principio constitucional. Ello no significa que los preceptos de las normas fora-

les citadas carezcan de efecto sobre el sistema de fuentes, puesto que pueden alterar, en materias no sujetas a la reserva de ley, las relaciones entre ésta y los reglamentos u órdenes forales. De tal manera que, con estas premisas, tanto la LFGT como la LFHPN pueden establecer una preferencia de ley que produce, a su vez, un efecto de congelación del rango normativo, impidiendo así que el titular de la potestad reglamentaria entre a regular materias que, desde la CE, no están sujetas al principio de reserva de ley. Por citar un ejemplo, es dudoso que deba regularse, en todo caso, por ley, como señala el art. 11.f) de la LFGT, la implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertos sectores económicos, pero ello no significa que el precepto sea inconstitucional, sino que simplemente altera las relaciones ley-reglamento y congela, para esta materia, el rango normativo. Pero si una LF posterior suprime esta referencia o habilita al titular de la potestad reglamentaria para regular dicha materia, la misma no sólo no sería inconstitucional desde el punto de vista del principio de reserva de ley sino que estaría reordenando correctamente –mediante una descongelación del rango– las relaciones ley-reglamento derivadas de la CE.

## **B) Las disposiciones del Gobierno de Navarra con fuerza de ley foral.**

### *a) Introducción. La cuestión en la Constitución y en el Amejoramiento.*

Así como en el Estado la atribución del monopolio de la producción legislativa a las Cortes Generales quiebra en dos supuestos –Decretos Leyes y Decretos Legislativos– permitiendo los arts. 86 y 82 respectivamente de la CE que el Gobierno dicte normas con rango y fuerza –que no forma– de ley, en el caso de las Comunidades Autónomas –incluida Navarra– la situación varía de forma aparente. Para determinar si éstas pueden dictar los citados productos normativos hay que partir del texto constitucional, el cual no prohíbe expresamente que las citadas entidades territoriales puedan acudir a dichas fuentes normativas, si bien tampoco lo prevé de forma expresa. No obstante, de forma implícita esta posibilidad queda abierta a la luz del art. 153.a) de la CE cuando atribuye al TC el control de la constitucionalidad

dad de sus disposiciones normativas con fuerza de ley; obsérvese que el circunloquio empleado demuestra que el constituyente no se limitó a hablar de leyes *stricto sensu*, sino de otro tipo de disposiciones que tengan dicha fuerza. La misma expresión –disposiciones normativas con fuerza de ley– se repite en el art. 161.1.a) de la CE al regular las competencias del TC sin efectuar distinción alguna según que dichas disposiciones provengan del Estado o de las Comunidades Autónomas.

La inexistencia de impedimento constitucional no supone, empero, que las Comunidades Autónomas puedan dictar directamente Decretos-leyes o Decretos Legislativos, sino que para que los ejecutivos correspondientes puedan hacer uso de esa figura se exige un requisito adicional e imprescindible: que tal posibilidad venga recogida en el correspondiente Estatuto de Autonomía, en nuestro caso, la LORAFNA. El silencio de ésta inhabilitaría al Gobierno de Navarra para dictar disposiciones normativas con fuerza y rango de ley, de tal manera que el problema se desliza a determinar si el Amejoramiento contiene o no alguna previsión al respecto.

El art. 21 de éste prevé la posibilidad de que el Parlamento Foral delegue en el Gobierno el ejercicio de la potestad legislativa, imponiendo una restricción (no cabe la delegación en materias que exijan aprobación mediante ley de mayoría absoluta) y unas condiciones, similares a las previstas en el art. 82 de la CE, en cuya virtud las leyes de delegación habrán de fijar las bases para el ejercicio de la potestad legislativa delegada y/o podrán autorizar a la Diputación Foral para refundir textos legales determinando el alcance y los criterios a seguir en la refundición. Se prohíbe la delegación indeterminada (tanto en el ámbito objetivo como temporal) y la misma ha de ser expresa y no genérica. El ejercicio de la delegación dará lugar a los DFLeg (de desarrollo y ejecución de bases y/o de refundición).

Obsérvese que, en estos casos, la delegación exige un pronunciamiento *ex ante* del Parlamento Foral, mientras que en el caso de los Decretos-Leyes Forales (si existen) la delegación habrá de operar *ex ante* directamente por la LORAFNA y la intervención del Parlamento será *ex post*, convalidando o no el citado producto normativo. Pero el Amejoramiento guarda –y en esto coincide con los restantes Estatu-

tos— silencio sobre la posibilidad de que la Diputación Foral pueda dictar Decretos-leyes, de forma que dicho silencio debe entenderse en sentido prohibitivo, lo cual no obstaría a que, previa modificación de la LORAFNA, se habilitase al Gobierno de Navarra para la emisión de dicho producto normativo, teniendo en cuenta que dicha modificación no se opondría a la CE. Pero, desde luego, lo que no cabe es que mediante una ley foral ordinaria (sea de mayoría absoluta o simple), se habilite al Gobierno de Navarra a dictar Decretos-leyes (sea ésta u otra la denominación que reciba la alteración en el ejercicio de la potestad legislativa) porque ello supondría que la LF en cuestión estaría alterando el sistema de distribución del poder legislativo derivado de la LORAFNA, que, jerárquicamente, es una norma de rango superior. La cuestión quedaría, pues, zanjada, si no fuera por el hecho de que tanto la LFGT como en los momentos actuales el art. 54 de la LFGNP introdujeran una figura que, pese a la denominación (la actual es DFLeg de armonización tributaria), constituyen verdaderos y propios Decretos-leyes, más allá del nombre que el legislador foral quiera darles. En consecuencia, y aunque sorprenda a algunos, tendremos que distinguir entre DFLeg y Decretos Forales Leyes, aunque esta última denominación no esté acuñada en nuestro ordenamiento.

b) *Los Decretos Forales Legislativos en el ámbito financiero.*

Ya hemos examinado los requisitos que el art. 21 del Amejoramiento establece, con carácter general y no sólo para el ordenamiento financiero, en relación con los DFLeg. El art. 53 de la LFGNP señala que para su elaboración se seguirán, como mínimo, los requisitos establecidos en los tres primeros números del art. 52 de la citada norma, referido a la elaboración de los proyectos de Ley Foral. Ello no supone, a nuestro juicio, que se elimine la posibilidad —puesto que se está refiriendo a un momento temporal posterior a la delegación parlamentaria—, de presentar proposiciones de ley foral de bases para delegar en el Gobierno de Navarra la aprobación de DFLeg, sobre todo porque esta posibilidad no está vedada por los arts. 144 y ss. del RPN y tampoco dicha conclusión se desprende del art. 158 del citado Reglamento destinado a la regulación de la legislación delegada y de su con-

trol, precepto este último donde se distingue entre LF de Bases (para la formación de textos articulados) y LF ordinaria (para la refundición de textos legislativos), distinción nominal porque ambas son leyes de mayoría simple –que es la única tipificación que cabe al amparo de la LORAFNA–. Completando ésta en un sentido similar al art. 82 de la CE, el RPN prevé que, sin perjuicio de las competencias de los Tribunales, el Parlamento –en la correspondiente LF– podrá establecer fórmulas adicionales de control, así como que la Diputación Foral remitirá, una vez hecho uso de la delegación, al Parlamento de Navarra la comunicación del texto articulado o refundido que se publicará en el BOPN.

No obstante todas las restricciones, limitaciones y cautelas que establece la LORAFNA, el RPN y la LFGNP y que hemos examinado, en el ámbito financiero hay que establecer consideraciones adicionales, que pueden sintetizarse del siguiente modo:

- a) No cabe utilizar el DFLeg para la aprobación de la LFPGN porque el art. 134.1 de la CE y el art. 18.1 del Amejoramiento atribuyen a dicha Ley el carácter de norma formal y no sólo material, de rango o fuerza de ley. Por otro lado, el monopolio del proyecto de Ley que corresponde al Gobierno de Navarra (y la correspondiente inexistencia de proposiciones de Ley Foral de PGN) hace inviable la delegación.
- b) No existe ningún problema para promulgar leyes forales ordinarias –por seguir la terminología de la LFGNP– que refundan la norma codificadora del gasto público y del endeudamiento de la Comunidad, es decir, la LFHPN.
- c) Como hemos visto anteriormente, no cabe la delegación legislativa para regular el régimen jurídico de la Cámara de Comptos y ello por imperativo del art. 21 de la LORAFNA, al tratarse de una ley de mayoría absoluta.
- d) En el ámbito tributario, la delegación ha solido utilizarse para refundir las correspondientes leyes forales reguladoras de algún tributo en concreto, en especial cuando las sucesivas modificaciones legislativas han aconsejado dicha refundición.
- e) Por último, en el caso del endeudamiento público –cuya competencia corresponde al Gobierno previa autorización del Par-

lamento, mediante LF–, entendemos igualmente inviable la delegación para determinar el contenido mínimo de la ley foral de emisión, puesto que en los aspectos cubiertos por el principio de reserva de ley crediticia las exigencias son tales que prácticamente la Ley Foral de Bases habría de coincidir con el DFleg sin posibilidad ni margen de desarrollo al Gobierno. Además, se daría la paradoja de que coincidirían la entidad autorizante y la entidad autorizada, lo cual no parece factible desde el principio de división de poderes que rige en nuestro Estado y en nuestra Comunidad Foral. *Ad maiorem* conviene tener en cuenta que la autorización y los límites del endeudamiento se suelen contener en la LFPGN, con lo que damos por reproducidas las consideraciones efectuadas en la letra a) de esta síntesis sobre las especificidades de los DFleg en el ámbito del Derecho Financiero de la Comunidad Foral.

c) *Los Decretos Legislativos Forales de Armonización Tributaria.*

Ya hemos señalado en la introducción al estudio de la legislación delegada que, a nuestro juicio, mientras no se modifique la LORAFNA no cabe la posibilidad de dictar Decretos-Leyes por parte del Gobierno de Navarra. No obstante, la Comunidad Foral tiene un hecho diferencial respecto del resto de las Comunidades Autónomas, como es la existencia de un Convenio Económico que le obliga, en determinados tributos, a aplicar las mismas reglas sustantivas y formales que las vigentes en cada momento en territorio común. En el caso de tributos instantáneos (IVA, Impuestos Especiales y, parcialmente, el IRNR) las modificaciones estatales se suelen introducir en las Leyes de Presupuestos, aprobadas a finales de año, con lo que sería imposible que Navarra siguiera el procedimiento legislativo ordinario para modificar la LF reguladora del impuesto afectado. De tal manera que existe un problema –ajustarse al Convenio– para el cual no hay solución jurídica inmediata, al menos de forma aparente. Por ejemplo, si el Estado modifica el 28 de diciembre el tipo de gravamen del IVA con efectos de 1 de enero del año siguiente ¿cómo lograr que Navarra efectúe dicha modificación a través del procedimiento legislativo ordi-

nario, teniendo en cuenta los plazos y las vacaciones parlamentarias que impone el RPN?

No obstante, desde el Convenio el problema para Navarra es más artificial que material, puesto que tras la reforma de 2003, la DA Cuarta señala que, hasta tanto se dicten por Navarra las normas necesarias para la aplicación de aquél relativas a determinados tributos, se aplicarán las normas vigentes en territorio común, con lo que no existiría laguna legal alguna, algo corroborable desde el art. 10.2 de la LFGT donde, al ordenar el sistema de fuentes del Derecho Tributario, se establece la aplicación supletoria de las normas de régimen común. Existiendo el problema descrito, el propio ordenamiento navarro (Convenio y LFGT) se encarga de la autointegración de las eventuales lagunas sin merma de su foralidad, puesto que la aprobación de la modificación de la LF correspondiente *restauraría* sus potestades tributarias de carácter normativo.

No obstante, el art. 12 de la LFGT de 2000 (actualmente derogado) autorizaba al Gobierno de Navarra para dictar cuantas normas provisionales (no se señalaba el rango normativo, pero sólo podía ser un DF) fueran precisas para regular aquellos tributos que, de acuerdo con el Convenio, deban regularse por la misma normativa que la del Estado, autorizando la eficacia retroactiva de dichas normas, con la finalidad de que su entrada en vigor coincidiera con el de las normas de régimen común a las que debían adecuarse; por último y para el caso de que dichas normas forales hubieran de tener rango de LF se remitirían al Parlamento de Navarra dentro de los diez días siguientes a su adopción a efectos de su aprobación definitiva. De tal manera que el jurista observaba impávido cómo un Decreto Foral provisional modificaba (*sic*) una LF y que posteriormente el Parlamento Foral adoptaba un acuerdo (no una ley) que aprobaba (convalidaba sería mejor expresión) el DF provisional. ¿Acaso este procedimiento no recuerda, salvando las distancias, al previsto en el art. 86 de la CE respecto de los Decretos-leyes? Evidentemente sí, con una salvedad y es que en ningún caso concurrían las circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad de adaptación de la legislación foral a las variaciones en la normativa estatal puesto que dicha adaptación operaba, *ínterin* se aprobase la LF por el procedimiento ordinario, *ope legis* en virtud de

las previsiones del Convenio y de la propia LFGT, de tal manera que no había vacío o laguna legal alguna sino una aplicación supletoria provisional de las normas de régimen común en tributos donde, además, Navarra carece de competencias materiales o de innovación y ha de limitarse a transponer la normativa estatal.

Siguiendo un paso más en la misma línea, el art. 54 de la LFGNP inventa –con la finalidad de que nominalmente tenga anclaje en el art. 21 de la LORAFNA– la figura de los DFLeg de armonización tributaria que, evidentemente, sólo se circunscriben a este sector del ordenamiento jurídico. Y, curiosamente y pese al nombre, vulneran la LORAFNA en el precepto en que pretenden ampararse, puesto que no estamos ante una delegación *ex post* ni para materia concreta, sino ante una delegación indefinida en el tiempo y a través de la LF ordinaria, alterando el sistema de fuentes derivado del Amejoramiento.

Por delegación del Parlamento, el Gobierno de Navarra podrá dictar normas con rango de LF que sean precisas para la modificación de leyes forales tributarias cuando se produzca una reforma en el sistema tributario estatal que, de acuerdo con el Convenio, obligue a Navarra a aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las vigentes en territorio común, añadiendo que la delegación legislativa se entiende conferida por la propia LFGNP cuando se publiquen tal tipo de modificaciones tributarias por el Estado. La norma en cuestión vulnera el art. 21 de la LORAFNA (aunque el disfraz jurídico parece cumplirlo), entre otras cosas porque no hay plazo concreto para el ejercicio de la delegación, ésta se entiende conferida con carácter permanente y no hay, sino indirectamente, bases de la delegación. Por otro lado, cabe plantearse si estas normas –DFLeg de armonización tributaria como los denomina el art. 54.2– han de seguir o no el trámite que exige el art. 53 para la delegación legislativa general o no específica tributaria.

Al tiempo se prevé que las disposiciones en cuestión habrán de dictarse en el plazo de dos meses desde la publicación de la modificación tributaria estatal, pudiendo tener eficacia retroactiva con el fin de que su entrada en vigor coincida con la de las normas de régimen común objeto de armonización. No se trata de que puedan tener eficacia retroactiva, sino que, *ex necesse*, habrán de tenerla –sobre todo en los tri-

butos instantáneos— para no vulnerar el Convenio. El plazo de dos meses es, además, excesivo y plantea un problema en tributos como el IVA para entidades que deban presentar autoliquidaciones mensuales en función de su volumen de facturación. Pero, entendemos que, mientras se dicta la norma foral, es aplicable directamente la legislación estatal como normativa supletoria de conformidad con el propio Convenio y la LFGT, de tal manera que no existiendo laguna legal alguna, bien podría haberse acortado el plazo y/o haber abordado, previa modificación de la LORAFNA, la regulación de los Decretos-Leyes Forales, que resolvería la cuestión de forma más satisfactoria. Para concluir con el precepto, el art. 54.5 de la LFGNP ordena la remisión del DFLeg de armonización tributaria al Parlamento —dentro de los diez días siguientes a su aprobación— para su control parlamentario, sin perjuicio de su publicación oficial y entrada en vigor. ¿Qué control va a efectuar el Parlamento si éste sólo puede limitarse a verificar si se ha transpuesto correctamente o no la normativa estatal? Porque si no se ha producido la correcta transposición no cabe ningún control ya que la norma foral vulneraría el Convenio y, además, en este caso, se podría producir una situación procesal curiosa, si el Gobierno estatal decidiese interponer recurso de inconstitucionalidad o utilizar otro mecanismo reaccional frente al DFLeg de armonización tributaria. La utilización de esta norma se ha realizado por parte del Gobierno de Navarra, como lo demuestra el DFLeg de armonización tributaria 1/2006, de 6 de febrero (BON de 22 de febrero) por el que se modifica la LF del IVA que expresamente establece su eficacia retroactiva para ajustarse a las modificaciones que en dicho tributo introdujo la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2006.

### **C) La potestad reglamentaria foral en materia financiera.**

De acuerdo con el art. 23 de la LORAFNA, la potestad reglamentaria (subsumida dentro de la función ejecutiva) corresponde al Gobierno de Navarra, añadiendo en su apartado 2 que adoptarán la forma de DF las disposiciones generales dictadas por la Diputación y la de Ordenes Forales las dictadas por sus miembros, norma que ha sido

parcialmente corregida por el art. 55 de la LFGPN cuando establece una trilogía de titulares de la potestad reglamentaria, distinguiendo entre el Gobierno, el Presidente y los Consejeros del Gobierno de Navarra, distinción que se traslada también al plano formal y jerárquico, puesto que las disposiciones de carácter general o reglamentos adoptarán la forma de DF siempre que se dicten por el Gobierno de Navarra o por su Presidente (aunque en este segundo supuesto se denominan DF del Presidente). Por su parte, las disposiciones reglamentarias dictadas por los Consejeros adoptarán la forma de OF.

Por su parte, el art. 56 de la LFGNP ordena jerárquicamente las citadas disposiciones de manera que las Órdenes forales quedan infraordenadas a los DF, parificados en su rango con independencia de que procedan del Gobierno de Navarra o de su Presidente. La única diferencia entrambos no es jerárquica sino formal puesto que los de éste último quedan excluidos del procedimiento de aprobación previsto en el Título IV de la LFGNP. Por su parte, los apartados 2 y 3 del art. 56 disponen que las normas reglamentarias no pueden infringir la CE, la LORAFNA, las demás leyes ni aquellas otras normas de carácter general de superior rango (los DFLeg), ordenando la nulidad de las disposiciones reglamentarias que contravengan la jerarquía normativa antedicha.

En el ámbito presupuestario, la distribución de competencias reglamentarias entre el Gobierno y el Consejero de Economía y Hacienda se contiene, básicamente, en los arts. 7 y 8 de la LFHPN, en tanto que las competencias en materia de gasto público de los Consejeros se contienen en el art. 9 de la citada norma.

En materia de Deuda pública de Navarra, las normas fundamentales aunque no las únicas –como veremos en la lección correspondiente– sobre distribución de competencias reglamentarias entre el Gobierno de Navarra y el Consejero de Economía y Hacienda se contienen, respectivamente, en los arts. 73 y 76 de la LFHPN, preceptos ambos que contravienen el art. 135.1 de la CE puesto que permiten que normas reglamentarias disciplinen materias del endeudamiento público sometidas al principio de reserva de ley.

En el ámbito tributario, la LFGT en su art. 10, al establecer las fuentes del Derecho Tributario, opera con una técnica distinta de la

seguida en materia presupuestaria y crediticia. En principio, los Reglamentos dictados en desarrollo de dicha LF así como los propios de cada tributo habrán de aprobarse mediante DF, no pudiendo entrar a regular materias reservadas a LF según el art. 31.3 de la CE o sometidas a preferencia de ley (y subsiguiente congelación del rango normativo) de acuerdo con la enumeración material que efectúa el art. 11 de la propia LFGT. La duda sobre el rango normativo (dentro de la dicotomía entre DF y OF) deriva del art. 10.1.e) de la LFGT donde se habla de las demás disposiciones reglamentarias emanadas del Gobierno de Navarra y del Consejero de Economía y Hacienda, siendo imposible determinar cuándo esas restantes disposiciones han de ser dictadas por uno o por otro y, en consecuencia qué forma reglamentaria han de adoptar. En cualquier caso, se trata de una cuestión menor que no empee la correcta distribución jerárquica en las relaciones ley-reglamento derivadas de la LFGT con el fenómeno de congelación del rango que, en determinadas materias no sujetas por imperativo constitucional al principio de reserva de ley, impone el art. 11 de aquélla. En un intento de sistematizar dicho precepto podríamos señalar que las disposiciones generales han de revestir naturaleza y forma de DF, en tanto que las OF quedarían reservadas a disposiciones particulares y/o al desarrollo de los correspondientes DF, siempre que en ellos se produzca la correspondiente habilitación al Consejero de Economía y Hacienda.

Por ejemplo, es correcta la OF 76/2006, de 24 de marzo (BON de 7 de abril) por la que se dictan las normas para la presentación de declaraciones del IRPF y del IP para el año 2005, puesto que el Consejero correspondiente no hace sino desarrollar reglamentariamente la previsión contenida en el art. 57.1 del DF 174/1999, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y donde se autoriza expresamente al Consejero de Economía y Hacienda para dictar las normas relativas al lugar, forma y plazos de presentación de las autoliquidaciones. Y, a su vez, el art. 57.1 del citado DF trae su causa del art. 84 de la LF 22/1998, de 30 de diciembre, por la que se aprueba el IRPF.

#### D) Las circulares e instrucciones.

Generalmente, las circulares e instrucciones contienen normas de actuación o de procedimiento impuestas por las autoridades a sus subordinados en virtud del principio subjetivo de jerarquía y su eficacia debe limitarse internamente dentro de la Administración de la Comunidad Foral. O, dicho en otros términos, no tienen efectos frente a los particulares y no constituyen normas jurídicas en el sentido estricto del término. Una subespecie de estas circulares o instrucciones se contiene, con efectos distintos, en el art. 12.3 de la LGT estatal que atribuye en exclusiva al Ministro de Hacienda la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria, norma que carece de concordancia en la LFGT, cuyo art. 16 –al referirse a la interpretación– no contiene atribución alguna al respecto. Dicho silencio no puede, empero, entenderse como negador de la competencia del Consejero de Economía y Hacienda para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias, o para dictar instrucciones a sus subordinados, siempre y cuando, sobre todo en el caso de las primeras, se publiquen en el BON, no con la finalidad de dotarlas de normatividad sino para su conocimiento por parte de los contribuyentes. Junto a ello dichas disposiciones sólo serán de obligado acatamiento para los órganos de la Hacienda Tributaria de Navarra, no vinculando ni a los particulares ni, de forma evidente, a los Tribunales de Justicia. Incluso en el ámbito interno y dada la dependencia orgánica del TEAF, se suscitaría la duda sobre si una circular interpretativa vincularía a éste a la hora de dictar la resolución correspondiente sobre un caso concreto donde el órgano de gestión haya resuelto en función del criterio interpretativo del Consejero de Economía y Hacienda, debiendo a nuestro juicio ser la respuesta de carácter negativo, aunque ello suponga que el Gobierno de Navarra no ratifique la resolución del órgano de resolución de reclamaciones en vía económico-administrativa previa a la jurisdiccional.

Aunque constituya algo excepcional, puede consultarse la Resolución del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra de 12 de enero de 2006 (no publicada en el BON) sobre los efectos en Navarra de la STJCE de 6 de octubre de 2005 en relación con el IVA, resolución dudosa por un doble orden de motivos: la ejecución de las sen-

tencias corresponde fijarla al órgano jurisdiccional y no al órgano que debe proceder a la misma y, además, el Estado (a través de la Resolución 2/2005 de la Dirección General de Tributos, BOE de 22 de noviembre de 2005) ya dictó una disposición interpretativa sobre el modo de cumplimiento y los efectos de la citada sentencia comunitaria. Conviene, además, tener en cuenta que, según el Convenio, en este impuesto las facultades materiales de Navarra son prácticamente nulas, de tal manera que cabría perfectamente haberse ahorrado la resolución. Se trata de una cuestión intrascendente pero reveladora de comportamientos –tanto por parte del Estado como por parte de Navarra– que convendría erradicar.

En el ámbito presupuestario, cabe predicar la consideración de circular o de instrucción –con los efectos que le hemos asignado– a la norma prevista en el art. 33 de la LFHPN en cuya virtud el Gobierno de Navarra aprobará las directrices económicas y técnicas para la elaboración de los PGN del ejercicio siguiente, norma de carácter claramente interno puesto que vincula a los correspondientes Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral para que elaboren los anteproyectos de presupuestos ajustados a dichas directrices. Como se observa, aquí no hay efectos jurídicos frente a particulares y responden dichas directrices a la subordinación jerárquica que, en el ámbito presupuestario, tienen los Departamentos respecto del Gobierno de Navarra en general y de la Consejería de Economía y Hacienda en particular.

#### **E) Otras fuentes del Derecho: la costumbre, los principios generales del Derecho y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.**

Los iusprivatistas –basándose en el art. 1 del CC– conceden especial relevancia a la costumbre y a los principios generales del Derecho como fuente del mismo. Y aunque no se mencione en el citado precepto, no faltan autores que consideran la jurisprudencia como fuente del Derecho. En el caso del Derecho Financiero, las exigencias del principio de reserva de ley en todas las manifestaciones del mismo hace inviable la penetración de la costumbre, ni siquiera bajo el disfraz de los usos administrativos. Por tanto, la costumbre no existe como fuente

del Derecho Financiero ni tiene aplicación en nuestro ordenamiento jurídico.

En cuanto a los principios generales del Derecho podrán, a lo sumo, servir como fuente interpretativa y el legislador podrá tenerlos en cuenta a la hora de redactar la normativa aplicable, pero tampoco constituyen fuente en el sentido que puede tener esta expresión en el ámbito del Derecho privado. Es decir, pueden servir para iluminar o aclarar, desde el prisma interpretativo, la solución ofrecida por el legislador, pero en ausencia de plasmación de aquéllos por parte de éste no son de directa aplicación en nuestro ordenamiento.

Por último, la jurisprudencia aplica el Derecho, pero no lo crea, cuestión que compete en exclusiva a los titulares de las potestades legislativa y reglamentaria, de acuerdo con la distribución competencial que se deriva de la CE. Y de esta observación no queda, siquiera excluida, la jurisprudencia del TC aunque los efectos de la misma puedan suponer la declaración de inconstitucionalidad de normas con rango y fuerza de ley, con las consecuencias que ello conlleva desde la CE y la LOTC, es decir, la negación de su validez y la expulsión del ordenamiento jurídico. Evidentemente, habrá que tener en cuenta la doctrina jurisprudencial (y las consideraciones anteriores son trasladables al TS cuando anula normas reglamentarias) sobre todo y en nuestra materia para comprender las relaciones ley-reglamento o el desarrollo legislativo ordinario y su adecuación a los principios constitucionales, pero de ello no cabe colegir, *sic et simpliciter*, que la jurisprudencia sea fuente del Derecho en el sentido material del término.

#### **IV. LA CODIFICACIÓN DEL DERECHO FINANCIERO DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA.**

Pese a contar desde 1927 con un sistema tributario propio derivado del régimen del Convenio, y a diferencia de lo que sucede en el ámbito estatal donde la codificación de la parte general del Derecho Tributario se produjo en 1963 con la promulgación de la LGT, Navarra no ha contado sino hasta fechas recientes (año 2000 con la promulgación de la LFGT) con un texto que reuniese de forma sistemática y ordenada las

normas generales y los principios comunes a los distintos tributos que conforman su sistema, planteándose así innumerables problemas (la aplicación supletoria de la normativa estatal, sobre todo en aquellas materias que afectaban a derechos y garantías de los contribuyentes) y cuestiones relevantes (la inexistencia de un sistema común de infracciones y sanciones hasta 1988 y aun ello con matices); determinaba paradojas tales como que determinadas acciones u omisiones podían ser constitutivas de infracción en un tributo determinado pero no en otro. Cabe recordar, además, que el Convenio sólo obliga a Navarra a adecuarse a la LGT en cuanto a terminología y conceptos, pero este principio armonizador no le priva de su capacidad normativa para la codificación de la parte general, codificación que, curiosamente, se inició de forma parcial y fragmentaria para las Haciendas locales de Navarra con la promulgación de la LFHL de 1995.

Dividida en cuatro Títulos, la LFGT guarda concomitancia con la entonces vigente LGT de 1963 con una salvedad importante (después introducida por la vigente LGT estatal de 2003) consistente en incorporar a su articulado los derechos y garantías de los contribuyentes, que en el ámbito estatal se regulaban fuera de la LGT y en concreto en la Ley de 1/1998, de 26 de febrero, actualmente derogada. El Título I se refiere a los principios generales del ordenamiento y los derechos de los obligados tributarios; el Título II se endereza a la regulación de las normas tributarias, en tanto que el Título III regula los tributos y el Título IV la gestión tributaria (dándole un contenido amplísimo a la expresión, incluyendo no sólo la liquidación, inspección y recaudación sino también la revisión de actos en vía administrativa). Pese a la relativa juventud de la LFGT cabe plantearse hasta qué punto no es necesario abordar una revisión de la misma, sobre todo en determinados puntos tras la promulgación de la LGT de 2003; no se trataría, en todo caso, de una traslación mimética de ésta (por lo demás, poseedora de graves defectos de técnica jurídica), pero sí de reflexionar sobre la incorporación de determinadas materias sobre las que guarda silencio la codificación foral y que, en cuanto pueden afectar a derechos y garantías de los contribuyentes, suscitan la duda sobre la aplicación o no en la Comunidad Foral. Al tiempo se podrían corregir algunas imprecisiones técnicas bastante visibles en su articulado. Evidentemente, la LFGT tiene el mismo rango formal que las leyes propias de cada tri-

buto, con lo que, en teoría, cabría la tentación de que éstas modificaran aquélla, aunque la situación de modificaciones parciales no se ha producido con carácter general, aunque haya habido alguna variación con ocasión de las leyes forales de medidas tributarias que anualmente suele promulgar el Parlamento.

Por su parte, en el ámbito presupuestario y de la Deuda pública, la codificación (al igual que en el Estado) precedió a la sistematización de los tributos, puesto que se plasma en 1988 con la aprobación de la LFHPN. Al igual que la LFGT se trata de una norma cuyo rango es similar a la LFPGN y, por tanto, ésta puede modificar perfectamente (o excepcionar para un ejercicio presupuestario determinado) lo dispuesto en la LFHPN, teniendo en cuenta que, como veremos en el Capítulo correspondiente, la anualidad de la LFPGN se refiere a los Presupuestos y no a la Ley que, en principio y salvo que disponga lo contrario, tiene vigencia indefinida. Dejando de lado el Título Preliminar donde se contienen las disposiciones generales, la LFHPN se divide en los siguientes Títulos:

- a) El Primero dedicado al régimen de la Hacienda Pública de Navarra.
- b) El Título II donde se regulan los Presupuestos Generales de Navarra.
- c) Por su parte, el Título III dedicado a las operaciones financieras, codifica el endeudamiento público de la Comunidad Foral, *lato sensu* entendido, comprensivo no sólo de la regulación de la Deuda de Navarra sino también de los avales de la Comunidad.
- d) El Título IV se destina a regular la Tesorería de la Comunidad Foral, aunque en él se introduzca un precepto que pertenece al ámbito del endeudamiento público.
- e) Por su parte, el Título V se endereza a regular el control interno de la ejecución de los PGN (ya que el control externo corresponde al TCU y a la Cámara de Comptos y se regulan en su legislación específica).
- f) El Título VI regula la contabilidad pública, básica para el ejercicio de la función de control por parte de los órganos compe-

tentes (Intervención, Cámara de Comptos y Tribunal de Cuentas).

- g) Por último, el Título VII regula las responsabilidades de los funcionarios o autoridades que tengan a su cargo el manejo de caudales públicos, estableciendo no un régimen sancionador sino un régimen indemnizatorio o de reparación de los perjuicios económicos causados.

También sería necesaria una refundición de los sucesivos preceptos que han modificado la redacción originaria de la LFHPN e, incluso, sería preferible la promulgación de una nueva que, por un lado, puliera determinadas cuestiones de dudosa constitucionalidad (el régimen del endeudamiento público en su práctica integridad) al tiempo que tuviera en cuenta las evoluciones normativas seguidas en las técnicas de ejecución, evaluación y control del gasto público. La LGP estatal de 2003 puede servir como modelo, cuya traducción mimética no tiene porqué efectuar necesariamente la Hacienda de Navarra, sobre todo porque también adolece de graves defectos de técnica jurídica; en cualquier caso es precisa una actualización de esta norma codificadora del régimen presupuestario y crediticio de la Hacienda Foral.

## CAPÍTULO IV

### EFICACIA E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FINANCIERAS

*Ignacio Amatriain Cía*

#### **I. INTRODUCCIÓN. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS FINANCIERAS.**

Por aplicación del Derecho puede entenderse aquel conjunto de operaciones en virtud de las cuales se determina, para cada caso concreto, qué norma lo regula y cómo lo hace o, dicho en otros términos, cuál es su régimen jurídico.

En opinión de Ferreiro, para aplicar una norma de Derecho Tributario a un caso concreto, es preciso antes entenderla, interpretarla y, de acuerdo con ella, determinar si la norma es aplicable y cuál es el mandato que en ella se contiene.

Determinar si la norma jurídica es aplicable exige conocer los límites de la eficacia de las normas jurídicas. No basta que la norma contemple el caso concreto cuya regulación jurídica buscamos. Es necesario, además, que la norma esté vigente. Es decir, que vincule jurídicamente en el momento de la realización del hecho que da lugar al gravamen, así como en el lugar en que el hecho se realiza y a la persona que lo realiza.

Para saber si una norma está vigente es preciso, pues, determinar los límites de la eficacia de la norma en el tiempo y en el espacio. La determinación de la eficacia de las normas de Derecho Tributario en el tiempo y en el espacio debe realizarse conforme a los criterios generales válidos para todo el ordenamiento jurídico; no obstante, la propia LFGT contiene preceptos relativos a esta materia.

## **II. LA EFICACIA DE LAS NORMAS FINANCIERAS EN EL ESPACIO.**

### **A) Introducción.**

Para fijar los límites de la eficacia de la norma tributaria, es preciso realizar, como ya planteó Berliri, dos tareas complementarias:

a) En primer lugar, determinar el espacio físico o geográfico en el que la ley produce efectos, o, en terminología de Berliri, los límites de la eficacia de la ley en el espacio. El art. 15 LFGT aborda la cuestión al decir que “las normas tributarias dictadas por las instituciones de la Comunidad Foral obligarán en el territorio de la misma y en el del Estado de conformidad con lo dispuesto en los criterios de armonización establecidos en el Convenio Económico”. Consecuencia de la fijación del espacio en que la ley es eficaz es que los tribunales de justicia y aplicadores del Derecho, en general, deberán aplicarla y tenerla en cuenta en tanto que es parte integrante del ordenamiento jurídico. No obstante, sorprende la referencia al Convenio y a sus criterios de armonización por un doble orden de causas: de un lado, porque sólo se refiere a los criterios de armonización y, de otro y anudado con lo anterior, porque existen normas tributarias válidamente dictadas por Navarra que no tienen criterio de armonización expreso en el Convenio.

b) El segundo problema consiste en determinar cuáles de las relaciones jurídico-tributarias que se dan en la realidad regula la norma. El problema que se plantea en este sentido en cuanto a la aplicación del ordenamiento jurídico tributario navarro es ciertamente complejo, pues esas relaciones jurídico-tributarias pueden realizarse total o

parcialmente en territorio navarro, completándose en otro lugar del territorio español o en el extranjero, o puede en ellas intervenir un ciudadano español no residente en Navarra o incluso un súbdito de otro Estado. Esto es lo que Berliri llama la extensión de la ley, que es lo que a juicio de la doctrina plantea problemas de cierto calado.

## **B) Criterios de sujeción a los tributos: criterios reales y personales.**

Para resolver los problemas relativos a la extensión de la ley, se pueden seguir dos criterios que obedecen a dos principios acuñados por la doctrina:

a) El principio de personalidad, basado en un vínculo personal de ciudadano o nacional de un Estado, aunque puede adoptar diversas variantes (vecindad foral, condición política de navarro, etc.). Según este criterio, el Estado puede sujetar a tributación a sus nacionales, cualquiera que sea el lugar en donde se realicen los hechos que dan origen a las concretas obligaciones tributarias. En nuestro caso, la Comunidad Foral puede sujetar a gravamen a quienes ostenten la vecindad foral navarra (como ha sucedido en el pasado) o a los no residentes que conserven la condición política de navarros.

b) El principio de territorialidad se basa para su aplicación en una relación del hecho imponible o de quienes lo realizan con el territorio del Estado o, en nuestro caso, de la Comunidad Foral.

En este sentido, el art. 15 LFGT establece que “salvo lo dispuesto por la ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme a los siguientes principios:

a) El de residencia de las personas físicas y jurídicas cuando el gravamen sea de naturaleza personal.

b) El de territorialidad, en los demás tributos y, en especial, cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes”.

En el precepto anteriormente transcrito se echa en falta una mención al Convenio Económico (a cuyos criterios de sujeción y puntos de conexión debe sujetarse la exigencia de los tributos por la Comunidad

Foral en el marco de las relaciones económico-financieras con el Estado, salvo que dicha omisión se entienda suplida por la salvedad de la ley en cada caso, recordando que el Convenio se aprueba mediante ley ordinaria, aunque creemos que el precepto se está refiriendo a las leyes forales propias de cada tributo) y los Convenios de doble imposición, pues éstos pueden dejar sin efecto la ley nacional en aquello que las partes firmantes hayan convenido en contra de los criterios de sujeción previstos en el art. 15 LFGT.

Salvado lo anterior, el art. 15 LFGT establece como criterio de sujeción prevalente el que se establezca por la ley propia de cada tributo, con lo que sólo en defecto de señalamiento expreso de criterio de sujeción por parte de la ley propia del tributo, entran en juego los establecidos con carácter subsidiario en dicho precepto. Ello deriva de la igualdad de rango normativo entre dichas leyes y la LFGT y plantea el problema de determinar cuándo un tributo es personal o real, tema éste al que nos referiremos en el capítulo correspondiente.

La doctrina ha venido discrepando tradicionalmente acerca del alcance de los criterios que contiene este art. 15 LFGT. Y así, Ferreiro y Sainz de Bujanda indican que el único principio o criterio de sujeción identificable en el art. 15 LFGT es el de territorialidad, ya que el principio de residencia no es sino un principio de carácter territorial en el que la vinculación con el territorio se produce a través de la residencia de la persona que realiza el hecho gravado; es decir, habría que diferenciar entre territorialidad en sentido subjetivo (la residencia) y en sentido objetivo (realización del hecho imponible en el ámbito espacial de aplicación del tributo).

Sin embargo, Cortés Domínguez acierta a distinguir en este precepto entre los principios de residencia y territorialidad, queriendo ver en el principio de residencia unos matices personales próximos al concepto de nacionalidad sin llegar a identificarse con este último. Se consagra así un cierto principio de admisión de la vecindad de hecho o vecindad adquirida a través de la residencia efectiva. No obstante, estimamos preferible la opinión doctrinal señalada por los autores citados anteriormente.

Por su parte, el art. 11 de la LGT estatal de 2003 establece la prelación absoluta de la ley reguladora de cada tributo en concreto y sólo en

su defecto se aplica el criterio de residencia a los tributos de naturaleza personal y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad “que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”, lo cual no significa nada porque si es en defecto de regulación por la norma propia del tributo debería haber aclarado la LGT qué criterio es el que resulta más adecuado.

Finalmente, hay que dejar constancia de que la definición del concepto de residencia ha de ser hallada fuera de la propia LFGT, pues dicha norma sólo llega a referirse a la residencia habitual (art. 37), pero sin definirla. Para definir dicho concepto habrá que remitirse, pues, finalmente a lo que se establezca en el correspondiente Convenio para evitar la doble imposición internacional (para los casos de conflicto con otras soberanías fiscales estatales) y, en último extremo, a lo que para la residencia habitual de las personas físicas se establece en el art. 7 del Convenio Económico vigente, teniendo en cuenta que el concepto de residencia de las personas físicas no es igual en cada uno de los impuestos convenidos.

### **III. LA EFICACIA DE LAS NORMAS FINANCIERAS EN EL TIEMPO.**

En cuanto al problema de los límites de la eficacia de la norma tributaria en el tiempo, la cuestión estriba, como es evidente, en determinar cuándo comienza y cuándo cesa su vigencia. Por razones sistemáticas, la controvertida eficacia temporal de la LF de Presupuestos Generales de Navarra –confundiendo el carácter anual de los PGN con el carácter en principio intemporal de la LF que los aprueba–, será estudiada en los capítulos correspondientes al Derecho Presupuestario de la Comunidad Foral.

Preceptúa al respecto el art. 14.1 LFGT que “las normas tributarias de la Comunidad Foral entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el Boletín Oficial de Navarra, si en ellas no se dispone otra cosa”.

El análisis de este precepto plantea las siguientes cuestiones, que trataremos de forma separada.

### **A) La entrada en vigor. El problema de la retroactividad.**

A la vista de lo indicado en el artículo 14.1 LFGT aparentemente no se plantea problema alguno respecto del momento de la entrada en vigor de las normas tributarias: parece que el legislador foral pretendía seguir, como el resto del ordenamiento jurídico, el criterio marcado en el Título Preliminar del CC, según el cual las leyes entran en vigor a los veinte días de su completa publicación en el boletín oficial, si en ellas no se dispone otra cosa (art. 2.1 CC). Sin embargo, parece que se pasó por alto una cuestión relacionada con el cómputo de los plazos por días, pues así como para el cómputo de los plazos civiles no se excluyen los días inhábiles (art. 5.2 CC), en el ámbito administrativo sí quedan excluidos de dicho cómputo (art. 48.1 LRJAP-PAC). No indicándose expresamente en el art. 14.1 LFGT que esos veinte días son naturales, ha de estarse al criterio administrativo de cómputo de plazos.

Ahora bien: a la vista de la práctica habitual en los últimos tiempos, pocas serán las ocasiones en las que habrá de tomarse en cuenta el señalado plazo de los veinte días, pues normalmente las normas tributarias fijan el momento de su entrada en vigor o de inicio de producción de efectos.

Acerca del problema de la retroactividad, podemos decir que las leyes, en principio, disponen para el porvenir, para las situaciones jurídicas posteriores a su entrada en vigor. Ahora bien, la prohibición de retroactividad no es absoluta sino que, con carácter general, rige la regla de irretroactividad relativa.

Dicha regla de irretroactividad relativa quiebra en el caso de las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias, aplicándose el principio de la norma sancionadora más favorable.

A esa conclusión se llega a la vista de la doctrina del TC acerca de esta cuestión, pues el Alto Tribunal ha venido reconociendo la posibilidad de que vengan a dictarse disposiciones de carácter retroactivo (SS. de 4 de diciembre de 1983, 16 de julio de 1987 y 28 de octubre de 1997, entre otras). Frente a la prohibición de retroactividad contenida en el art. 9.3 CE (“La Constitución garantiza... la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los dere-

chos individuales...”), el TC sostiene que así como en el anteproyecto constitucional se hacía referencia a la irretroactividad de las normas fiscales, se hizo desaparecer con posterioridad tal referencia, quedando redactado el art. 9.3 CE en los términos antes transcritos y que por ello debe admitirse la posibilidad del establecimiento de un cierto grado de retroactividad entre las normas tributarias. Además, las normas fiscales no pueden considerarse como normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. Sin embargo, lo cierto es que el propio TC reconoce la existencia de límites a la retroactividad de las normas, constituidos por los principios de seguridad jurídica y capacidad económica. Con ello, la jurisprudencia constitucional española se coloca en el mismo plano que la alemana, la italiana o la norteamericana, e incluso es coincidente con la del TJCE (S. de 3 de diciembre de 1998; Asunto C-381/97, Belgocodex, S.A.).

Finalmente, y ya que venimos hablando simplemente acerca de la retroactividad de las normas tributarias, nos preguntamos si los reglamentos pueden tener carácter retroactivo. Pues bien: la posibilidad reconocida de aplicación retroactiva de la ley no se extiende a las disposiciones de rango reglamentario. Así lo ha señalado en diversas ocasiones la jurisprudencia (SSTS de 13 febrero de 1989 y 17 de mayo de 1990) y lo ha corroborado la doctrina más autorizada, reservando la posibilidad de que se produzcan efectos retroactivos exclusivamente en relación con preceptos de rango legal.

## **B) La derogación: problemas de derecho transitorio y ultraactividad.**

A diferencia de lo que ocurre con la entrada en vigor, nada dice la LFGT acerca del cese de la vigencia de las normas tributarias. Acudiendo a la doctrina tradicional en esta materia, podemos decir que son tres las causas clásicas de cese de la vigencia de las normas, en general, y de las normas tributarias en particular: transcurso del tiempo prefijado en las mismas, derogación expresa por otra ley posterior y derogación tácita o implícita. Y junto a estas fórmulas clásicas de pérdida de vigencia de las normas tributarias hay que añadir la declaración de inconstitucionalidad, con los efectos *ex tunc* o *ex nunc* que el

TC quiera dar a dicha declaración y sus efectos sobre las situaciones jurídicas simplemente nacidas o ya consumadas en el momento de dictarse la pertinente sentencia.

a) No hay inconveniente alguno en relación con la producción de normas de duración temporal. A veces, las modificaciones normativas contenidas en el articulado de las Leyes de Presupuestos son de carácter temporal, pero en otras ocasiones las modificaciones quedan incorporadas al ordenamiento aun después de vencido el ejercicio, simplemente porque la anualidad sólo se predica del Presupuesto y no de la ley que lo aprueba, conforme se desprende del art. 134 de la CE y de la jurisprudencia constitucional. Cuando la norma es de carácter temporal, lo advierte expresamente (“Con vigencia exclusiva para el año X...”).

b) Lo más frecuente, sin embargo, es que sean nuevas leyes las que fijen la pérdida de vigencia de las anteriores, a través del fenómeno de la derogación. La derogación puede ser expresa o tácita. La derogación expresa es aquella en la que se hace constar claramente cuáles son las normas que pierden su vigencia con la publicación de otra. Es ésta la clase de derogación que debería resultar habitual a la vista del contenido del art. 13.2 LFGT: “Las leyes forales y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas”. Sin embargo, dicho precepto no deja de ser una mera declaración de intenciones, pues ya la propia LFGT lo incumple al decir en su Disposición Derogatoria que “quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma”, reconociendo así que la relación de normas derogadas que se hace en la citada Disposición no resulta ser exhaustiva y planteando el problema interpretativo de determinar qué normas se oponen a lo establecido en aquella.

c) A diferencia de lo que ocurre con la derogación expresa, la derogación tácita se produce cuando el contenido de una norma resulta incompatible con los preceptos de otra posterior. Equivale a esta forma de derogación el empleo de cláusulas generales del tipo de “quedan derogadas cuantas disposiciones contradigan lo establecido en la presente”.

Acompañando a la derogación de una norma, cabe la posibilidad de que se dicten disposiciones transitorias. Esto suele suceder cuando

respecto de algún tipo de situaciones (hechos imposables, hechos fundadores de beneficios fiscales, etc., si bien conviene tener presente que como señalara la STC 6/1983, de 4 de febrero, el concepto de derechos adquiridos no existe en Derecho tributario, sino que los beneficios fiscales se integran en la relación jurídica obligacional y no constituyen una categoría autónoma) se produce un cambio de régimen jurídico. Dichas disposiciones transitorias dejan de aplicarse cuando cesan las situaciones que motivan la aplicación de la norma.

En efecto, puede ocurrir que una norma se aplique a situaciones existentes con posterioridad a su derogación. Éste es el fenómeno de la ultraactividad, opuesto al de la retroactividad. Tomada en su sentido propio la ultraactividad es un fenómeno extraño, poco usual; pero existe la posibilidad de que se dé una ultraactividad en sentido impropio, en relación con situaciones originadas –pero no consumadas– bajo la vigencia de una norma, pero que se prolongan con posterioridad a su derogación.

d) Por último, de la lectura del art. 164 CE se deriva que la declaración de inconstitucionalidad de una ley determina que sólo subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad. Por tanto, la declaración de inconstitucionalidad de un precepto supone una forma de cese de su vigencia, pero no puede equipararse la declaración de inconstitucionalidad a la derogación de una norma, puesto que los efectos jurídicos de la declaración de inconstitucionalidad son mucho más amplios que los derivados de la derogación. Sin embargo, en determinadas ocasiones el TC ha limitado la eficacia de algunas declaraciones de inconstitucionalidad, manteniendo los efectos producidos al amparo de una Ley declarada inconstitucional (véase lo que sucedió, sin ir más lejos, con la ejecución de la STC de 20 de febrero de 1989, que declaró la inconstitucionalidad de un buen número de preceptos propios de la normativa del IRPF estatal).

#### IV. LOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS.

##### A) Introducción.

Como ha quedado ya indicado al inicio de este capítulo, la aplicación de la norma tributaria, al igual que la de cualquier otra norma jurídica, supone el desarrollo de un proceso en el que se distinguen dos momentos fundamentales: el de determinación de la aplicabilidad de la norma, para, posteriormente, entenderla o interpretarla.

La meta de la interpretación es la averiguación del sentido o espíritu de un precepto, pero tal sentido ha de hallarse a través del cuerpo (las palabras, por ejemplo, de una disposición escrita) de éste, que, por tanto, constituye el objeto de la interpretación. Existen diversos medios para averiguar el sentido de las normas y es ésta la cuestión que vamos a analizar.

La cuestión de la interpretación de las normas tributarias no ha sido ni mucho menos pacífica, aunque hoy en día puede considerarse ya resuelta. Por ello, y antes de examinar los preceptos de la LFGT acerca de esta cuestión conviene examinar las principales teorías o planteamientos relativos a la interpretación en Derecho Tributario.

##### a) Teoría de la interpretación estricta o literal.

Esta teoría deriva de la concepción de las leyes tributarias como normas *odiosas* o restrictivas de la libertad individual, de modo que dichas leyes deberían interpretarse y aplicarse de forma restrictiva. El principio orientador de esta corriente interpretativa (que ha estado presente en nuestra jurisprudencia hasta épocas relativamente recientes) es *in dubio contra Fiscum*, al estilo de lo que ocurre en el Derecho Penal con el principio *in dubio pro reo*. Afortunadamente esta línea ha sido desechada por poco asentada jurídicamente, ya que el planteamiento en que se funda (el carácter “odioso” de las leyes tributarias) es insostenible en un Estado social y democrático de Derecho.

##### b) Teoría de la interpretación restrictiva de las normas de exención.

Esta teoría habría de ser colocada precisamente en el polo opuesto a la anterior, de modo tal que se fundaría en el principio de interpre-

tación favorable al Fisco en caso de duda. La base de la interpretación restrictiva de las normas de exención se hallaría en el carácter excepcional o singular de las normas que las establecen, y el apoyo legal de esta doctrina jurisprudencial se encuentra en el acogimiento de las exenciones al principio de reserva de ley y en la prohibición de la analogía contenida en el art. 16.3 LFGT. Ahora bien: ni la afirmación del principio de reserva de ley para el establecimiento de exenciones ni la prohibición de la analogía deben confundirse con la extensión que haya de darse a la interpretación de las normas tributarias. Para concluir esta cuestión debe decirse, por tanto, que las normas sobre exenciones y beneficios fiscales deben aplicarse e interpretarse de igual forma que las demás.

c) Teoría de la interpretación económica.

Según esta doctrina interpretativa las normas tributarias tienen un sustrato económico superior al de las demás normas jurídicas; así que tal circunstancia ha de repercutir sobre la interpretación que haya de ofrecerse de las mismas, de tal modo que al realizar tal operación interpretativa ha de tenerse muy en cuenta la realidad económica subyacente a la norma jurídica. Es pionera en este sentido la doctrina alemana, que se apoyó para sustentar su tesis en un precepto de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919. Aun derogada en este punto en 1977, la doctrina sigue manteniendo que debe tomarse en consideración la realidad económica a la hora de interpretar las normas tributarias. No obstante, poco a poco la misma doctrina ha ido huyendo de posturas extremas, limitando la consideración de la realidad económica al momento de la calificación de las operaciones que se estén examinando. Para finalizar hemos de decir que, sin incurrir en maximalismos, tampoco debe desconocerse que en muchas ocasiones la realidad sobre la que se opera es una realidad económica, y que, por tanto, tal circunstancia ha de tenerse en cuenta a la hora de interpretar las normas jurídicas que se sometan a nuestra consideración.

d) Teoría de la interpretación funcional.

Esta teoría tiene su origen en la Escuela de Pavía y, en particular, en su fundador, Grizziotti. Según esta teoría las normas tributarias deben interpretarse integrando la realidad jurídica del momento con la económica, la política y la sociológica, tomando como especial pun-

to de referencia el principio de capacidad económica, llegando a permitirse una interpretación correctora de la norma jurídica si ésta no fuera conforme con el indicado principio. Según Pérez Royo esta doctrina es criticable por cuanto la interpretación de las normas tributarias debe hallarse presidida por criterios estrictamente jurídicos y porque, aun cuando ya se ha dicho en un tema anterior que el principio de capacidad económica debe animar la interpretación de las normas tributarias, ello no debe llevarse hasta el extremo de permitirse la interpretación correctora de tales normas conforme a dicho principio. No olvidemos que la posible contradicción entre un precepto legal y la CE sólo puede ser apreciada por el TC.

#### **B) Los criterios de interpretación de las normas tributarias en el ordenamiento jurídico-tributario navarro.**

Pasando ya al examen de nuestra normativa en materia de interpretación, ha de indicarse que la LFGT contiene algunas disposiciones acerca de la cuestión en su art. 16. Concretamente, el apartado 1 de este precepto dispone que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho” (lo cual no es una obviedad sino que, a nuestro juicio, veda las posibles interpretaciones económicas o funcionales). El apartado 2 de este mismo artículo establece que “en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”. Por último, el apartado 4 indica que “en caso de duda en la interpretación de la norma se aplicará el criterio más favorable al obligado tributario”.

Del análisis de este precepto se desprende lo siguiente:

El apartado primero contiene un mandato, que equipara las normas tributarias a las demás del ordenamiento jurídico; así que las normas tributarias deben entenderse conforme a criterios jurídicos, excluyendo, en principio, todo criterio de interpretación extrajurídico o económico. La remisión explícita al art. 3.1 CC excluye cualquier duda al respecto: “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplica-

das, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”.

Por su parte, el apartado 4 del art. 16 LFGT contiene un criterio de interpretación de las normas tributarias absolutamente trasnochado, como se ha visto al tratar de las distintas teorías al respecto. A pesar de hallarse, pues, contenido en una norma con rango de ley, debe desecharse este criterio de interpretación de las normas tributarias, por hallarse anclado en una concepción de las normas tributarias que les atribuye un carácter excepcional o cuasi-penal, alejado de su auténtica naturaleza jurídica. En definitiva, las normas tributarias deben interpretarse como cualesquiera otras integradas en nuestro ordenamiento jurídico.

### **C) El sentido jurídico, técnico o usual de las palabras, según el art. 16.2 LFGT.**

Entrando ya en el análisis del apartado 2 del art. 16 LFGT, debe señalarse que ha suscitado posturas encontradas en nuestra doctrina, tomando para ello las referencias de su homónimo estatal de 1963, si bien el actual art. 12.2 de la vigente LGT estatal no modifica para nada las conclusiones.

Así, para Cortés Domínguez este precepto no ordena nada, carece de mandato alguno, puesto que en su contenido se dice precisamente “según proceda”, expresión que, a su juicio, debería haberse aclarado. En la misma línea, Martín Retortillo afirma que “este según proceda, que se incluye al final del precepto es el que nos demuestra que la regla recogida no sirve para nada”.

Sin embargo, los profesores Lasarte y Ferreiro dicen que la citada norma viene a reconocer que es la propia interpretación la que atribuye una concreta significación a las palabras del legislador. Y no cabe una postura apriorística en relación con la atribución de significado a las palabras del legislador. Sólo la interpretación de cada norma tributaria nos dará la clave de la elección entre el sentido técnico o usual de sus términos.

Calvo Ortega va incluso más allá, pues afirma que la recepción de este precepto por la normativa tributaria resulta imprescindible, dada

la tradición legislativa existente al respecto, pues su no recepción por las actuales leyes codificadoras en materia tributaria daría lugar a pensar que la atribución de sentido a los términos de las normas tributarias es absolutamente libre e incondicionada. La conclusión es que, al menos, el aplicador del Derecho deberá justificar y motivar el sentido que atribuya a los términos contenidos en una disposición de carácter tributario.

En este sentido hemos de decir que cabe incluso que la ley tributaria atribuya su propio sentido y de forma autónoma a los conceptos que en la misma se emplean, pero a efectos exclusivamente fiscales. Así, por lo que se refiere al ordenamiento tributario en particular, la LFIVA contiene una definición del concepto de empresario o profesional a los exclusivos efectos del Impuesto, distinta del concepto de empresario o profesional que deriva del examen de los preceptos del CCom. Y lo mismo, siendo el concepto de sociedad en el IOS; los ejemplos podrían multiplicarse, siendo demostrativos de la autonomía del Derecho Tributario respecto de otras ramas del Derecho –público y privado– a la hora de construir y definir sus propias categorías jurídicas aunque éstas sean compartidas con otros sectores del ordenamiento.

## **V. LA CALIFICACIÓN DE LOS HECHOS IMPONIBLES.**

Entendemos por calificación aquella operación mediante la cual se determina cómo encaja tal o cual situación concreta de la vida real en los límites del presupuesto de hecho abstracto o ideal definido por la norma. Por ejemplo, una vez que sabemos cuál es el tratamiento que la norma fiscal dispensa a los rendimientos de capital mobiliario, se trata de saber si el resultado de tal o cuál operación concreta tiene la condición de rendimiento del capital mobiliario.

Por tanto, se trata finalmente de confrontar el supuesto de hecho real que se somete a nuestra consideración con el supuesto de hecho abstracto previsto en la norma, con la finalidad de ver si encajan el uno en el otro. Tal operación se suele denominar con la expresión técnica de “subsunción del supuesto de hecho en la norma”. De lo dicho

hasta aquí se desprende que la operación de calificación se extiende únicamente a aquellos conceptos que, aun incluidos en las normas tributarias, hayan sido importados de otros grupos normativos (Derecho Civil, Derecho Mercantil, Derecho Administrativo, etc.). No se puede hablar, pues, de calificación cuando estemos refiriéndonos a conceptos propios del Derecho Tributario, sino que se tratará de operaciones de verificación e interpretación.

La LFGT dedica un precepto a esta cuestión: el art. 20.2, que dispone que “el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”. Así pues, en primer lugar, la operación de calificación ha de realizarse conforme a criterios estrictamente jurídicos.

El precepto en cuestión continúa diciendo que la verdadera naturaleza jurídica se determinará “prescindiendo de la forma o denominación que los interesados le hayan dado” al negocio jurídico objeto de examen. Con esta precisión el legislador fiscal no hace más que seguir el clásico principio de que las relaciones o situaciones jurídicas son lo que efectivamente son, no lo que las partes dicen que son. Es decir, que cuando se trate, por ejemplo, de determinar cuál es el contenido de una determinada relación contractual, para determinar la normativa fiscal aplicable al mismo, habrá que estar al sentido que se deriva del examen de las cláusulas del contrato, y buscando la verdadera intención de los contratantes, por encima de las palabras o denominaciones empleadas, como nos ordena el art. 1281 CC. Así, por ejemplo, aunque las partes llamen arrendamiento a un contrato de cuyas cláusulas se deduzca que el contenido real es el de una compraventa a plazos, habrá que estar a esta calificación y no a la denominación empleada por las partes.

Por último, este art. 20.2 LFGT contiene una indicación que constituye una singularidad de nuestro ordenamiento jurídico-tributario y que es ya clásica en España: se trata del mandato de prescindir de los defectos que pudieran afectar a la validez del acto o de la situación sometida a tributación. Llama la atención que una Administración pueda realizar la calificación sin atender a los defectos esenciales de lo que

se califica. Sin embargo, el mandato del art. 20.2 LFGT está plenamente justificado, pues si un hecho, acto o negocio se ha realizado y tiene efectividad, se ha manifestado la capacidad económica de que se trate y, en consecuencia, el gravamen resulta procedente. No obstante, si se produce la nulidad debido a los defectos que afecten a la validez del hecho, acto o negocio de que se trate, procederá la devolución del tributo pagado en las condiciones que marque la normativa vigente.

## **VI. INTEGRACIÓN DE VACÍOS NORMATIVOS O LAGUNAS EN DERECHO TRIBUTARIO: EL RECURSO A LA ANALOGÍA.**

Hemos de empezar por decir que la integración de las normas tributarias constituye una actividad distinta a la de su interpretación. Como ya sabemos, la labor interpretativa consiste en fijar el sentido de las normas o, en otros términos, determinar cuál es la voluntad del legislador expresada a través de una norma dada. La interpretación, en definitiva, presupone un caso regulado expresamente.

La integración consiste, por el contrario, en un proceso lógico por el cual se trata de determinar cuál hubiera sido la voluntad del legislador si hubiera previsto un caso que no ha tenido en cuenta. Por tanto, la integración presupone un caso que no ha sido regulado, o también podría decirse que cuenta con la “laguna” de la Ley. Se entiende por laguna de la ley la inexistencia de una norma aplicable al punto objeto de debate.

Es éste un expediente que no es privativo o exclusivo del Derecho Tributario, sino que se halla integrado en la Teoría General del Derecho. Así, el art. 4 CC dice expresamente que “procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón”. Establece, eso sí, restricciones respecto de las normas penales, de las excepcionales y de las de ámbito temporal.

Visto en qué consiste en general la integración del Derecho, cabe ahora preguntarse si es posible que existan lagunas dentro del Derecho Tributario. Ha sido ésta una cuestión muy debatida en nuestro

Derecho. Ejemplos hay en la doctrina extranjera favorables a la admisibilidad de este principio (Vanoni, Amatucci, Abbamonte, Tipke). Sin embargo, la doctrina mayoritaria en España (Sainz de Bujanda, García Añoveros, Vicente-Arche, Cortés Domínguez) es reflejo de otra parte de la doctrina extranjera (Giannini, Berliri) que entiende sólo pueden existir lagunas (y, por tanto, sólo cabe la aplicación analógica de las normas tributarias) en aquellos sectores del Derecho Tributario que no se encuentren rígidamente amparados por los principios de legalidad y reserva de ley, es decir, en el ámbito de las normas procedimentales o formales.

El rechazo a la aplicación de la institución de la analogía no sólo viene dado por la rígida implantación del principio de reserva de ley en el ámbito tributario, sino también por un elemental principio de seguridad jurídica. Así, Pérez Royo afirma que “la posibilidad de que la norma sea aplicada por analogía a supuestos distintos de los expresamente previstos en ella, hace más difícil prever por parte del agente cuál va a ser la norma a aplicar en relación a su comportamiento”. Por último, en la práctica resulta muy difícil la utilización de la analogía en el ámbito del Derecho Tributario, pues sus normas son muy precisas, esto es, la tipificación de los supuestos de hecho gravados es muy cuidadosa, lo que impide ordinariamente su extensión a otros supuestos análogos pero no contemplados por ellas.

Pasando del plano doctrinal al normativo, vemos que la analogía aparece regulada en el art. 16.3 LFGT: “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

Ante la lectura de este precepto el primer problema que se nos plantea es el de si el legislador cuando dice que “no se admitirá la analogía” se está refiriendo exclusivamente a la analogía o, por el contrario, ha de entenderse también prohibida la interpretación extensiva. La opinión generalizada en este sentido es la de que si lo que prohíbe el legislador es la analogía es esto lo exclusivamente prohibido, puesto que el carácter extensivo o no de la interpretación no puede determinarse *a priori* sino cuando ha finalizado la labor hermenéutica.

El segundo problema que suscita el art. 16.3 es el de si aparte del hecho imponible y de los hechos exentos o sometidos a algún beneficio

fiscal, hay otros supuestos en el ordenamiento tributario en los que no puede haber analogía. Hay parte de la doctrina (Sainz de Bujanda) que señala que aunque la dicción literal del art. 16.3 es la que es, lo cierto es que en Derecho Tributario juegan un importantísimo papel los principios de reserva de ley, de preferencia de ley y de legalidad, por lo que el Derecho Tributario sería un derecho sin lagunas o un ordenamiento autointegrable. Sin embargo, la mayor parte de la doctrina entiende que la analogía es posible siempre y cuando no se refiera a los elementos de la estructura de los tributos a los que hace alusión el art. 16.3 LFGT. Lo que ocurre es que, como se ha dicho con anterioridad, resultará difícil que entre en juego el instituto de la analogía en relación con el sujeto pasivo, la base imponible, etc., dado el elevado grado de concreción de la normativa tributaria y por el hecho de que cuando se crea un tributo no sólo se define el hecho imponible sino que se crea todo un bloque normativo concreto cuya estructura responde a las preguntas: por qué se paga, quiénes son los sujetos pasivos y cuál es el montante exacto de la obligación. Mayor campo para la aplicación de la analogía nos encontraremos en los elementos no esenciales del tributo: procedimientos, aplazamientos, garantías, formas de pago, etc. (Calvo Ortega), aunque su opinión no pueda compartirse por entero.

Idénticos razonamientos pueden aducirse respecto de la prohibición de extensión analógica de las “exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. Tal prohibición se basa también en la reserva de ley que rige en este campo, teniendo en cuenta, por otro lado, las dificultades de empleo de dicha técnica, puesto que también en esta materia existe un elevado grado de concreción por parte de las normas. Se echa en falta, no obstante, la distinción conceptual entre exenciones y beneficios o incentivos fiscales. Sería más correcto hablar sólo de beneficios fiscales, incluyendo en los mismos las exenciones, reducciones, deducciones y bonificaciones, así como otros elementos estructurales del tributo que, con éstas u otras denominaciones, anulen el nacimiento de la obligación tributaria o minoren la cuantía de la prestación derivada de la misma.

## VII. EL FRAUDE DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA.

Prevé el art. 17.1 LFGT que “para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible”. Lo que se persigue a través de esta institución es reconducir a su régimen tributario ortodoxo hechos o actos celebrados abusando de las formas jurídicas.

El fraude a la ley es una figura contemplada en la teoría general del Derecho, que podemos definir, siguiendo a De Castro, como “uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se ha amparado en otra dictada con distinta finalidad”.

Así pues, nos encontramos con que en el fraude de ley el negocio fraudulento es perfecto y válido, pero se ampara en una norma (norma de cobertura) que se emplea de forma abusiva para tratar de eludir las consecuencias de otra (norma eludida) que provoca un efecto pernicioso desde el punto de vista fiscal para quien efectúa el negocio en fraude de ley tributaria. En otras palabras, el fraude de ley tributaria presupone la celebración de uno o varios negocios jurídicos con la única finalidad de evitar o reducir la carga tributaria, siendo así que dicho o dichos negocios jurídicos son inadecuados de cara a conseguir el resultado de carácter sustantivo pretendido.

La invocación de esta figura del fraude de ley tributaria provoca diversos problemas de orden práctico:

- el art. 17.1 LFGT exige para poder calificar como realizado en fraude de ley un determinado hecho, acto o negocio jurídico, que concurra el propósito de eludir el pago del tributo, requisito que resulta de muy difícil apreciación, pese a que, por referencia a la LGT de 1963, se suprimiera el calificativo de “probado”, exclusión que no enerva del deber de la Administración Foral de la correspondiente probanza.
- esta institución ha resultado tradicionalmente polémica en su aplicación (sobre todo porque la Administración ha sido reticente a utilizar el expediente de fraude de ley) ya que, según

una parte de la doctrina viola el derecho al legítimo empleo de las herramientas que ofrece el ordenamiento jurídico con el fin de conseguir un ahorro fiscal. Pero una cosa es el fraude de ley y otra muy distinta la economía de opción, es decir, el derecho del contribuyente de elegir entre distintos negocios jurídicos adecuados al objetivo económico pretendido cuando entre aquéllos existen diferencias en su régimen tributario.

Ejemplos típicos de fraude de ley en materia tributaria son los de la elusión fiscal mediante sociedades y la realización de donaciones reiteradas (fraccionando una de cuantía superior) con el fin de evitar la progresividad del ISD.

Hemos de examinar ahora de qué formas reacciona el legislador para evitar el fraude de ley. Son dos los mecanismos principales: la regulación de los supuestos concretos a través de los cuales se evita o reduce fraudulentamente la carga tributaria y el establecimiento de cláusulas generales tendentes a remediar dicha situación.

- Así, respecto de los ejemplos que hemos propuesto anteriormente la normativa vigente prevé remedios concretos: art. 59 de la LF 1/1990, de 26 de febrero (en la redacción dada a este precepto por el art. 10 de la LF 12/1992, de 20 de octubre), para evitar la elusión fiscal mediante sociedades, y art. 51 TRISD, para evitar el fraccionamiento de donaciones.

Este sistema de previsión legal de los supuestos de fraude de ley es el más correcto desde el punto de vista de la seguridad jurídica, pero lleva consigo los problemas propios de cualquier sistema que trate de prever caso por caso los fraudes: el legislador siempre irá a la zaga de la realidad, siendo prácticamente imposible prever caso por caso las diversas estrategias de fraude.

- Ante las dificultades que plantea, pues, este sistema de prevención del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se suele utilizar con carácter complementario el de las cláusulas generales que tratan de remediar este género de conflictos. Estas cláusulas generales tienden a no tomar en consideración las formas abusivas empleadas, de tal modo que aunque tales formas se usen, ello no impida la aplicación de la norma que se pretenda eludir.

La consecuencia de la apreciación del fraude de ley (art. 17.2 LGT) es que se aplicará la norma eludida (o más bien, que se ha tratado de eludir), frustrándose de este modo la intención perseguida de un tratamiento fiscal más ventajoso (dejar de pagar total o parcialmente un tributo u obtener cualquier ventaja o beneficio fiscal).

Se produce entonces una recalificación del acto o situación en cuestión: se abandona la calificación que resulta de las formas externas (de las que se estima que se ha abusado) y se somete a tributación como si el hecho encajara en el presupuesto previsto en la norma que se ha tratado de eludir.

Finalmente, ha de tenerse en cuenta que si como consecuencia del fraude de ley la Administración se retrasa en el cobro de la deuda tributaria, tendrá derecho a exigir intereses de demora. Sin embargo, no se imponen sanciones porque se estima que con tal actitud no se produce infracción tributaria, aunque, en ocasiones, resulta difícil precisar cuando estamos en presencia de un fraude de ley y/o de una infracción tributaria.

En cuanto al procedimiento, el art. 17.1 LFGT indica expresamente que “el fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado”. Dicha previsión legal ha sido objeto de desarrollo por el art. 75 RITN, que establece lo siguiente:

“1. Si la Inspección tributaria iniciara expediente especial de fraude de ley se formalizará acta separada para este solo objeto, con el siguiente contenido:

a) Expresión de las circunstancias y hechos en los que se fundamenta la convicción de que el sujeto pasivo, al realizar el acto o negocio jurídico causa del expediente, ha tenido el propósito de eludir el pago del tributo.

b) Concreción de la norma eludida y de la norma de cobertura en que intentó ampararse el sujeto pasivo. Se expondrán los argumentos por los que se estima que esta norma no era aplicable al acto o negocio jurídico de que se trata.

c) Determinación de los elementos esenciales del presupuesto de hecho y su atribución al sujeto pasivo.

d) Liquidación que correspondería en caso de aplicarse la norma eludida.

Se adjuntarán además las pruebas que guarden relación con el objeto del expediente.

2. Se acompañará al acta un informe ampliatorio en el que se desarrollarán los hechos y fundamentos de derecho expresados en aquélla y se argumentará sobre la procedencia de la iniciación del expediente de fraude de ley.

3. El acta incoada se tramitará conforme a la naturaleza de la misma. El acto administrativo que se dicte resolverá sobre la procedencia o improcedencia de la declaración de fraude de ley y practicará, en su caso, la liquidación que corresponda. Contra el citado acto se podrá interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa.

4. Si el expediente se iniciase a instancia de las oficinas gestoras se remitirá lo actuado a la Inspección tributaria y se instruirán, en su caso, las actas oportunas, las cuales se tramitarán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior”.

## **VIII. LA SIMULACIÓN DE NEGOCIOS JURÍDICOS EN DERECHO TRIBUTARIO.**

El de la simulación es un concepto también procedente de la Teoría General del Derecho, que se define por el profesor De Castro del siguiente modo: la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial; sea éste contrario a su existencia misma (simulación absoluta), sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa). La simulación será absoluta cuando detrás de la apariencia negocial no existe ningún otro negocio, y relativa, en los casos en que el negocio aparente encubre otro, que es el que en realidad quieren las partes.

La diferencia entre el negocio simulado y otras formas negociales anómalas, como el negocio indirecto o el fraude de ley, se halla en que en toda simulación existe un acuerdo simulatorio o concierto entre las partes sobre el verdadero contenido de la operación, que se mantiene

oculto a los terceros. Dicho acuerdo puede estar plasmado o no en un documento.

No obstante, hay autores que no limitan el campo de aplicación de la simulación a los negocios bilaterales o multilaterales sino que también lo extienden al de los actos unilaterales, si consideramos simulación toda aquella divergencia entre lo realizado y lo manifestado (Calvo Ortega), siempre y cuando no nos hallemos ante un simple error de calificación.

El fenómeno de la simulación se produce con cierta frecuencia con la finalidad de defraudar a la Hacienda Pública (por ejemplo, celebración de compraventa ficticia, cuando el negocio real es una donación).

También aquí pueden darse soluciones específicas para cada caso concreto de simulación: y así, para evitar la simulación de precios en el ITP se acude a la fijación de la base por la vía del “valor real” del bien; o se recurre al establecimiento de presunciones (la de onerosidad en el IRPF).

Pero también existe en la LFGT un precepto general sobre simulación: el art. 18. Dicho precepto establece que “en los actos o negocios simulados, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”.

A través de esta norma se reconoce a la Administración la facultad de declarar ella misma (es decir, sin necesidad de acudir a los Tribunales, como ocurre en el ámbito del Derecho Privado) la existencia de simulación en perjuicio de la Hacienda Pública y de tomar en consideración a efectos fiscales la realidad efectiva de la situación creada por las partes. En los casos en que, por ejemplo, se encubra o disimule una donación bajo la apariencia de una compraventa, para evitar el pago del ISD, la Administración declarará que el negocio efectivamente realizado ha sido el de donación y aplicará la norma fiscal prevista para este tipo de actos.

La LFGT no contempla procedimiento especial alguno para declarar la existencia de simulación. Ésta será declarada en el curso del ordinario procedimiento de gestión o de comprobación. Pero, en todo caso, la simulación no podrá ser declarada por la Administración si no es sustentando esta declaración con los medios de prueba suficientes y

con previa audiencia del interesado (aunque no lo exija expresamente el art. 18 LFGT). Cuando la Administración aprecie la concurrencia de simulación, podrá imponer sanciones, siempre y cuando se demuestre que la actuación del sujeto presuntamente infractor es dolosa o culposa.

Téngase en cuenta finalmente que la simple apreciación de la simulación por la Administración Tributaria no acarrea automáticamente efectos civiles o mercantiles. Es éste un principio típico de estanqueidad de la materia administrativa, en general, respecto de las del Derecho Privado que son objeto de examen por la Administración; nótese el parentesco de este precepto con el art. 4 LJCA:

“1. La competencia del orden jurisdiccional contencioso-administrativo se extiende al conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo, directamente relacionadas con un recurso contencioso-administrativo, salvo las de carácter constitucional y penal y lo dispuesto en los Tratados internacionales.

2. La decisión que se pronuncie no producirá efectos fuera del proceso en que se dicte y no vinculará al orden jurisdiccional correspondiente”.

## CAPÍTULO V

### EL TRIBUTO: CONCEPTO Y CLASES

*Ignacio Amatriain Cía*

#### I. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS.

A diferencia de lo que ocurre con la LGT estatal, cuyo art. 2 contiene el concepto, fines y clases de los tributos, la LFGT no contiene un concepto de tributo, lo que exige construir una definición científica, que, por lo demás, podría aplicarse a la normativa estatal, derivando dicha definición de la hermenéutica y de la doctrina del TC. Y ello porque la definición del tributo –como de cualesquiera otra categoría general del ordenamiento jurídico– no debería ser realizada por el legislador ordinario (estatal o foral) porque ello no constituye una norma jurídica *stricto sensu* sino un precepto meramente propedéutico. Amén de esta consideración, el legislador estatal incurre en la típica confusión entre recursos, derechos económicos e ingresos públicos.

Podemos afirmar que el tributo es un ingreso público de derecho público (y no existe ninguna tautología en los adjetivos) establecido por la ley a favor de un ente público sobre la base de un índice de capacidad económica del obligado a contribuir y cuya finalidad primordial es el sostenimiento de los gastos públicos. Y decimos primordial porque los mismos pueden servir como instrumentos de la política económica general y para atender a los principios y fines contenidos en

la CE, algo que con mejor redacción (y sin carácter imperativo) reconoce el art. 4.1 de la LFGT.

Al hilo de la definición estatal (cuya relatividad ya hemos señalado) pueden destacarse las siguientes notas características de los tributos:

- a) Los tributos sólo pueden ser exigidos por las Administraciones Públicas, de forma que la exacción por parte de particulares no sólo es ilegal sino que constituye delito castigado en el vigente CP. Son, por tanto, ingresos públicos, en razón de que el acreedor es un ente público, aun cuando pertenezca a la Administración institucional. Son, además, ingresos de Derecho Público en la medida en que su régimen jurídico es el propio de las obligaciones regidas por el Derecho Público, con todas las consecuencias que ello conlleva en orden al ejercicio por parte de la Administración Pública de una serie de prerrogativas que le colocan en una posición de supremacía o de exorbitancia respecto de los particulares (sin ir más lejos, obsérvese el particular régimen de garantías del crédito tributario y las peculiaridades del procedimiento para su cobranza). Y estas facultades exorbitantes derivan de que el interés jurídico protegido no es, exactamente, el del acreedor a la percepción de su crédito, sino el cumplimiento del principio contenido en el art. 31.3 de la CE.

Ahora bien: la caracterización del tributo como ingreso exigible por una Administración Pública plantea problemas de inclusión en dicho concepto de algunas tasas exigibles por sujetos jurídicamente distintos de las Administraciones (concesionarios, sujetos autorizados, sociedades mercantiles controladas por entes públicos, etc.). Estamos así, en presencia, de una nota fundamental como es la huida del principio de legalidad tributaria –y presupuestaria– derivada de la desconcentración del poder tributario y/o de la privatización del mismo, con el beneplácito de buena parte de nuestra doctrina, que, tras la CE, cree que el concepto de tributo puede ser manipulado, modificado u orientado por el legislador ordinario.

- b) Una parte importante de la doctrina subraya el carácter coactivo del tributo, queriendo significar con ello que se trata de una

prestación establecida unilateralmente por un ente público en virtud de su posición de supremacía respecto de los particulares, oponiéndose así a las obligaciones contractuales, en las que las partes pueden disponer libremente del contenido de los negocios jurídicos que celebran (dejando a salvo, claro está, aquellas disposiciones imperativas que puedan, en su caso, limitar la voluntad de los contratantes). También las multas pecuniarias son coactivas, tienen un presupuesto fáctico definido por el legislador y, sin embargo, no por ello participan de la naturaleza del tributo. Ferreiro critica la atribución de esta nota característica a los tributos, pues todo el Derecho, en sí, es un orden coactivo, hasta el punto de que así como puede compeler a un contribuyente a pagar una cantidad al Estado, puede también exigir de un particular que cumpla con su obligación de pagar una cantidad a otro particular, siempre y cuando haya existido entre ellos un vínculo previo. Nada añade, pues, esta nota de la coactividad a la definición jurídica de tributo, sobre todo teniendo en cuenta que la coactividad no es exclusiva de este ingreso público (no confundir con recurso ni con derecho económico de la Hacienda). Más bien habría que poner el acento en el carácter obligacional del tributo, en opinión de Ferreiro, si bien teniendo en cuenta la esencial fungibilidad de los esquemas jurídicos para la exacción del tributo creemos que dicho carácter no es esencial al tributo sino el hecho de que el mismo sirva a los principios constitucionales consagrados en el art. 31 de la CE, no siendo ello contradictorio con su utilización extrafiscal, pese a las distorsiones que la misma procura sobre todo al intentar coonestar capacidad económica y cumplimiento de otros objetivos constitucionales.

- c) El tributo se caracteriza por ser una prestación pecuniaria. No obstante, hay que tener en cuenta que esta característica parece quedar contradicha por el contenido del art. 51.4 LFGT que admite (en determinados casos muy excepcionales y establecidos por ley) el pago en especie de la deuda tributaria (aunque mejor sería hablar de dación en pago). Tal contradicción es, sin embargo, aparente, pues es posible reconducir el pago en espe-

cie así admitido, como hemos advertido, hacia la figura jurídico-privada de la dación en pago, con lo que la obligación tributaria principal seguirá siendo originalmente una obligación pecuniaria, sólo que en algunos casos se admite su sustitución por una prestación *in natura*. No se puede afirmar, por tanto, que existan en nuestro ordenamiento jurídico tributos que consistan, originalmente y *ex lege*, en prestaciones en especie (algo que existía en el actual Impuesto sobre Hidrocarburos con anterioridad a la vigencia de la CE). Según ello, deben excluirse del ámbito de estudio del Derecho Financiero (y, por ende, del Derecho Tributario) las prestaciones personales y de transporte configuradas en la LFHLN (arts. 54 y 55).

- d) El tributo debe gravar una manifestación de capacidad económica. Así pues, el legislador, al elegir hechos, actos o negocios sujetos a tributación debe comprobar que éstos constituyen manifestaciones de capacidad económica. Pero ello no significa, *ex necesse*, que la obligación principal derivada de la realización del presupuesto fáctico del mismo haya de contener una manifestación de dicha capacidad.

En efecto, afirmar, como se viene haciendo tradicionalmente, que todos los tributos deben contener un índice de capacidad económica que sirva de base para su exigencia puede resultar hoy en día arriesgado, a pesar de la constante doctrina del TC en dicho sentido. Lo cierto es que cada vez es más frecuente encontrarse con figuras tributarias (al menos nominalmente tributarias y así caracterizadas por la mayoría de la doctrina) en las que resulta difícil descubrir el índice de capacidad económica que les sirve de basamento. Así sucede, por ejemplo, con muchas tasas y con la mayoría de los tributos medioambientales, especialmente en estos últimos donde el Derecho Tributario se ha utilizado como sustitutivo del Derecho penal o del Derecho administrativo sancionador.

- e) El tributo es una obligación *ex lege*: a diferencia de lo que ocurre con las obligaciones voluntarias (las que nacen de la voluntad del deudor de obligarse), los tributos son obligaciones legales, esto es, nacidas de la Ley, de modo que sólo por Ley

pueden establecerse tributos (art. 31.3 CE). Pero dicho precepto no se refiere sólo a los tributos, sino también a las prestaciones patrimoniales de carácter público, de forma que, a semejanza de la Constitución italiana de 1947, habrá que precisar el contenido de dicho concepto, algo que, de forma en ocasiones errática y forzada por decisiones del legislador ordinario, ha realizado el TC.

- f) La naturaleza jurídica del tributo no puede identificarse con la de una sanción, impuesta con motivo de la comisión de un acto ilícito, lo cual no empece, a nuestro juicio, la posibilidad de que la acción u omisión de conductas infractoras pueda tener consecuencias tributarias. Pero esta caracterización del tributo resulta poco reveladora (en tanto constituye una mera delimitación negativa en cuanto a su teleología) si no se le añade como contrapartida una reflexión acerca del objetivo perseguido con su establecimiento. En este sentido, es fácil concluir que los tributos tienen como finalidad contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), aunque puedan ser utilizados, además, como instrumentos al servicio de la política económica (art. 4º.1 LFGT). Sin embargo, debe ponerse de manifiesto también que ésta no es una característica predicable en exclusiva de los tributos, pues todos los ingresos públicos contribuyen en alguna medida a la financiación de los gastos públicos (STC de 16 de noviembre de 2000). Lo que ocurre es que en los demás ingresos públicos (por ejemplo, los derivados de multas pecuniarias o de la enajenación de bienes patrimoniales) la finalidad de sostenimiento de los gastos públicos es secundaria o adjetiva, mientras que esa misma finalidad es la que da sentido a la existencia de los tributos.

Nada impide, por tanto, que los tributos persigan fines extrafiscales, es decir, que se empleen para tratar de dar cumplimiento a otros principios o valores constitucionales. Así ha venido a reconocerlo la doctrina constitucional (STC de 26 de marzo de 1987, entre otras). Ahora bien: debe evitarse el otorgamiento de un excesivo protagonismo a esos fines extrafiscales, pues no ha de perderse de vista que el primordial fin recau-

datorio al servicio del principio de capacidad económica que tienen atribuido los tributos por mandato constitucional.

- g) Los ingresos tributarios se rigen por el principio de no afectación, salvo que una norma con rango de ley prevea un destino concreto para los mismos (art. 4.2 LFGT). Es decir, como regla general toda la masa de los ingresos tributarios debe destinarse de forma indiscriminada a satisfacer la totalidad de los gastos públicos. El reconocimiento de este principio de no afectación constituye la versión tributaria de los principios presupuestarios de unidad y universalidad. No obstante, el citado precepto de la LFGT prevé la posibilidad de que por ley foral se exceptione este principio, excepción de la que el legislador ha hecho uso en algunas ocasiones (por ejemplo, en el art. 9 de la LF 10/1988, de 29 de diciembre, respecto de la recaudación procedente del canon de saneamiento).

## II. LAS CATEGORÍAS TRIBUTARIAS.

### A) Introducción.

El art. 19 LFGT –y el art. 2.2 de la LGT estatal– hace la tradicional clasificación trimembre de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Todos los tributos de nuestro ordenamiento jurídico han de ser, teóricamente, reconducidos al seno de estas tres categorías, de forma que un ingreso público que no encajase en dicha clasificación no gozaría del predicamento de la naturaleza tributaria, lo que no implica que no pueda beneficiarse de los privilegios reconocidos al acreedor por la LFGT y/o por la normativa estatal. Dicha clasificación se basa originalmente en conceptos ajenos al ordenamiento jurídico, más bien propios de la ciencia de la Hacienda Pública (ciencia –y denominar ciencia a dicha disciplina es cuestión dudosa– cuyo objeto coincide con el Derecho Financiero, pero cuyos instrumentos son distintos y, en ocasiones, indescifrables), como veremos a lo largo de la exposición de este epígrafe. Sin embargo, el Derecho Tributario ha terminado por hacerlos suyos, mediante un proceso de juridificación hasta el punto de constituirlos en pilar básico de la distinción.

Desde el punto de vista jurídico, la diferencia entre las tres categorías tributarias radica en el hecho cuya realización genera el nacimiento de la obligación de contribuir, aun cuando sobre este punto habría mucho que discutir, cosa que no podemos hacer en este Manual.

Muchos han sido los intentos de legislador por orillar esta clasificación: unos han tenido cierto éxito, hasta el punto de que han conseguido enturbiar en cierta medida la coherencia del sistema (es lo que ha acontecido con la creación de la categoría de los precios públicos), pero otros están condenados al fracaso (la creación de ciertos tributos con denominaciones ajenas a las tradicionales, tales como cánones, arbitrios, exacciones, lo cual resulta irrelevante a la vista de lo que dice la STC de 10 de noviembre de 1994: “Las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengán sometidas, que debe ser el argumento decisivo a tener en cuenta para delimitar el orden constitucional de competencias, el cual, al no poder ser disponible por la ley, no puede hacerse depender de la mera denominación que el legislador, a su discreción asigne al tributo”). Pese a la antigüedad de la doctrina constitucional, ni el legislador estatal ni el foral han conseguido entender el significado de dicha doctrina, como lo demuestra la LFGT ni, sobre todo, la LGT de 2003, cuya principal virtud en este punto es haber conseguido empeorar técnicamente su precedente de 1963, no obstante haber necesitado ésta de un necesario *aggiornamento* tras la promulgación de la CE de 1978.

## **B) Los impuestos.**

### a) *Concepto.*

Según el artículo 19.a) LFGT, “son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta”.

La mayoría de la doctrina critica la definición legal por varias razones:

- El precepto afirma que el impuesto es un tributo que se exige *sin contraprestación*. Pues bien, tal afirmación [que pervive en el art. 2.2.c) de la *moderna* LGT estatal] no contiene nota distintiva alguna que venga a diferenciar a los impuestos del resto de los tributos, pues ninguno de ellos se exige a cambio de una contraprestación. Suponemos que esta caracterización de los impuestos está basada en la idea equivocada de que, por el contrario, las tasas constituyen contraprestación de servicios concretos que la Administración presta al ciudadano que los solicita. Nada más lejos de la realidad, pues no puede entenderse la relación jurídico-tributaria bajo los presupuestos propios de una relación sinalagmática. En la relación jurídico-tributaria no existe ningún *do ut des*, debido a que su origen no está en la voluntad de las partes sino en la ley. Debe abandonarse, pues, esa concepción contractualista que parece latir en la definición que del impuesto nos ofrece el art. 19.a) LFGT. Más bien, la nota caracterizadora de los impuestos radica en que su presupuesto de hecho es independiente de toda actividad administrativa relacionada directamente con el contribuyente. Podríamos decir, además, utilizando criterios hacendísticos, que la categoría tributaria elegida ha de ser la de los impuestos cuando lo que se pretende financiar es un bien indivisible, esto es, una obra o un servicio de los cuales va a derivar un beneficio difuso para la colectividad, es decir, sin beneficiario identificable de manera singular.
- Por otro lado, el art. 19.a) LFGT indica que es característica esencial del hecho imponible configurador de los impuestos la de poner de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo. Pues bien, tampoco esta característica (igualmente reiterada por la LGT de 2003 en su art. 2) legalmente atribuida a los impuestos sirve para deslindarlos del resto de los tributos, pues la observancia del principio de capacidad económica o de capacidad contributiva no es sólo identificadora de los impuestos sino que ha de informar el conjunto del sistema tributario. No

obstante, hay que reconocer que el principio de capacidad económica tiene una presencia más clara en los impuestos en cuanto que se erige en la medida de contribución al sostenimiento del gasto público, pasando a un segundo plano en las tasas y contribuciones especiales.

- Por último, la expresión de índices de capacidad económica efectuada en el art. 19.a) LFGT no es ni mucho menos exhaustiva, aunque sí refleja los principales índices directos e indirectos de la citada capacidad (posesión de un patrimonio, adquisición de renta, por un lado y circulación de los bienes y gasto de la renta, por otro).

b) *Clases de impuestos.*

- Directos e indirectos: es ésta una clasificación de los impuestos importada de la ciencia de la Hacienda Pública. En aquel ámbito son impuestos directos los que gravan una manifestación directa de la capacidad económica del sujeto pasivo (por ejemplo: la obtención de renta o la posesión de un patrimonio), mientras que son indirectos los que se basan en un índice indirecto, como el consumo. Sin embargo, la mayoría de los autores del Derecho Tributario han tratado de concebir un criterio distintivo original y propio, entendiendo que son impuestos directos aquéllos que no son susceptibles de repercusión legal (cuestión distinta es la repercusión económica vía precio), mientras que tienen el carácter de indirectos aquellos cuyas normas creadoras prevén la traslación de la cuota como parte integrante de su régimen jurídico. A nuestro juicio, es éste último un criterio puramente formalista que no contempla la esencia de la distinción, resultando más acorde con la naturaleza jurídica de unos y otros impuestos el heredado de la ciencia hacendística. De todos modos, esta clasificación tiene una escasa trascendencia práctica y desde luego existe una asimetría entre su concepción en Derecho tributario y su plasmación en la clasificación de ingresos presupuestarios.

- Personales y reales: impuestos personales son aquéllos cuyo hecho imponible no puede ser concebido si no es poniéndolo en relación con una persona o entidad (también pueden definirse como aquéllos en los que la definición del hecho imponible exige la indefectible presencia del elemento subjetivo para su completa comprensión), mientras que en los reales no resulta imprescindible la referencia a la persona en la definición del hecho imponible. Este criterio clasificatorio sí tiene interés jurídico, pues condiciona el empleo de criterios de sujeción como puntos de conexión para su exacción (art. 15 LFGT), ya que los impuestos de naturaleza personal aplicarán el criterio de la residencia, mientras que los demás tributos (se supone que los reales, aunque el precepto no utilice dicho adjetivo) utilizarán el criterio de la territorialidad. Realmente la distinción no es muy afortunada, porque hay una territorialidad en sentido subjetivo (que puede ser la residencia) y una territorialidad en sentido objetivo (por ejemplo, el lugar de realización del hecho imponible o el de radicación de un bien inmueble).
- Subjetivos y objetivos: son subjetivos los impuestos que tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo a efectos de la fijación de la cuota tributaria, y objetivos aquéllos que no la tienen en cuenta. Esta clasificación no ha de ser confundida con la anterior, pues existen, por un lado, impuestos personales y objetivos (por ejemplo, el Impuesto sobre el Patrimonio) y, por otro, caben teóricamente impuestos reales y subjetivos, aunque éstos están prácticamente proscritos de los sistemas tributarios modernos. La subjetivización puede llevarse a cabo mediante distintas técnicas –reconducibles todas ellas a la categoría general de los beneficios fiscales– como pueden ser reducciones en la base, deducciones en la cuota íntegra y exenciones. No obstante la libertad del legislador, la utilización de una u otra no es cuestión intrascendente, porque puede afectar a otras características del impuesto e, incluso, a principios constitucionales. Así, por ejemplo, no es lo mismo que los hijos operen en el IRPF, mediante el mecanismo del mínimo familiar, como una minoración de la base imponible o como una deducción en

cuota, ya que en el primer caso afecta la técnica empleada a la progresividad del impuesto.

- Periódicos e instantáneos: son impuestos periódicos aquéllos cuyo hecho imponible se desarrolla durante un determinado período de tiempo prefijado por el legislador (o, más exactamente, aquéllos cuyo hecho imponible es duradero e, incluso permanente, desde el punto de vista fáctico), e instantáneos, aquéllos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo. En el marco de esta clasificación es posible distinguir un *tertium genus*: el de los tributos instantáneos de liquidación periódica (como, por ejemplo, el IVA).

### C) Las contribuciones especiales.

Según el art. 19.c) LFGT son contribuciones especiales “aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”. De forma similar se definen las contribuciones especiales en el art. 109 LFHLN, siendo precisamente el ámbito de las Haciendas Locales aquel en el que más frecuentemente se emplea esta figura tributaria (aunque no hay que olvidar que existe en Navarra una peculiar contribución especial establecida a favor de la Comunidad Foral de Navarra, en concreto la prevista en el art. 9 de la LF 12/1992, de 20 de octubre y cuyo hecho imponible está constituido por el beneficio derivado del mantenimiento del servicio de extinción de incendios y salvamento por parte de la Comunidad Foral).

El fundamento hacendístico de las contribuciones especiales se halla en la búsqueda de un instrumento de financiación de obras y servicios públicos de los cuales deriva un beneficio difuso para la colectividad juntamente con un beneficio particular para determinados miembros de esa colectividad. Son ejemplos típicos de obras y servicios susceptibles de financiación por medio de contribuciones especia-

les las de alumbrado, saneamiento o pavimentación de una calle o de un barrio de una localidad. Desde el punto de vista jurídico, las contribuciones especiales se diferencian de los impuestos en que así como en estos últimos el presupuesto de hecho que los sustenta es ajeno a cualquier actuación administrativa, en las contribuciones especiales existe una actuación administrativa íntimamente ligada a su exacción (realización de obras públicas o establecimiento o ampliación de servicios públicos). La diferencia entre contribuciones especiales y tasas radica en que así como en estas últimas basta con que la actuación administrativa afecte a quien debe satisfacerlas, en aquéllas dicha actuación genera no sólo un beneficio especial para los sujetos pasivos sino que, yuxtapuesto a éste, aparece como consecuencia de la misma actuación un beneficio difuso para toda la colectividad. Podemos decir, por tanto, que las contribuciones especiales se hallan, desde este punto de vista, a medio camino entre los impuestos y las tasas. Por otro lado, mientras que en las tasas el hecho imponible es provocado por el sujeto pasivo —que insta la actuación administrativa correspondiente— en las contribuciones especiales la actuación administrativa no deriva de una previa intimación del obligado a satisfacerlas.

Precisamente, el descubrimiento del fundamento hacendístico de las contribuciones lleva a hacer una crítica de la definición legal, pues en ella no se adjetiva de especial el beneficio o aumento de valor de los bienes. A pesar de ello, tanto la doctrina como la jurisprudencia del TS han venido insistiendo en que junto al beneficio general que de la implantación o ampliación de la obra pública o del servicio deriva para la colectividad, dicha obra o servicio debe beneficiar especialmente a un círculo determinado de ciudadanos. Si únicamente existe beneficio general para la colectividad, la obra o el servicio no pueden ser financiados a través de una contribución especial (véase, a este respecto, entre otras, las SSTS de 5 de mayo de 1982 y 27 de junio de 1988).

Finalmente, dos son las particularidades que han de ponerse de manifiesto respecto de las contribuciones especiales, al menos por lo que se refiere a su configuración en la normativa tributaria local: el carácter potestativo de su establecimiento (como se desprende del art. 117 LFHLN, que exige la adopción de acuerdo de imposición expreso para poder establecerlas, decisión que es de potestativa adopción

por las entidades locales) y su afectación expresa a la financiación de la obra o del establecimiento del servicio que justifica su implantación (art. 110.3 LFHLN), afectación que rompe la regla general del art. 4.2 de la LFGT, pero que es consustancial en esta figura tributaria.

#### **D) Las tasas.**

Las tasas se definen en el art. 19.b) LFGT del siguiente modo:

“Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

Primera. Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados.

A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

Segunda. Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente”.

El art. 2.2.a) de la LGT estatal ha modificado esta definición, eliminando de la misma la referencia a los supuestos en los que no se considera un servicio o actividad de solicitud voluntaria por los interesados y ha suprimido la referencia a la reserva de la actividad al sector público. Al tiempo que ha introducido una regla para determinar cuándo los servicios o las actividades administrativas se realizan en régimen de Derecho público.

En una primera aproximación al concepto de tasa, podemos decir que ésta constituye el instrumento tributario adecuado para la financiación del coste corriente de los servicios públicos de carácter divisible, es decir, con beneficiarios o usuarios directos, identificables caso por caso (aunque no rige respecto de las tasas la regla de afectación del producto de la recaudación a la financiación del coste del servicio correspondiente, sino que se sigue el principio de unidad de caja, al igual que ocurre con los impuestos, según hemos visto ya con anterioridad). Pasando del terreno hacendístico al jurídico podemos decir que la nota legitimadora del establecimiento e imposición de tasas es la realización por parte de un ente público de una actuación administrativa que afecte o beneficie singularmente a una persona, sin que de dicha actuación se derive simultáneamente un beneficio para la colectividad. Así ha venido a reconocerlo la STC de 10 de noviembre de 1994, que pone de manifiesto la clara diferencia que se observa entre el hecho imponible propio de las tasas y el de los impuestos: “El hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Administración Pública, mientras que el hecho imponible del impuesto se relaciona con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo”; y ello aunque, como hemos señalado, también según el art. 31.1 de la CE la capacidad económica debe predicarse de la tasa. Obsérvese la importancia que para la fundamentación de la tasa tiene la actividad administrativa, pues la jurisprudencia del TS ha venido exigiendo reiteradamente no sólo que la actividad exista, sino que, además, se produzca efectiva prestación de la actividad o servicio (SS. de 14 de octubre de 2000, 26 de febrero de 2001 y 3 de marzo de 2001). Junto a ello, también es posible exigir tasas cuando nos hallemos en presencia de una utilización privativa o un aprovechamiento especial del dominio público (que se produce, por ejemplo, con la instalación de un quiosco de prensa o de un puesto de venta ambulante en la acera de una calle).

Para que la exigencia de tasas resulte procedente respecto de las prestaciones de servicios públicos la norma exige, además, que “los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados” o “que no se presten o realicen por el sector privado”. Una de las críticas que la doctrina viene haciendo a la redacción de este

precepto es la de la utilización de expresiones negativas para definir los requisitos alternativos que deben concurrir en el hecho imponible fundamentador de las tasas, proponiéndose una redacción en la que se indique que “los servicios o actividades sean de solicitud obligatoria o que se presten o realicen por el sector público”.

Dejando a un lado esta crítica gramatical, hay que indicar, en relación con el requisito de la obligatoriedad, que no sólo se incluyen aquí aquellos servicios cuya solicitud o prestación se impone expresamente por la Ley, sino también aquellos otros que resulten indispensables (como el suministro de agua o gas), respecto de los cuales la solicitud del usuario sólo puede considerarse voluntaria desde un punto de vista formal (en el sentido de que se trata de servicios que, en la práctica, el administrado se ve obligado a solicitar si quiere tener unas condiciones de vida que se hallen dentro de los estándares habituales). En este sentido convendría tener en cuenta la jurisprudencia constitucional italiana sobre el concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público y su extensión a servicios básicos para el ciudadano.

En cuanto al segundo requisito (prestación en régimen de monopolio o no concurrencial por el sector público), ha de verse que la definición indica claramente que no es preciso que se trate de un monopolio legal sino que basta que la prestación del servicio se produzca sin concurrencia privada, ya sea esta ausencia de concurrencia privada fruto de una situación de hecho o de derecho. Sin embargo, la doctrina ha hecho notar que este criterio –delimitador de las tasas respecto de los precios públicos– resulta a todas luces insuficiente, pues la concurrencia entre el sector público y el privado puede resultar en algunos casos ficticia. Es lo que puede llegar a ocurrir, por ejemplo, en sectores de actividad tales como el de la sanidad o el de la enseñanza privada, en los que el acceso a los servicios privados resulta imposible para las economías familiares con escasez de recursos, lo que les obliga *de facto* a acudir al sector público. Por esa razón la financiación de los citados servicios debería quedar reconducida a la categoría de las tasas.

El art. 7 LFTPP establece una lista de los servicios y actividades cuya prestación puede dar lugar al establecimiento de tasas:

- a) La tramitación o expedición de licencias, visados, matrículas o autorizaciones administrativas de cualquier tipo.
- b) La expedición de certificados o documentos a instancia de parte.
- c) Legalización y sellado de libros.
- d) Actuaciones técnicas y facultativas de vigilancia, dirección, inspección, investigación, estudios, informes, asesoramiento, comprobación, reconocimiento o prospección.
- e) Examen de proyectos, verificaciones, contrastaciones, ensayos y homologaciones.
- f) Valoraciones y tasaciones.
- g) Inscripciones y anotaciones en registros oficiales y públicos.
- h) Servicios académicos y complementarios.
- i) Servicios portuarios y aeroportuarios.
- j) Servicios sanitarios.

No obstante, la anterior no es una enumeración cerrada sino simplemente ejemplificativa con una cláusula final de cierre, que comprende todos aquellos “servicios o actividades en general que se refieran, afecten o beneficien a personas determinadas o que hayan sido motivadas por éstas, directa o indirectamente”.

Mucho se ha debatido por la doctrina acerca de la aplicabilidad a las tasas de todos y cada uno de los principios constitucionales tributarios. En particular, se discute si es exigible que las tasas atiendan al principio de capacidad económica en la medida en que se trata de financiar el coste de los servicios prestados. En nuestra opinión nada ha de impedir la contemplación de la capacidad económica de los sujetos pasivos a la hora de la fijación del importe de las tasas, aunque el citado principio no tenga en las tasas el protagonismo que ha de tener, por ejemplo, en la distribución de la carga derivada de los impuestos (así lo reconoce el TC en su S. de 10 de noviembre de 1994, al decir que el principio de capacidad económica “no opera como elemento configurador de las tasas o, si lo hace, es de manera indirecta y remota”). De hecho, no existe impedimento alguno desde el punto de vista legal, pues mientras que los apartados 2 y 3 del art. 12 LFTPP sólo establecen un límite cuantitativo para el importe de las tasas cifrado en el va-

lor de mercado del aprovechamiento o utilidad obtenido del dominio público o en el coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate y, en su defecto, del valor de la prestación recibida (lo que obliga a que la recaudación en concepto de tasas no alcance el coste total del servicio) el apartado 7 del mismo precepto admite la posibilidad de tomar en consideración la capacidad económica de los obligados a satisfacerlas, siempre y cuando las características de la tasa lo permitan. Pero es que, sin necesidad de remitirnos a argumento legal alguno, la propia naturaleza de las cosas nos indica que el principio de capacidad económica puede llegar a constituir un criterio modulador de la cuantía de las tasas, por ejemplo, cuando nos hallemos ante servicios de primera necesidad y beneficiarios con escasos recursos económicos, de igual manera que cabe subjetivizar las tasas sí así lo demanda el principio de capacidad económica.

En ese mismo terreno del respeto a los principios constitucionales se observa que la LFTPP se ha hecho eco de la doctrina del TC en el sentido de que aun cuando las tasas son tributos y, como tales, sometidos al principio de reserva de ley, tal reserva de ley no ha de ser entendida en un sentido rígido y absoluto, de modo que no es preciso que todos y cada uno de los aspectos propios de los elementos esenciales del tributo vengan establecidos por norma con rango de ley, sino que es posible el empleo auxiliar del reglamento para la regulación de algunos de ellos menos relevantes o más complejos técnicamente (STC de 27 de marzo de 2003, entre otras). Así se desprende del contenido del art. 6.2 LFTPP: “Cuando se autorice por ley foral, con subordinación a los criterios o elementos de cuantificación que determine la misma, se podrán concretar mediante norma reglamentaria las cuantías exigibles para cada tasa”.

### III. LAS EXACCIONES PARAFISCALES.

Tras haber clasificado los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales con la pretensión de que sean éstos los únicos concebibles en el marco de nuestro sistema tributario, la LFGT incurre en una cierta contradicción al crear la categoría de las exacciones parafiscales como categoría hasta cierto punto diferenciada de las otras tres.

Y decimos hasta cierto punto diferenciada porque al configurarla, el art. 19.2 LFGT la define separadamente pero sin atreverse a dotarla de un status autónomo: “Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo”.

En este punto, parece preferible la redacción del art. 2.2 de la LGT estatal, que ha suprimido la referencia a las exacciones parafiscales, señalando que los tributos se clasifican en las tres categorías vistas el epígrafe anterior “cualquiera que sea su denominación”.

A la vista de la redacción del precepto foral se plantea una duda: ¿son sólo posibles las exacciones parafiscales asimiladas a los impuestos?, o de otro modo, ¿cabem exacciones parafiscales con naturaleza similar a las tasas o a las contribuciones especiales? Parece que sí, lo que conduce a hacer un reproche al legislador por no haberse atrevido a completar la definición legal, que ha tenido que ser afianzada en su integridad por la jurisprudencia (STS de 2 de junio de 1986).

Para entender el fenómeno de la parafiscalidad hay que partir de la situación histórica que dio lugar a su nacimiento. Durante el período de entreguerras se inicia un proceso de intervención sectorial del Estado en la economía, que posteriormente se agudiza. Dicho intervencionismo se produce por medio de organismos dotados de personalidad jurídica propia, lo que provoca la ruptura del dogma de la personalidad jurídica única del Estado, siendo así que tales organismos precisan de una financiación que se obtiene a través de nuevas prestaciones patrimoniales coactivas que han de ser satisfechas por los destinatarios de dicha intervención.

La doctrina define las exacciones parafiscales como prestaciones patrimoniales coactivas establecidas con la finalidad de financiar determinados organismos públicos, gestionadas por entes ajenos a la Administración financiera, establecidas al margen del principio de reserva de ley y ajenas a su inclusión en los Presupuestos Generales del Estado, de manera que la extrapresupuestariedad forma parte también de las características de las exacciones parafiscales.

A la vista de la anterior definición podemos distinguir las siguientes notas características en las exacciones parafiscales (Mateo Rodríguez):

- gestión extraña a los órganos propios de la administración financiera;
- exclusión de su ingreso en el Tesoro;
- carácter extrapresupuestario respecto del Presupuesto del Estado;
- afectación del producto a la financiación de finalidades concretas, con lo que se quebranta el principio presupuestario de unidad de caja.

La doctrina critica unánimemente el mantenimiento de esta categoría, por inadecuada a los cánones constitucionales y ya hemos visto su supresión en la LGT de 2003. En efecto: al tratarse de prestaciones patrimoniales coactivas, deberían quedar cubiertas por el principio de reserva de ley (art. 31.3 CE), debiendo quedar sometidas, además, al principio de universalidad presupuestaria recogido en el art. 134.2 CE, así como al de unidad de caja proclamado por el art. 12.b) de la LFHPN. Ello lleva a algún sector de la doctrina a opinar que cualquier prestación pecuniaria creada al margen de los indicados principios constitucionales es nula de pleno Derecho.

En el caso del ordenamiento tributario navarro, el problema de las exacciones parafiscales (problema que ha de calificarse como patología en la medida en que dichas exacciones incurren en gravísima violación del principio de reserva de ley) es menos agudo, pues aun cuando las existentes en Navarra violan los principios presupuestarios a los que se ha hecho alusión con anterioridad, cumplen, al menos, con la exigencia de haber sido establecidas por Ley (así ocurre con el recurso cameral permanente establecido a favor de la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Navarra por la LF 17/1998, de 19 de noviembre, y con el canon de saneamiento creado por la LF 10/1988, de 29 de diciembre).

#### **IV. LOS PRECIOS PÚBLICOS.**

Tras el estudio de las categorías tributarias tradicionales vamos a referirnos a otras prestaciones que no deben calificarse como tributos, pero que en algunos aspectos tienen un régimen jurídico similar: los precios públicos. La aparición de esta figura se justifica por un afán del legislador en la búsqueda de nuevas formas de financiación que le

permitan huir de la rigidez que impone el sometimiento de los tributos al principio de reserva de ley, lo cual redundaría, sin lugar a dudas, en un grave quebranto del principio de seguridad jurídica. El problema es que el art. 31.3 de la CE impone la reserva de ley no sólo respecto de los tributos, sino también de las prestaciones patrimoniales de carácter público, categoría en la que se incluyen los precios públicos, no obstante haber modulado la jurisprudencia constitucional las exigencias del citado principio constitucional respecto de esta categoría no tributaria formalmente.

La razón por la que vamos a estudiar aquí el concepto de precio público (aun no teniendo esta categoría el carácter de tributo) es la de su proximidad con el concepto de tasa y la necesidad de proceder a un intento de deslinde entre uno y otro. Por otro lado, el empleo de esta metodología viene justificado por la contemplación de ambas figuras en el mismo texto legal, la LFTPP.

El concepto de precio público y, en consecuencia, el ámbito de aplicación de los preceptos de la LFTPP a él dedicados ha de entenderse a la luz de la STC de 14 de diciembre de 1995, que declaró inconstitucional la mayor parte del precepto que en la normativa estatal entonces vigente contenía la definición de los presupuestos que determinaban el establecimiento de estas prestaciones.

Así, el art. 17 LFTPP define los precios públicos del siguiente modo: “Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados en los términos del artículo 5 de esta Ley Foral”.

De acuerdo con todo lo anterior, hemos de destacar como notas características (en la medida en que son, además, delimitadoras respecto de las tasas) de los precios públicos las siguientes:

- Para que sea exigible un precio público, el servicio que se preste no sólo debe ser de solicitud voluntaria desde el punto de vista formal sino también material (lo que no sucede, como ya

hemos visto anteriormente, con determinados servicios indispensables aunque se presten por el sector privado);

- Para que sea exigible el precio público, el servicio público debe prestarse en concurrencia efectiva con el sector privado, es decir, cuando no se dé una situación de monopolio del sector público en la prestación del servicio, ya sea de hecho o de derecho.
- A diferencia de lo que ocurre con las tasas, el producto de la recaudación de los precios públicos debe cubrir, al menos, el coste del servicio, aunque existe la previsión de legal de que por razones sociales, benéficas, culturales o de interés público, pueden fijarse precios por debajo del coste (art. 20 LFTPP). No rige, pues, respecto de los precios públicos el principio de equivalencia al que han de someterse las tasas, según hemos visto con anterioridad.

Por último, han de examinarse dos importantísimas consecuencias que derivan del carácter no tributario de los precios públicos:

- La naturaleza no tributaria de los precios públicos da lugar a que queden fuera del ámbito de aplicación de los principios constitucionales tributarios, especialmente del principio de capacidad económica. De ahí que puedan establecerse y cuantificarse por el Departamento del que dependa el órgano que ha de percibirlos y a propuesta de éste o directamente por los Organismos Autónomos, previa autorización del Departamento del que dependan, según los casos (art. 18.2 LFTPP);
- Su ajenidad al concepto de tributo provoca su exclusión del régimen jurídico diseñado por la LFGT. Ahora bien: no hay que olvidar que los precios públicos, aun no siendo tributos, tienen el carácter de ingresos de Derecho Público, lo que permite su exigencia por el procedimiento de apremio (art. 21.6 LFTPP), con lo que resultarán de aplicación a los precios públicos las normas de la LFHPN que regulan dicho procedimiento recaudatorio, si bien entrará en juego la LFGT tanto en lo que se refiere al régimen jurídico de la prescripción y de la devolución de ingresos indebidos como en lo no previsto en el procedimiento recaudatorio diseñado por la LFHPN.



## CAPÍTULO VI

### EL HECHO IMPONIBLE Y OTROS SUPUESTOS DE HECHO DEL TRIBUTO

*Ignacio Amatriain Cúa*

#### I. EL HECHO IMPONIBLE. CONCEPTO.

El concepto de hecho imponible aparece reflejado en el art. 20.1 LFGT del siguiente modo: “El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. Esta definición legal responde al concepto clásico de hecho imponible elaborado por la doctrina. Es muy reveladora, en este sentido, la definición que nos ofrece Hensel acerca del hecho imponible: “Indicamos con el nombre de presupuesto de hecho al conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas de Derecho tributario material, de cuya concreta existencia (realización del hecho imponible) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica, que pueden subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos, crean relaciones obligatorias de naturaleza impositiva, y sólo entonces surge la pretensión tributaria por parte del Estado”.

De esa definición pueden extraerse algunas notas que caracterizan al hecho imponible de forma esencial y que estudiaremos a continuación.

a) El hecho imponible se caracteriza por ser un hecho, acto o negocio de naturaleza jurídica. No tiene cabida, pues, la contemplación como hechos imposables de hechos actos o negocios de naturaleza económica, pues el hecho imponible es siempre una creación jurídica, en consonancia con la caracterización de la obligación tributaria como obligación nacida *ex lege*. De forma similar lo expresa la STS de 5 de julio de 1991, al decir que hay “que destacar de dicha definición que el ‘hecho imponible’ no está constituido simplemente por ‘hechos’, entendidos –en el sentido gramatical y jurídico de la palabra– como todo suceso o fenómeno acaecido en la realidad, sino como ‘elementos de hecho o supuestos de hecho’, en concepto creado por la ciencia del Derecho Penal (supuesto de hecho del delito) y exportado a otros terrenos, que supone, como ha dicho la doctrina científica, que los elementos de hecho o supuestos de hecho no siempre son ‘hechos’, sino que también pueden ser derechos, por ejemplo, la propiedad del transmitente como un elemento o supuesto de hecho de la transmisión. (...) Pero entendido así el ‘hecho imponible’, cumple una doble finalidad: de una parte, configurar cada tributo; de otra, producir el nacimiento de la obligación tributaria, cuando se realice”.

Dada la relevancia que en este sector del ordenamiento jurídico tiene el principio de reserva de ley, es posible afirmar que aquellos hechos de la realidad no contemplados por la norma tributaria son ajenos al Derecho Tributario, pues no pueden dar lugar a que se entable la relación jurídico-tributaria. Dicho de otro modo: un hecho no puede calificarse como imponible hasta que una norma lo tipifica como tal. Consecuencia directa del carácter exclusivamente jurídico del presupuesto de hecho definido por la Ley como hecho imponible es la necesidad de que la calificación de los hechos sujetos a gravamen habrá de realizarse conforme a criterios estrictamente jurídicos (art. 20.2 LFGT).

b) Según la definición legal, la realización del hecho imponible provoca por sí misma el nacimiento de la obligación tributaria. En este sentido, puede atribuirse al hecho imponible carácter constitutivo de

dicha obligación, salvo evidentemente en los supuestos de exención donde, no obstante realizarse aquél, la obligación tributaria no nace.

No obstante la precisión legal antes apuntada, hay que recordar aquí que la doctrina ha venido debatiendo tradicionalmente acerca de cuál sea el momento o circunstancia que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Así, una parte de la doctrina ha venido sosteniendo que la obligación tributaria nace directamente del hecho imponible, mientras que otra postula que la obligación tributaria no nace sino hasta el momento en que la Administración entra en contacto con el contribuyente para exigirle el pago mediante el oportuno acto administrativo. Como se ve, la LFGT ha terminado por decantarse por la primera.

Al hilo de este debate me uno a la opinión de aquéllos que sostienen que la discusión acerca de este particular es estéril, puesto que las normas de cada tributo establecen las oportunas prescripciones acerca de esta cuestión, determinándose caso por caso cuál es el momento de nacimiento de la obligación tributaria, sin que se produzca en todos los tributos un seguimiento estricto del art. 20.1 LFGT, ya que a veces se fijan otros momentos de nacimiento de la obligación tributaria distintos del previsto en dicho precepto.

Por tanto, como conclusión hay que decir que la afirmación de que el hecho imponible hace nacer la obligación tributaria ha de ser matizada, de tal modo que es mucho más exacto decir que la realización del hecho imponible permite a la Administración exigir la prestación tributaria, con independencia del momento y de la forma en que tal exigencia se produzca.

El examen del presupuesto de hecho en que consiste el hecho imponible permite identificar el tributo que lo grava, si bien en algún caso puede haber disociación entre hecho imponible y objeto del tributo (por ejemplo, en el IVA). El art. 20.1 LFGT dice que el hecho imponible es utilizado por la ley “para configurar cada tributo”. Ello debe entenderse no sólo en el sentido que ya hemos visto anteriormente de que la propia estructura del hecho imponible nos permite clasificar cada tributo como impuesto, tasa o contribución especial, sino que además cada concreto impuesto, tasa o contribución especial se diferencia precisamente de los demás en función de su propio hecho imponible.

En efecto, para calificar un determinado tributo como impuesto, tasa o contribución especial debemos dejar de lado la denominación que le haya dado legislador (que normalmente coincidirá con su auténtica naturaleza jurídica), adentrándonos en el examen del hecho imponible y de la propia estructura del tributo, lo que nos permitirá incluirlo en una de las categorías tributarias conocidas. Eso es, ni más ni menos, lo que hizo la STC de 10 de noviembre de 1994: “El Real Decreto-ley 16/1977 y legislación posterior complementaria, así como la propia Ley aquí cuestionada, asignan a la carga fiscal que grava los juegos de azar la denominación de ‘tasa’, pero sería puro nominalismo entender que tal denominación legal sea elemento determinante de su verdadera naturaleza fiscal, pues las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengán sometidas, que debe ser el argumento decisivo a tener en cuenta para delimitar el orden constitucional de competencias, el cual, al no ser disponible por la ley, no puede hacerse depender de la mera denominación que el legislador, a su discreción, asigne al tributo”. El TC concluye en dicha sentencia que la denominada tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar es un auténtico impuesto.

El hecho imponible debe contener un índice de capacidad económica. El art. 31.1 CE exige que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se produzca en función de la capacidad económica de los contribuyentes. Por tanto, todo hecho imponible debe ser revelador de capacidad económica. Así lo afirma el STC de 26 de marzo de 1987, al señalar que el hecho imponible ha de consistir en un supuesto de hecho indicativo de riqueza, aunque sea una riqueza potencial. Ello no obstante, en determinados tributos el hecho imponible y la obligación tributaria que de él surge no revelan capacidad económica, de forma que el cumplimiento de dicho principio constitucional se realiza a través de la obligación extratributaria de repercusión o traslación legal de la cuota, configurada como un derecho de ejercicio obligatorio –indisponible para el acreedor–. Tal es lo que sucede en el IVA donde el consumo (como índice indirecto de capacidad económica) no constituye el hecho imponible y donde el consumidor –que no es el sujeto pasivo– soporta por repercusión el impuesto.

A través del establecimiento de los diversos hechos imponibles, el legislador va concretando el genérico deber de contribuir en función de la capacidad económica. Ahora bien, el cumplimiento del principio de capacidad económica no se agota en la elección del hecho imponible sino que exige su toma en consideración en los demás elementos del tributo y singularmente en su cuantía. Sin embargo, debe tenerse presente que en la elección del hecho imponible está el primer momento de cumplimiento del principio de capacidad económica.

## **II. ESTRUCTURA DEL HECHO IMPONIBLE.**

### **A) Elemento material. Sus diferencias con el objeto del tributo.**

El hecho imponible presenta una estructura en la cual pueden diferenciarse varios elementos, cuyo análisis debe ser realizado por separado.

El primero de ellos es el elemento material, que está constituido por la manifestación de capacidad económica que aparece incorporada al hecho imponible, aislada de cualquier vinculación personal. Por ejemplo, la producción de rentas derivadas de una finca, de un capital, de un trabajo o del ejercicio de una actividad económica.

Conviene distinguir, sin embargo, entre lo que es el elemento objetivo del hecho imponible y el objeto del tributo, aunque hay ocasiones en las cuales ambos conceptos coinciden en la misma realidad. Ferrero identifica objeto del tributo con riqueza gravada. Pero yendo un poco más allá en el análisis del concepto de objeto del tributo, distingue entre objeto-fin y objeto material del tributo. El objeto-fin del tributo viene dado, así, por la riqueza que el legislador quiere gravar mientras que el objeto material del tributo consiste en las cosas sobre las que recae el tributo, los bienes económicos sobre los que pesa.

El interés de la distinción se da, por tanto, cuando uno y otro concepto no coinciden: así, como hemos señalado, en el caso del IVA, donde el elemento material del hecho imponible es la entrega de bienes o la prestación de servicios, el objeto material del tributo está constituido por los bienes o servicios gravados, pero lo que el legislador quiere

gravar es el consumo. De modo similar, en los Impuestos Especiales de fabricación el elemento material del hecho imponible es la fabricación de los productos, el objeto material del tributo está constituido por los bienes producidos (se vendan o no), mientras que el objeto-fin del tributo es el consumo específico de determinados productos –alcohol, tabaco, hidrocarburos– (pues el Impuesto acaba repercutiéndose sobre los consumidores).

Un atisbo de esta distinción se observa en la jurisprudencia constitucional, que percibe la diferencia entre materia imponible y hecho imponible del siguiente modo: “Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (...). De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes” (STC de 26 de marzo de 1987).

Tal distinción conceptual, que a primera vista puede resultar interesante sólo desde el punto de vista académico o doctrinal, tiene una gran importancia práctica, pues permite fundamentar cómo el legislador tributario puede establecer sobre un mismo objeto del tributo (materia imponible, en la terminología del TC) diferentes hechos imposables, sin que de ello derive doble imposición. Así lo entiende la STC antes citada: “De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes”.

Para terminar con el examen del elemento material del hecho imponible, podemos clasificar los presupuestos de hecho constitutivos de hechos imposables del siguiente modo:

- Presupuestos de hecho genéricos y específicos: presupuestos de hecho genéricos son aquéllos susceptibles de ulterior indivi-

dualización del hecho contemplado (así ocurre, por ejemplo, en el IAE, cuyo presupuesto de hecho genérico configurador del hecho imponible viene dado por “el mero ejercicio en territorio de la Comunidad Foral de Navarra, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto” (art. 146.1 LFHLN), mientras que la LF 7/1996, de 28 de mayo, se encarga de especificar las concretas actividades sometidas a gravamen) y presupuestos de hecho específicos son aquéllos que se agotan en sí mismos porque el legislador describe de forma definitiva los rasgos del hecho imponible sometidos a tributación.

- Presupuestos de hecho simples y complejos: son presupuestos de hecho simples aquéllos que consisten en hechos aislados o únicos que en cualquier caso serán por sí mismos generadores de obligaciones tributarias (la transmisión de un inmueble, por ejemplo), mientras que los presupuestos de hecho complejos acogen en su seno una multiplicidad de hechos (la obtención de renta, que constituye hecho imponible del IRPF, acoge en sí múltiples modalidades de tal obtención de renta).

## **B) Elemento subjetivo.**

En toda definición del hecho imponible debe hallarse presente un elemento subjetivo, es decir, debe ponerse de manifiesto la relación entre la persona obligada a satisfacer el tributo y el elemento material del hecho imponible. Tal vinculación puede ponerse de manifiesto de diversas formas: así, por ejemplo, puede venir dada por tener la condición de titular de un patrimonio, realizar un trabajo, solicitar una actuación administrativa.

La exacta definición del elemento subjetivo del hecho imponible tiene especial importancia cuando se emplean por la norma tributaria criterios de vinculación distintos de los establecidos por el Derecho Privado o por la legislación sustantiva en general. Por ejemplo, en la legislación civil los rendimientos derivados del trabajo se hacen comu-

nes a los cónyuges, mientras que la legislación fiscal los imputa al receptor (vid. el contraste entre la Ley 82.4 FN y el art. 19 LFIRPF).

La mayor o menor intensidad de la presencia del elemento subjetivo en la definición del hecho imponible permite distinguir entre impuestos personales (aquéllos cuyo presupuesto objetivo no puede concebirse sino por referencia a una persona determinada –el IRPF–) e impuestos reales (aquéllos concebidos independientemente del elemento personal de la relación jurídico-tributaria –el ITP–). El elemento subjetivo del hecho imponible determina, normalmente, el concepto de contribuyente, pero no necesariamente el de deudor tributario, es decir, de obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, como sucede en los casos de sustitución tributaria que veremos en el capítulo correspondiente.

### **C) Elemento espacial.**

Todo hecho imponible tiene una relación, ya sea directa o indirecta, con el territorio, lo que provocará su sometimiento a un ordenamiento jurídico-tributario o a otro. Por ejemplo, en el IRPF la renta se considera sujeta si es obtenida por un residente en territorio español (en cuyo caso tributará por obligación personal, esto es, computando toda su renta mundial), mientras que la sujeción al IRNR se conecta a la obtención de la renta por un no residente, siempre y cuando la renta se obtenga en territorio español o sea satisfecha por un residente en dicho territorio (tributando, entonces, por obligación real). No obstante, conviene distinguir entre el aspecto espacial del hecho imponible y los criterios de sujeción al tributo, algo que con frecuencia confunde el legislador. Por tanto, esta cuestión del elemento espacial del hecho imponible constituye el reverso de la moneda de lo que hemos denominado en un capítulo anterior ámbito espacial de aplicación de la norma.

Especial interés tiene la correcta fijación de este elemento espacial del hecho imponible a efectos de la aplicación de las normas del ordenamiento jurídico-tributario navarro, pues la ubicación del hecho imponible (o de la persona que lo realiza, según los casos) no sólo condicionará la aplicación de normativa tributaria española o de otro país,

sino que puede generar conflictos en cuanto a la exacción de tributos entre la Hacienda Foral navarra, la del Estado, las de las Comunidades Autónomas de régimen común y las de las Diputaciones Forales vascas, conflictos a los que trata de dar solución el Convenio Económico, aunque es más que dudosa su utilidad para resolver los conflictos espaciales entre los territorios históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, dada la existencia de antinomias legislativas con el Concierato y dado el desconocimiento mutuo que ambas normas predicen de los respectivos territorios forales.

#### **D) Elemento temporal y el devengo del tributo.**

El hecho imponible se realiza en un momento determinado o se desenvuelve durante un período de tiempo concreto y limitado, según los casos, generándose en un momento determinado por el legislador el nacimiento de la obligación tributaria. El concepto que se emplea para referirse al elemento temporal del hecho imponible se denomina devengo, en ocasiones de forma impropia porque esta expresión en puridad representa el momento de nacimiento de la obligación tributaria que no tiene por qué coincidir con la realización del elemento temporal del hecho imponible; así, por ejemplo en determinados supuestos de los Impuestos especiales de fabricación o en el supuesto de devengo anticipado (es decir, previo a la realización del elemento objetivo del hecho imponible) contemplado en el art. 24.Dos de la LFIVA.

Quizá por ello, dicho concepto aparece expresamente contemplado como sometido a reserva de ley (sería más correcto hablar de preferencia de ley, dado el rango normativo) independientemente del hecho imponible [art. 11.a) LFGT], aunque lo cierto es que, de acuerdo con la doctrina tradicional, constituye uno de los elementos integrantes de la estructura del hecho imponible. Del mismo modo, las leyes propias de los tributos se refieren al devengo en forma específica y separada de la definición de hecho imponible, reiterando la razón antedicha: la no necesaria coincidencia entre realización del elemento temporal y devengo –entendido en su acepción estricta de momento de nacimiento de la obligación tributaria–.

La LFGT no define qué haya de entenderse por devengo, pero sí podemos ofrecer una definición jurisprudencial del concepto: “El devengo expresa el momento en que se ha realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria o el derecho de crédito a favor del sujeto pasivo” (STS de 16 de diciembre de 1983); definición que, como hemos visto, cae en determinados supuestos del IVA.

La importancia de la determinación del momento del devengo radica en que es “determinante del momento que ha de tenerse en cuenta para conocer las normas aplicables y los valores de los bienes” (STS de 26 de noviembre de 1985). Permite, por otro lado fijar el inicio del cómputo de determinados plazos vinculados a la exigencia del tributo, como los de declaración o prescripción. Y, además, tiene una trascendencia fundamental para determinar la legislación aplicable a la obligación tributaria, puesto que será por referencia al momento de realización del elemento espacial del hecho imponible por donde se determine aquélla.

El devengo, por su propia naturaleza, tiene carácter instantáneo. Ahora bien, con todo, hay que tener en cuenta que, como ya hemos visto en otro capítulo de esta obra, existen tributos instantáneos y periódicos. Los primeros son aquéllos en los que el devengo coincide con la realización del hecho imponible, que se agota en esta misma realización. Sin embargo, en los tributos periódicos el devengo suele representar el momento final o conclusivo del período impositivo, durante el cual se van produciendo diversos hechos o actos integrantes del hecho imponible, que terminan por acumularse (aunque también hay tributos periódicos cuyo devengo se produce al inicio del período impositivo, como ocurre, por ejemplo, en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica –art. 163.2 LFHLN–). Existe, por otro lado, una variante que se puede considerar híbrida o intermedia respecto de las dos anteriores: la de los tributos instantáneos, pero de liquidación periódica (tal y como sucede con el IVA). E, incluso, tributos como el IRNR que es, al mismo tiempo, periódico (para los no residentes que obtengan rentas a través de establecimiento permanente) e instantáneo (para quienes obtengan rentas sin la mediación del citado establecimiento), aunque en puridad en este caso cabe hablar de dos impuestos diferenciados, bajo una misma regulación legal.

En los tributos de devengo instantáneo, suele existir, de ordinario, concordancia entre el ámbito temporal del hecho imponible y el devengo en tanto en cuanto coincide el momento de realización del presupuesto de hecho en que consiste el hecho imponible con el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, hay casos en que eso no es así, produciéndose un desfase temporal entre el momento de realización del hecho imponible y el definido a efectos del devengo. Tal desfase puede crear problemas de aplicación normativa cuando se produce una modificación de las normas reguladoras del tributo entre uno y otro momento. Nos preguntamos, entonces, si se aplicará la normativa vigente al tiempo de la realización del hecho imponible o la vigente al tiempo del devengo.

En concreto, esta situación se produce respecto de los Impuestos Especiales de fabricación, cuyo hecho imponible consiste precisamente en la fabricación de los productos (art. 5.1 LFIE) mientras que el devengo se produce a la salida de fábrica (art. 7.1 LFIE). El caso es que en cierto momento se produjo una modificación de tipos impositivos que generó la duda acerca de cuáles habrían de resultar de aplicación, si los vigentes al tiempo de la fabricación de los productos o aquéllos otros que ya regían al tiempo de la salida de fábrica de los productos, duda que fue solventada por las SSTs de 27 de mayo de 1985 y 19 de diciembre de 1985 a favor de la tesis de quienes sostenían que los tipos aplicables habrían de ser los del momento de la fabricación y que dio lugar a una modificación de la normativa de los Impuestos Especiales tendente a indicar expresamente que los tipos de gravamen aplicables habrían de ser en todo caso los vigentes al tiempo del devengo.

La LGT estatal (Ley 58/2003) ha solventado el problema con carácter general (es decir, no ceñido a algún tributo en concreto, como aconteció en tiempos pasados con la reforma de los Impuestos Especiales de fabricación antes indicada), al establecer el párrafo segundo del art. 21.1 que “la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley del tributo disponga otra cosa”.

En los tributos de devengo periódico el problema es distinto, pues dada su propia configuración (no existe un instante concreto en que pueda entenderse realizado el hecho imponible, por desarrollarse éste

a lo largo de un período de tiempo determinado por el legislador) exigen que la ley propia del tributo correspondiente fije un momento en el cual se producirá el devengo (que puede coincidir, como ya se ha dicho, con el principio o el final del período impositivo, según indica, por otro lado, la STC de 19 de noviembre de 1992). Aquí surgen también problemas cuando se produce una modificación normativa en pleno período impositivo, habiéndose realizado antes de producirse tal modificación algunos hechos o negocios integrantes del hecho imponible. La STC de 16 de julio de 1987 ha dejado dicho para estos casos que ha de estarse a la normativa que se halle vigente al tiempo de producirse el devengo, acogiéndose al concepto de retroactividad impropia o de grado medio: “Aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible –incluida su dimensión temporal– comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento (el de dicha entrada en vigor de la ley nueva) y los efectos jurídicos no se habían agotado”. Teóricamente, con dicha doctrina, cabría modificar el IRPF el día 30 de diciembre, puesto que el período impositivo coincide con el año natural y el devengo, salvo fallecimiento del contribuyente en fecha distinta, se produce el 31 de diciembre. Y ello por no citar los problemas que se plantean en el caso de otro tributo periódico como es el IS donde el período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad determinado en sus estatutos sociales, sin que pueda exceder de doce meses (recordemos que la legislación mercantil no obliga a que el ejercicio social coincida con el año natural y, ni siquiera, a que sea anual). De igual modo, puede producirse a lo largo del período impositivo alteración de las circunstancias personales o familiares que influyen sobre la cuantía de la obligación tributaria. En esos casos habrá de estarse también a la situación personal y familiar vigente al tiempo de producirse el devengo.

### **E) Elemento cuantitativo.**

Dicho elemento representa la traducción cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y, normalmente, ha de tener su reflejo en la delimitación de la base imponible, puesto que puede existir un tribu-

to cuyo hecho imponible se ajuste perfectamente a la capacidad económica absoluta, pero la capacidad relativa se vea vulnerada a la hora de definir el legislador uno de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria como es la base imponible.

Como veremos, la diferencia entre tributos de cuota fija y de cuota variable determina que el elemento cuantitativo –aun existiendo en todo hecho imponible– pueda ser irrelevante en el caso de los primeros, puesto que en ellos no hay técnicamente base imponible ni traslación a ésta del elemento cuantitativo del hecho imponible, ya que la cantidad a pagar viene fijada directamente por el legislador.

### **III. DEFINICIÓN Y DELIMITACIÓN NEGATIVA DEL HECHO IMPONIBLE.**

#### **A) Hecho imponible y supuestos de no sujeción.**

El artículo 20.2 LFGT señala que “la ley foral, en su caso, completará la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”. Así que el hecho imponible puede ser definido de una forma positiva (a través de su propia descripción legal) o de forma negativa (a través de la definición de supuestos de no sujeción, es decir, de aquéllos que caen fuera del ámbito del hecho imponible), evitando así las dudas que pudiera suscitar la definición positiva del hecho imponible o contribuyendo a aclarar los límites del hecho imponible. Así, por ejemplo, nos encontramos con que el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, cuando, después de definir el hecho imponible como la titularidad de vehículos de motor aptos para circular, precisa: “No están sujetos a este impuesto los vehículos que habiendo sido dados de baja en los registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza” (art. 159.3 LFHLN). No obstante, la no sujeción debe ser resuelta mediante el recurso a la interpretación o a la hermenéutica en aquellos supuestos en los que las leyes forales propias de cada tributo no hayan hecho uso de la posibilidad que les brinda el citado art. 20 LFGT, cuya

eficacia jurídica –dado su rango normativo– es muy limitada, puesto que, en ausencia del mismo, también las leyes reguladoras de cada tributo podrían completar la delimitación del hecho imponible de modo negativo y su único valor normativo es negar la posibilidad de que dicha delimitación negativa se efectúe por el titular de la potestad reglamentaria.

A la vista de la definición de los supuestos de no sujeción no debe incurrirse en el error de confundirlos con las exenciones (que, jurídicamente, no delimitan negativamente el hecho imponible, sino que operan sobre la obligación tributaria, impidiendo su nacimiento), a pesar de que el efecto económicamente más visible de unos y otras sea el mismo: no se debe pagar tributo alguno como consecuencia de la realización tanto de un hecho exento como de un supuesto de no sujeción. Sin embargo, la diferencia entre unos y otras es palmaria desde el punto de vista dogmático, pues la exención es una excepción respecto del hecho imponible (es decir, aunque se produce el hecho imponible, éste no llega a producir consecuencias tributarias –al menos, desde el punto de vista del nacimiento de la obligación tributaria principal–), mientras que los supuestos de no sujeción no hacen sino precisar los límites del hecho imponible, fijando casos que se hallan extramuros de él.

Y las consecuencias de los frecuentes errores del legislador entre delimitación negativa del hecho imponible –no sujeción– e impedimento –pese a la realización de dicho hecho– del nacimiento de la obligación tributaria no son tan irrelevantes como parece, por ejemplo en el IVA donde, por conexión con el ITPyAJD, se pueden producir confusiones y, sobre todo, consecuencias jurídicas diferenciadas según que, por ejemplo, una entrega de bienes o una prestación de servicios se califique como no sujeta o como exenta.

La distinción entre exenciones y supuestos de no sujeción no responde a un mero prurito conceptual y académico, pues el régimen jurídico aplicable a unas y otros puede ser muy diferente en algunos aspectos. Véase, sin ir más lejos y como hemos apuntado, el distinto tratamiento que a ciertos efectos dispensa la normativa del IVA a los hechos sujetos y exentos y a los no sujetos y la influencia que ejerce sobre las cuotas soportadas con motivo de la adquisición de bienes y ser-

vicios empleados en la realización de unos y otros. En otras ocasiones, el error del legislador al calificar como no sujeción lo que sería –dada la delimitación positiva del hecho imponible– un supuesto de exención carece de relevancia; así, por ejemplo, la no sujeción al IRPF de las rentas sujetas al ISD (art. 6 de la LFIRPF) es una exención técnica que busca evitar una doble imposición interna. El legislador incurre ya en *contradictio in terminis* al emplear en la rúbrica del precepto la expresión “rentas no sujetas”, pues si el IRPF es un tributo cuyo hecho imponible es precisamente la obtención de renta por el sujeto pasivo (art. 5.1 LFIRPF), es evidente que toda obtención de renta estará sujeta al Impuesto. Ello obliga a entender el pretendido supuesto de no sujeción como exención.

Sin embargo, y a pesar de lo que hemos dicho hasta aquí, es el propio legislador el que ha incurrido a veces en defectos de técnica legislativa, confundiendo entre supuestos de exención y no sujeción. Obsérvese cómo, por ejemplo, la STS de 15 de julio de 2003 denuncia que la exención contenida en un precepto de la normativa tributaria local de régimen común similar al art. 168 LFHLN no constituye una auténtica exención sino un supuesto de no sujeción.

## **B) Hecho imponible y exenciones.**

La LFGT no contiene una definición de exención, limitándose a señalar en su art. 11.b) que su establecimiento, supresión y prórroga se llevará a cabo mediante ley foral. A estos efectos sirve la que hace la actual LGT de régimen común en su art. 22, al señalar que las exenciones son aquellos supuestos “en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”. Por tanto, la exención constituye una excepción a la regla general que vendría dada por la producción de los efectos que lleva anudados normalmente el hecho imponible, es decir, el nacimiento de la obligación tributaria.

Una primera consideración hay que realizar a la vista de esta definición, y es que la exención únicamente alcanza al cumplimiento de la obligación tributaria principal, de modo que realizado el presupuesto

de hecho exento de gravamen, no surgirá la obligación de pagar el tributo, pero sí podrán llegar a ser exigibles del contribuyente deberes formales (por ejemplo realizar la correspondiente declaración tributaria) y la Administración conservará respecto de los hechos imposables exentos las facultades de comprobación e investigación.

El fundamento de las exenciones suele hallarse en la búsqueda de una finalidad extrafiscal, de estímulo de determinadas actividades, corregir consecuencias no queridas debidas a la definición amplísima del hecho imponible, discriminar determinadas rentas o a determinados contribuyentes. Como ya se ha dicho en un capítulo anterior, con el establecimiento de las exenciones no pueden vulnerarse los principios de igualdad tributaria y de generalidad, siempre y cuando el establecimiento de la exención se halle debidamente justificado (esto es, que responda una situación de hecho que permita la diferenciación entre los sujetos pasivos del tributo) y persiga el cumplimiento de algún otro valor o principio de índole constitucional, si bien conviene llamar la atención sobre la cada vez más frecuente utilización del sistema tributario al servicio de finalidades extrafiscales que hacen crujir los principios materiales de justicia contenidos en el art. 31.1 de la CE. Por ello, sería preferible que, como sucede en otros países, objetivos constitucionales (acceso a la vivienda, derecho al pleno empleo, fomento del I+D, etc.) se realizasen vía gasto público y no mediante el mecanismo de beneficios fiscales, entre los que ocupan un plano destacado las exenciones tributarias.

En otras ocasiones, las exenciones tratan de dar pleno cumplimiento al principio constitucional de capacidad económica. Esto es lo que ocurre, en el fondo, con la exención establecida para las prestaciones por hijo minusválido a cargo, recogida hoy en el art. 7º.k) LFIRPF (Ac.TEAFN de 2 de marzo de 2001, exp. 189/97).

Veamos, por ejemplo, cómo la STC de 14 de julio de 1994 justifica la existencia en el IRPF de la exención de las becas y ayudas al estudio: “En un estado social de Derecho (artículo 1 CE), que debe promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo sean reales y efectivas (artículo 9.2 CE), el libre desarrollo de la personalidad (artículo 10.1 CE), y reconoce el derecho a la educación (artículo 27.1 CE), es evidente que los poderes públicos deben establecer un programa de

ayudas al estudio que garantice a los ciudadanos con menos recursos económicos el acceso a la educación”.

De forma sinóptica y en lo que se refiere a las clases de exenciones podemos distinguir entre:

- exenciones totales y parciales, en función de que impidan el nacimiento de la obligación tributaria principal o simplemente se limiten a disminuir la cuota tributaria derivada de la realización del hecho imponible (véase a este respecto la exención por reinversión en la adquisición de vivienda habitual contemplada en el art. 45 LFIRPF);
- exenciones objetivas y subjetivas. Las exenciones objetivas son aquéllas que se establecen en razón de las características del objeto que forma parte del hecho imponible, en tanto que las exenciones subjetivas son las que se establecen en función de las características del elemento subjetivo del hecho imponible o del sujeto pasivo. Cabe, además, que se configuren exenciones mixtas, esto es, aquéllas que se establecen fundadas en determinados hechos realizados por ciertos sujetos pasivos [por ejemplo, la exención por anualidades por alimentos percibidas por los padres en virtud de decisión judicial a que alude el art. 7.1º.i) de la LFIRPF];
- exenciones automáticas y previa solicitud del interesado. Conforme se desprende de los calificativos, las primeras operan directamente por ministerio de la LF propia del tributo donde se contemplan, en tanto que las segundas requieren una solicitud del sujeto pasivo o, en su caso, de la entidad pagadora de las rentas y su concesión aparece supeditada a la concesión de la Administración foral. Como un caso muy especial, e irreductible a esta clasificación, encontramos –sólo en el IVA– las exenciones renunciables por el sujeto pasivo al que afectan, que darían lugar a una alteración objetiva en el impuesto al que se sujeta la operación (exclusivamente de carácter inmobiliario).

Por último, hay que tener presente que el concepto jurídico de exención que maneja el legislador no es en todos los casos el que se desprende de la dogmática jurídica, puesto que, en ocasiones, opera de

forma peculiar, manipulando el hecho imponible o alguna de sus manifestaciones, pero sin calificar dicha ruptura técnicamente como exención. Por ejemplo, cuando considera (art. 39 de la LFIRPF) que no existe incremento o disminución patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas *inter vivos* de la totalidad del patrimonio empresarial cuando concurren determinados supuestos. Técnicamente creemos que se trata de una exención, aunque se disfrace de inexistencia de incremento o disminución de patrimonio.

## CAPÍTULO VII

# LOS SUJETOS TRIBUTARIOS

*Ignacio Amatriain Cía*

### I. INTRODUCCIÓN Y MARCO NORMATIVO.

La exposición lógica de los elementos del tributo exige referirse en este momento a los sujetos intervinientes en la relación jurídico-tributaria. Y como ocurre en cualquier relación obligacional bilateral nos encontramos con un acreedor (sujeto activo) y con un deudor (sujeto pasivo). El examen de los obligados tributarios (entendidos los mismos como aquéllos que ocupan la posición pasiva de la relación jurídico-tributaria) no se va a limitar, no obstante, al análisis de aquellas figuras que son estrictamente sujetos pasivos de los tributos de acuerdo con la propia sistemática normativa empleada por la LFGT, sino que se extenderá a otras cuyas características no se ajustan exactamente a las del sujeto pasivo. También nos referiremos, por razones sistemáticas y de evidente conexión con el objeto de estudio de este capítulo, a algunas instituciones cuyo análisis no debe desligarse del de los sujetos pasivos: capacidad de obrar, representación y domicilio fiscal.

El estudio de los sujetos tributarios nos obliga a examinar los preceptos que la LFGT dedica a esta materia (Capítulo III del Título II, que comprende los arts. 21 a 38, ambos inclusive) así como algunas de las disposiciones contenidas en el Reglamento de Recaudación de la

Comunidad Foral de Navarra (RRCFN), aprobado por DF 177/2001, de 2 de julio.

## II. EL SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA.

Sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exacción del tributo. La definición ha de plantearse en esta forma amplia porque el concepto de relación jurídico-tributaria no se limita a acoger en su seno una obligación de pago sino que bajo dicha expresión caben otras muchas relaciones accesorias a la principal que no tienen como contenido una prestación pecuniaria.

No obstante, esa definición de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria debe ser objeto de observación y análisis minucioso, pues nos podemos encontrar en el proceso que media desde el establecimiento del tributo hasta su ingreso en las arcas de una Administración tributaria con diversos entes públicos intervinientes. Así, podemos hallarnos ante un ente público que establezca el tributo y lo regule, otro que lo gestione, otro que lo recaude y otro que finalmente se beneficie del producto de la recaudación. Lo habitual será, no obstante, que varias de estas fases (o todas ellas) vengán a desarrollarse por un mismo ente público. La doctrina científica entiende, no obstante, que sólo puede catalogarse como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria a aquel ente público encargado de la gestión y recaudación del tributo, pues es ésta la caracterización del sujeto activo que supone el reflejo especular de la posición del sujeto pasivo como aquél que se ve obligado a cumplir con las obligaciones materiales y formales que el tributo conlleva. Por ello, es básico diferenciar entre sujeto activo de la obligación tributaria y sujeto activo del poder tributario.

Como ejemplos de aparición de diferentes entes públicos a lo largo del proceso vital del tributo podemos exponer los siguientes:

- el caso paradigmático es el previsto en el párrafo segundo del art. 5 LFGT: el de los entes públicos de la Administración ins-

titucional que carecen de poder financiero para la creación y establecimiento de tributos, pero que, en cambio, sí tienen capacidad para gestionarlos y exigirlos. A éstos se les denomina con la expresión *entes con competencia financiera*, competencia que les vendrá atribuida cuando la ley así lo determine expresamente (es, por ejemplo, el caso de la Cámara de Comercio e Industria de Navarra);

- en otros casos los órganos legislativos de la Comunidad Foral de Navarra crean un tributo cuya recaudación corresponde a las entidades locales de Navarra, reservándose, no obstante, una parte de la gestión conducente a la exacción del citado tributo (por ejemplo, la Contribución Territorial, en la que la gestión del Registro Fiscal de la Riqueza Territorial de Navarra está encomendada a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, según dispone el art. 12 LF 3/1995, de 10 de marzo).

Aunque nada diga al respecto el art. 11 LFGT, la determinación del sujeto activo se halla sometida al principio de reserva de ley, puesto que, recordemos, la obligación tributaria es una obligación nacida *ex lege*. Desgraciadamente, es habitual que las leyes propias de cada tributo no determinen quién es el sujeto activo del mismo, probablemente porque es cuestión que se da por supuesta. Sin embargo, sería deseable la determinación expresa del mismo en algunos casos, pues en ocasiones, de la lectura completa de las normas reguladoras del tributo no se infiere con claridad quién es el sujeto activo; y especialmente esta exigencia debe predicarse cuando se produce una disociación entre sujeto activo del poder tributario y sujeto activo de la obligación tributaria principal.

Nota característica del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria frente a otros acreedores (en especial, los de Derecho privado) es que no puede disponer del (o renunciar al) crédito tributario ni transmitirlo a un tercero, aun de forma onerosa; y que, en general, tampoco puede admitir una novación subjetiva en la persona del deudor. Ello se debe a que siendo la exacción de tributos una actuación propia de la Administración, debe hallarse presidida en todo momento por el interés público, y al hecho de que la obligación tributaria, como obli-

gación nacida de la ley, debe exigirse en los mismos términos previstos en las normas de creación y establecimiento, y no en otros. Pues bien: habiéndose hecho referencia con anterioridad a dos principios básicos que han de regir la actuación de la Administración tributaria en cuanto que sujeto activo del tributo (el de indisponibilidad del crédito y el de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas), la LFGT sólo hace referencia expresa al de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas en su art. 28, mientras que guarda silencio respecto del de la indisponibilidad del crédito, a diferencia de lo que hace en la actualidad el art. 18 LGT. No obstante, el art. 15 LFHPN establece, con carácter general, importantes limitaciones respecto de la posibilidad de disponer de “los derechos económicos de la Hacienda Pública de Navarra”.

### III. LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS.

#### A) Delimitación conceptual previa.

La Administración tributaria, en el ejercicio de su función tributaria, se relaciona con diferentes sujetos susceptibles de ser incardinados en diversas categorías en función del contenido de la relación de sujeción que les ligue a la Administración tributaria. Son los que la LFGT denomina genéricamente en la rúbrica del Capítulo III del Título II *obligados tributarios*, incluyéndose bajo dicha expresión tanto a aquellos sujetos obligados a efectuar prestaciones pecuniarias como a aquellos otros que sólo han de cumplir obligaciones de carácter no pecuniario y que, en puridad, son sujetos pasivos de deberes tributarios y no de obligaciones *stricto sensu*.

Avanzando un poco más en la delimitación conceptual de las figuras que van a ser objeto de nuestro examen, nos encontramos con el concepto de *deudores tributarios*. Bajo este concepto podemos incluir a todos aquellos obligados tributarios que han de efectuar prestaciones pecuniarias, ya se correspondan directamente con la obligación tributaria principal o consistan en pagos a cuenta de la citada obligación tributaria principal. El RRCFN configura como deudores principales a los contribuyentes, los sustitutos, los retenedores, los obligados a in-

gresar a cuenta y a los sujetos infractores, independientemente de que concurra en éstos últimos o no alguna de las condiciones anteriores. Junto a estos deudores principales aparecen también los responsables, los sucesores de personas fallecidas con obligaciones tributarias pendientes de pago y los sucesores de sociedades y entidades disueltas y liquidadas con obligaciones tributarias pendientes de pago (art. 8º). La LFGT no hace referencia a esta categoría de los deudores tributarios.

En el último estadio de la delimitación conceptual nos encontramos con la categoría de los *sujetos pasivos*. Queda reservado el empleo de este término para aquellas personas que según la ley foral resultan obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea como contribuyentes, sustitutos, retenedores u obligados a ingresar a cuenta (art. 21 LFGT), de forma que el concepto de sujeto pasivo, frente a lo que dispone el art. 36 de la LGT estatal, incluye en Navarra tanto al deudor de la obligación tributaria principal como al deudor de obligaciones tributarias a cuenta.

### **B) Los sujetos pasivos en la LFGT.**

Partiendo de la definición legal de sujeto pasivo contenida en el art. 21 LFGT, podemos caracterizar esta figura del siguiente modo:

- en principio, la definición legal del art. 21 LFGT desvincula al sujeto pasivo de realización del hecho imponible en tanto que lo define como obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, aproximándolo, en cierto modo, al concepto de deudor tributario;
- la afirmación anterior debe ser, no obstante, matizada, pues el art. 21 LFGT limita la calificación de sujetos pasivos a los contribuyentes, sustitutos, retenedores y obligados a ingresar a cuenta. Más adelante veremos cómo incluso pueden llegar a aparecer en el marco de la relación jurídico-tributaria otros obligados al pago de la obligación tributaria que, no obstante, no adquieren la condición de sujetos pasivos (así, los responsables). Por tanto, así como se puede afirmar que todo sujeto pasivo es deudor del tributo, no siempre la proposición inversa es

exacta, pues existen en nuestro ordenamiento jurídico-tributario algunos deudores tributarios que no llegan a adquirir la condición de sujetos pasivos;

- la definición de los sujetos pasivos (y a nuestro juicio, del resto de obligados tributarios) se halla sometida al principio de reserva de ley, por imperativo del art. 31.3 CE, consideración que reitera el art. 11.a) LFGT. La fijación de los sujetos pasivos efectuada por la ley no puede ser, por otro lado, objeto de alteración por voluntad de los particulares, dado el carácter de obligación *ex lege* que tiene la obligación tributaria (art. 28 LFGT). Ello no obsta para que los pactos sobre la asunción de la deuda tributaria sean válidos entre particulares (o con arreglo al Derecho privado) pero sin que dicha eficacia trascienda al Derecho Tributario.

Vista la caracterización legal de la figura del sujeto pasivo, resulta interesante conocer su devenir histórico-legislativo para entender el porqué de la extensión de sus perfiles hasta su configuración actual. En un principio, la figura del sujeto pasivo se identificaba plenamente con la persona del realizador del hecho imponible y, por tanto, único obligado al cumplimiento de la obligación tributaria. Vestigios de esa concepción los hallamos en la definición de contribuyente contenida en el art. 22.1 LFGT, en la que de forma nítida aparece el vínculo entre un sujeto pasivo, la realización del hecho imponible y el pago de la obligación tributaria.

El desarrollo de los sistemas tributarios hizo precisa la aparición de nuevas figuras subjetivas en las que concurre la característica de no ser realizadoras del hecho imponible, pero que tienen alguna intervención (aunque sea indirecta) en el cumplimiento (siquiera parcial) de la obligación tributaria principal: el sustituto, el retenedor y el obligado a ingresar a cuenta. Eso explica la desvinculación que respecto de la realización del hecho imponible se observa en la definición de sujeto pasivo contenida en el art. 21 LFGT y su aproximación al concepto de deudor tributario.

a) *El contribuyente.*

Según el art. 22.1 LFGT es contribuyente la persona física o jurídica a quien la ley foral impone la carga tributaria derivada del hecho imponible.

Ha de recordarse aquí la vinculación entre realización del hecho imponible y contribuyente a la que se ha hecho alusión con anterioridad, o, más en concreto, entre contribuyente y elemento subjetivo del hecho imponible. La claridad de la definición obliga a descartar, pues, de plano la posibilidad de considerar contribuyente a aquél que pueda llegar a resultar finalmente incidido por la carga tributaria, ya sea por vía de repercusión legal o derivada de pacto entre particulares, sin haber realizado el hecho imponible. Téngase en cuenta, además, que, a pesar de que nada dice al respecto el art. 22.1 LFGT, el contribuyente suele ser el titular de la capacidad económica gravada, o el destinatario directo del servicio que provoca el pago de un tributo.

Ligada a esta cuestión de la traslación de la obligación de pago en que consiste la obligación tributaria principal está la dicción del art. 22.2 LFGT: “Nunca perderá su condición de contribuyente quien según la ley foral deba soportar la carga tributaria aunque realice su traslación a otras personas”. La doctrina ha llegado a ver en este precepto la distinción entre el contribuyente de derecho (aquél que resulta designado por la Ley como tal) y el contribuyente de hecho (el que resulta económicamente percutido a causa de la traslación de la carga tributaria), reconociendo como tal contribuyente solamente al primero. Sin embargo, tal distinción está basada sobre un presupuesto que debe ser objeto de revisión: el de la consideración de la traslación como fenómeno puramente económico en el sentido de producirse sólo cuando tal traslación viene motivada por efecto de la voluntad de las partes intervinientes en un negocio (así, la traslación acordada entre vendedor y comprador de un bien en el caso de que recayendo el pago del tributo en el vendedor, las partes convengan que se hiciese cargo de su importe el comprador). Por el contrario, en la actualidad nos hallamos ante numerosos supuestos en los que la traslación del tributo viene impuesta por la ley (IVA e Impuestos Especiales, por ejemplo).

No obstante, lo que está claro a la vista del art. 22.2 LFGT es que sólo es contribuyente quien haya sido designado por la ley como tal, sin que la traslación de la carga económica efectuada por vía de repercusión (ya sea por vía contractual o normativa) permita atribuir al sujeto repercutido tal condición de contribuyente. Ello impide, por tanto, a la Administración tributaria exigir del sujeto repercutido el cumplimiento de la obligación tributaria principal o de otras obligaciones pecuniarias accesorias (intereses, sanciones, recargos, etc.), pues, a estos efectos, éste queda ajeno a la relación tributaria entablada entre el contribuyente y la Hacienda Pública (no obstante, sí podrá exigirle el cumplimiento de ciertos deberes formales, como el de facilitarle información acerca de las operaciones celebradas con el contribuyente). No obstante, el hecho de que el sujeto repercutido no se halle directamente vinculado respecto de la Hacienda Pública en lo que hace al cumplimiento de las prestaciones pecuniarias no le priva de legitimación para efectuar reclamaciones relacionadas con la repercusión, tal y como se verá en el capítulo dedicado a la revisión de actos tributarios en vía administrativa.

Por último, a la vista de la definición de contribuyente hemos de preguntarnos si los entes públicos pueden ser considerados por la ley tributaria como contribuyentes. Pero esta pregunta debe desdoblarse, a su vez, en la formulación de dos problemas: si los entes públicos pueden ser contribuyentes de sus propios tributos y si un ente público puede ser contribuyente del tributo establecido a favor de otro ente público. La respuesta a la primera cuestión debe ser, a nuestro juicio, claramente negativa, ya que, caso de admitir que un ente público fuera sujeto pasivo del tributo por él mismo establecido, ello daría lugar automáticamente a la extinción de la obligación por confusión (esto es, coincidencia entre las condiciones de acreedor y deudor). La segunda, en cambio, ha de resolverse en sentido afirmativo: además de darse alteridad entre las personas del acreedor y el deudor (se tratará de Administraciones distintas con personalidad jurídica distinta), hay otras razones que aconsejan la atribución a los entes públicos de la condición de sujetos pasivos (el cumplimiento del principio de generalidad, el de igualdad, el ejercicio por los entes públicos de actividades económicas en plano de igualdad con los particulares, etc.). Ahora bien: en ciertos casos, quizá resulte finalmente conveniente el establecimiento

de exenciones en favor de determinados entes públicos y siempre en función de las características del tributo ante el que nos hallemos.

b) *El sustituto.*

El art. 23 LFGT define al sustituto como el sujeto pasivo que, por imposición de la ley foral y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

Es ésta una figura que se halla hoy en día en franca regresión en nuestro ordenamiento jurídico tributario. En otro tiempo tuvo un gran predicamento, dadas las características de los tributos que integraban nuestro sistema tributario, pero en la actualidad ha quedado relegada en su empleo a muy pocos tributos de escasa importancia relativa [aparece, por ejemplo, en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras –art. 169.2 LFHLN– y en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana –art. 174.1.b) LFHLN–]. A nuestro juicio, también el mayorista actúa como sustituto del comerciante minorista en el régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA.

Son características de la posición del sustituto:

- la fijación de la persona del sustituto está sometida a reserva de ley, extendiéndose tal reserva de ley a la fijación del presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la sustitución. Dicho presupuesto de hecho es distinto del que sirve para configurar el hecho imponible, aunque suele existir cierta relación entre ambos;
- el sustituto desplaza al contribuyente en la relación jurídico-tributaria, ocupando enteramente su lugar, hasta el punto de que es aquél y no éste quien queda obligado al cumplimiento no sólo de la obligación tributaria principal sino también de las pecuniarias accesorias y de las formales (STSJNA de 22 de junio de 2000). Hasta tal punto se produce dicho desplazamiento que, concurriendo el presupuesto de hecho que dé lugar a la sustitución, la liquidación del tributo debe notificarse a quien

ostente la condición de sustituto del contribuyente al tiempo de efectuarse dicha liquidación (STS de 10 de noviembre de 2005). No obstante tal desplazamiento, el contribuyente no desaparece de la escena, pues al venir definido por la ley, nunca pierde su condición de tal (STS de 18 de febrero de 1995);

- a diferencia de lo que ocurre con el contribuyente, el sustituto no pone de manifiesto ni es titular de la capacidad económica que pretende ser gravada por el respectivo tributo;
- aunque nada diga expresamente al respecto la LFGT, el sustituto tiene derecho a reclamar del contribuyente a quien sustituye la cuantía de lo pagado por el concepto tributario de que se trate, salvo pacto expreso y claro de exclusión de tal resarcimiento (STS de 17 de junio de 1998). Tal derecho de repetición debe reconocérsele pues el sustituto no es el titular de la capacidad económica gravada por la realización del hecho imponible. En otros términos, quien finalmente debe soportar la carga económica que deriva del tributo es el contribuyente, pues el sustituto es una mera persona interpuesta en la gestión del tributo por razones de orden técnico o de simple comodidad recaudatoria. No obstante, el resarcimiento deberá extenderse sólo a la cuota tributaria y a los recargos legales que sobre la base o cuota puedan imponerse [arts. 50.1 y 50.2.a) LFGT], pues si el sustituto se viere en la obligación de abonar intereses, recargo de apremio, recargos de aplazamiento o prórroga o sanciones pecuniarias, ello se deberá exclusivamente al incumplimiento o cumplimiento tardío de la obligación tributaria principal o de sus deberes formales, que, como se ha expuesto con anterioridad, sólo a él le conciernen. El reembolso puede producirse de dos formas, según el caso en que nos encontremos: retención y repercusión. Procederá la retención cuando el hecho imponible que haya generado la obligación tributaria principal tenga que ver con algún pago que el sustituto deba efectuar al contribuyente: una parte de ese pago podrá ser objeto de retención por el sustituto para resarcirse de lo satisfecho por el correspondiente concepto tributario. Por el contrario, será procedente la repercusión (o sustitución sin retención, que

sería una expresión más correcta) cuando el devengo del tributo tenga que ver con alguna cantidad que el sustituto deba percibir del contribuyente: en esos casos, el sustituto está facultado para cobrar del contribuyente no sólo la citada cantidad sino que podrá añadirle aquella otra que haya debido pagar a la Administración tributaria por el concepto de que se trate.

### c) *Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta.*

La diferencia fundamental entre la figura del retenedor y la del sustituto radica en que así como en la sustitución tributaria la figura del sustituto desplaza a la del contribuyente de la relación jurídico-tributaria, en el caso del retenedor el hecho de la retención no supone más que la realización de un pago a cuenta de la obligación principal correspondiente al contribuyente, que continúa figurando como sujeto pasivo principal de la relación. Así se desprende de lo que dispone el art. 24 LFGT: “Es retenedor el sujeto pasivo que, con ocasión de las rentas que satisfaga, viene obligado por imposición de la ley foral a deducir determinadas cantidades en concepto de pago a cuenta de un impuesto, asumiendo la obligación principal de efectuar su ingreso y las accesorias que se establezcan”. Por el contrario, retenedores y sustitutos tienen en común el hecho de hallarse de algún modo relacionados con la realización del hecho imponible, aunque ni unos ni otros sean titulares de la capacidad económica sometida al respectivo tributo.

La introducción de la figura de la retención en nuestro ordenamiento jurídico-tributario tiene una clara justificación: en la actualidad algunos de los más importantes tributos de nuestro sistema (IRPF e IS) son periódicos con un término de devengo y liquidación anual. Si la Administración tributaria tuviera que obtener la totalidad de sus ingresos al tiempo de la liquidación anual, ello daría lugar a puntas de tesorería desorbitadas en el momento de la percepción de los ingresos, debiendo administrarse los citados ingresos hasta el término del año, aplicando esos ingresos conforme fuesen surgiendo los gastos hasta que llegase el momento de la nueva liquidación anual. Como se ve, sería éste un sistema muy poco operativo y con altos costes de gestión ad-

ministrativa de los fondos recaudados. Resulta, por tanto, mucho más cómodo ir obteniendo tales ingresos paulatinamente por vía de retención y regularizar la situación al tiempo de efectuar la liquidación anual, computando por vía de deducción los pagos a cuenta efectuados durante el período. Pero la figura de la retención no sólo tiene esta ventaja favorable a la Administración tributaria, sino que también tiene a su favor el hecho de que le permite controlar la percepción de rendimientos por parte de los contribuyentes del tributo de que se trate. Y es que el retenedor no sólo tiene la obligación de detraer de los rendimientos que satisfaga el importe que haya de ingresar en las arcas de la Hacienda Pública por cuenta del contribuyente, sino que también ha de efectuar una declaración en la que hará constar el rendimiento abonado y la retención practicada.

Junto a esas ventajas para la Administración, también encontramos en el mecanismo de la retención ventajas para los contribuyentes. La retención permite hacer menos oneroso el pago del tributo, ya que la existencia de la retención permite a los contribuyentes no tener que pensar en un importante ahorro destinado al pago periódico del tributo. No obstante, la retención genera un peligroso mecanismo de ilusión fiscal en la medida en que el contribuyente, acostumbrado como está a padecer la retención, no percibe que satisface el tributo por esa vía, preocupándose exclusivamente de sí al tiempo de efectuar la liquidación anual tiene que pagar una cantidad adicional o ha de esperar una devolución (que corrientemente no percibe como devolución del exceso de las retenciones sobre la cuota que finalmente debe satisfacer).

Las características de la retención las siguientes:

- el presupuesto de hecho que da lugar a la obligación de retener debe hallarse previsto en la ley (así lo exige, al menos, el art. 24 LFGT, que contiene un mero principio de preferencia de ley), aunque finalmente la doctrina del TS permite la remisión a normas de rango reglamentario la especificación o concreción de los supuestos que provocan la práctica de la retención (SSTS de 17 de mayo de 1986 y 29 de septiembre de 1986);
- el retenedor es un obligado tributario o deudor principal. Los arts. 8º.1.a) y 9º.1 RRCFN le atribuyen tal condición. Ello per-

mite considerar que el retenedor satisface, pues, una deuda propia, distinta de la del contribuyente, consecuencia de que su obligación es distinta de la aquél. Hasta tal punto ello es así que la retención tiene la consideración autónoma de deuda tributaria, al margen de la cuota del tributo respecto del que represente pago a cuenta (art. 50.1 LFGT), así como que el retenedor que no practique la retención o ingrese la retención practicada incurrirá en infracción tributaria (e infracción cualificada desde el punto de vista de la sanción).

- consecuencia del carácter autónomo de la obligación de practicar retención e ingresarla es que el pago de las retenciones tiene efecto liberatorio para el retenedor. En la medida en que la retención constituye un pago a cuenta de la obligación tributaria principal, aquélla ha de ser objeto de toma en consideración a la hora de regularizar la situación del contribuyente. Así, el contribuyente (o la Administración, si el sistema de gestión elegido es el de liquidación) calculará la cuota que haya de satisfacer en el período impositivo estipulado, deduciendo las retenciones que se hayan ido ingresando por su cuenta, operación que generará, según los casos, una cuota adicional a satisfacer por encima de la cuantía de las retenciones practicadas o la devolución de los excesos de retenciones ingresados por sobre la cuota líquida que se fije para el período. Surge así el concepto de cuota diferencial, cuya denominación específica sólo existe en el IRPF aunque sería trasladable al IS.

Las consideraciones anteriormente efectuadas respecto de la retención y el retenedor son perfectamente trasladables a la obligación de ingresar a cuenta y al obligado a ingresar a cuenta. La única diferencia entre retenciones e ingresos a cuenta radica en el hecho de que las retenciones se aplican a rendimientos dinerarios mientras que los ingresos a cuenta recaen sobre rendimientos satisfechos en especie o no dinerarios. La cuestión es que respecto de estos rendimientos satisfechos en especie resulta imposible practicar la detracción monetaria que supone la retención. Ello obliga a que quien efectúa el ingreso a cuenta (el pagador del rendimiento) deba efectuarlo en las arcas de la Hacienda Pública, pudiendo ser dicho ingreso complementario del rendi-

miento en especie o compensarse con otros rendimientos dinerarios satisfechos al perceptor de la retribución en especie.

d) *La pluralidad de sujetos pasivos; la solidaridad tributaria.*

Lo dicho hasta ahora acerca de los sujetos pasivos del tributo parte de la base de la existencia de un solo sujeto pasivo obligado a satisfacer la prestación tributaria. No obstante, puede ocurrir que sean varios los sujetos pasivos obligados a satisfacer dicha prestación, siendo ésta única por haberse realizado un solo hecho imponible. El art. 26 LFGT viene a tratar de dar solución a este problema: “La concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública de Navarra, salvo que la ley foral propia de cada tributo dispusiere lo contrario”. Se trata de un supuesto de solidaridad tributaria, que no debemos confundir con la responsabilidad solidaria a la que nos referiremos posteriormente.

Cuando el precepto habla de solidaridad hay que entender el término como opuesto a mancomunidad, de tal modo que según el tenor literal del art. 26 LFGT, en caso de concurrencia de sujetos pasivos en la realización de un hecho imponible, la Hacienda Foral podrá dirigirse contra cualquiera de ellos reclamándole el total importe de la obligación tributaria. Ello provoca que el pago efectuado por cualquiera de los deudores solidarios produzca efectos liberatorios respecto de todos ellos (art. 1145 CC). No hay que confundir, como hemos dicho, el término solidaridad aplicado a las obligaciones tributarias principales con la responsabilidad solidaria, que, como veremos en el apartado siguiente, se opone al concepto de responsabilidad subsidiaria y ello aunque puedan existir supuestos de responsabilidad solidaria parciaria.

Como puede verse, la norma tributaria adopta un criterio general radicalmente opuesto al previsto en la normativa civil. En efecto: el art. 1137 CC señala para estos casos que “la concurrencia de dos o más acreedores o de dos o más deudores en una sola obligación no implica que cada uno de aquéllos tenga derecho a pedir, ni cada uno de éstos

deba prestar íntegramente, las cosas objeto de la misma. Sólo habrá lugar a esto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de solidaria”.

Una lectura atenta del art. 26 LFGT exige realizar una precisión acerca del supuesto de hecho en él previsto. Obsérvese que la norma exige que se produzca concurrencia de dos o más titulares “en el hecho imponible”. Interpretado el precepto literalmente parece dirigido únicamente a declarar la solidaridad en las obligaciones tributarias cuando se trate de las propias de los contribuyentes, no pudiéndose extender ni a los sustitutos ni a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta, al no ser estos últimos realizadores del hecho imponible. No obstante, la ubicación sistemática del precepto no parece la más adecuada (pues va colocado tras todos los sujetos pasivos previstos en la LFGT y no simplemente tras la regulación que la norma dedica al contribuyente) si la pretensión del legislador era la descrita con anterioridad.

En cuanto al alcance que haya de atribuirse a la solidaridad en la deuda tributaria en caso de concurrencia de sujetos pasivos, es claro que la solidaridad ha de extenderse a todos los conceptos integrantes de la deuda tributaria, excepto por lo que se refiere a las sanciones, respecto de las que rige sin excepciones el principio de personalidad de la sanción. Evidentemente, el correalizador del hecho imponible que cumpla íntegramente la obligación tributaria tiene derecho de repetición frente a los restantes contribuyentes, puesto que el pago de aquél libera a éstos de la obligación tributaria y caso de no reconocerse este derecho de repetición –cosa que de forma expresa no realiza la LFGT– se estaría vulnerando el principio de capacidad económica. La doctrina española suele basar este derecho de repetición en el principio del enriquecimiento injusto –asumiendo esquemas jurídico-privados para definir instituciones de Derecho público–, pero creemos que el principio de capacidad económica y su vulneración, caso de no reconocerse tal derecho al correalizador del hecho imponible, explican desde el ordenamiento tributario, el citado derecho.

Finalmente –y, no obstante todo lo dicho con anterioridad– ha de tenerse en cuenta que la solidaridad así definida no supone que cuan-

do la Administración vaya a realizar actuaciones tendentes a la fijación de la deuda tributaria cumpla suficientemente con entenderse con uno de los sujetos afectados por la solidaridad.

### **C) Los responsables tributarios.**

#### *a) Concepto y características.*

La LFGT dedica a la regulación de los responsables la sección 2ª del Capítulo III (que lleva por rúbrica “los obligados tributarios”) del Título III, regulando en dicha sección los aspectos generales de esta figura subjetiva y recogiendo alguno de los supuestos concretos de responsabilidad que se prevén en nuestro ordenamiento jurídico-tributario.

El art. 29.1 LFGT, que encabeza la regulación, no contiene un concepto propiamente dicho de responsable tributario, sino que se limita a facultar al legislador para establecer supuestos de responsabilidad tributaria: “La ley foral podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente”.

De la dicción literal del precepto ya se desprende que la fijación de la persona del responsable se halla sometida al principio de reserva de ley (y no sólo corresponde a la ley esa delimitación subjetiva sino también la configuración del supuesto de hecho que dará lugar al nacimiento de la responsabilidad) y que los supuestos de responsabilidad no se limitan a los previstos en la propia LFGT, pudiendo cualquier norma con rango de ley foral establecer supuestos de hecho de los que dimanará responsabilidad tributaria, determinando la persona responsable.

Del mismo tenor literal del art. 29.1 LFGT se deriva también que el responsable aparece como figura yuxtapuesta a los sujetos pasivos o, en su caso, a otros deudores principales. Ahí radica su principal diferencia respecto del sustituto: en que el responsable no desplaza al sujeto pasivo o deudor principal de la posición pasiva en la relación jurídico-tributaria, sino que coexiste con él aunque en un plano distinto: garantizar la obligación tributaria principal, de modo que la Adminis-

tración se asegura así el cobro de la deuda tributaria a través de una garantía personal (muy próxima a la fianza) legalmente configurada.

La ubicación sistemática del art. 29 LFGT, así como la colocación del responsable “junto a los sujetos pasivos o deudores principales”, permite concluir que el responsable no es sujeto pasivo ni deudor principal. Ello da lugar a que el responsable sólo esté obligado a las prestaciones materiales del tributo y no a los deberes formales; y tampoco lo está a todas las prestaciones materiales, pues sólo habrá de hacerse cargo de las prestaciones accesorias (intereses, recargos de apremio, sanciones, etc.) cuando así lo prevea expresamente la ley.

b) *El régimen jurídico de la responsabilidad.*

A continuación se pondrán de manifiesto algunos de los rasgos sobresalientes de la regulación de la LFGT acerca de la responsabilidad tributaria, en general:

- para derivar la responsabilidad tributaria resulta imprescindible el dictado de un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la misma y se determine su alcance. El acto de derivación de responsabilidad, que debe ser notificado, contendrá los elementos esenciales de la liquidación. A partir del momento de la notificación del acto de derivación de responsabilidad, el responsable adquiere todos los derechos del deudor principal (art. 29.4), hasta el punto de que puede incluso plantear recursos y reclamaciones contra la liquidación impugnada, por tener interés legítimo que le habilita para ello;
- el art. 29.3 LFGT determina cuál es el alcance de la responsabilidad, en el sentido de extensión cuantitativa: la obligación del responsable se extiende a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones (previéndose, no obstante, que la responsabilidad pueda extenderse a las sanciones cuando el responsable haya participado en la comisión de la infracción tributaria que constituya el presupuesto de hecho que haya dado lugar al nacimiento de la responsabilidad). Por otro

lado, no será exigible al responsable el recargo de apremio que se haya devengado respecto del deudor principal, pero si transcurrido el período voluntario de pago conferido al responsable a través del acto de derivación de responsabilidad incumple éste su obligación de pago, podrá exigírsele la deuda en vía de apremio con el correspondiente recargo;

- así como el art. 26 LFGT prevé el supuesto de pluralidad de contribuyentes, el art. 29.6 del mismo texto declara la solidaridad en la obligación de los responsables (ya sean solidarios o subsidiarios) cuando sean varios los que hayan realizado el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad;
- finalmente, y aunque nada diga a este respecto la LFGT, nada impide (sino todo lo contrario, para restablecer el principio de capacidad económica) que el responsable disponga de una acción de reembolso contra el sujeto pasivo para evitar el enriquecimiento injusto de este último (pues es el sujeto pasivo el que debe soportar la carga tributaria derivada de la realización del hecho imponible). No obstante, tal acción de reembolso tendrá una eficacia práctica limitada a los supuestos de responsabilidad solidaria, pues, como a continuación se verá, el responsable subsidiario sólo entra en juego tras haberse hecho excusión del patrimonio del deudor, lo que provocará habitualmente en esos casos el fracaso de la acción de reembolso, dada la inexistencia de bienes en el patrimonio del deudor principal.

c) *Clases de responsabilidad tributaria.*

Atendiendo a la regulación de la LFGT, es posible distinguir entre responsabilidad subsidiaria y solidaria.

En la responsabilidad subsidiaria es preciso acudir primero contra el deudor principal, de modo que sólo cuando éste y los responsables solidarios, si los hubiere, sean declarados fallidos conforme al procedimiento previsto en los arts. 152 y ss. RRCFN (esto es, se hayan agotado sin éxito todas las posibilidades de cobro), podrá acudirse contra el responsable subsidiario (art. 29.5 LFGT). Por el contrario, el respon-

sable solidario responde indistintamente con el sujeto pasivo, de modo que la Administración puede acudir contra uno u otro.

A la vista de la mayor sujeción del régimen de la responsabilidad solidaria frente a la subsidiaria, el legislador ha optado por indicar que si una norma de rango legal configura un supuesto de responsabilidad, pero sin indicar si es subsidiaria o solidaria, se entenderá que la responsabilidad es subsidiaria (art. 29.2 LFGT). Así pues, la responsabilidad sólo será solidaria cuando así se califique expresamente por norma de rango legal.

a') *Supuestos de responsabilidad subsidiaria.*

Aparte de los supuestos de responsabilidad subsidiaria configurados en las leyes propias de cada tributo, el art. 32 LFGT recoge las siguientes situaciones que darán lugar al nacimiento de la responsabilidad subsidiaria:

- los administradores de personas jurídicas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas por parte de las citadas personas jurídicas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posible tales infracciones, serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria cuando las citadas personas jurídicas hayan cometido infracciones calificadas como graves por el ordenamiento jurídico-tributario.

La lectura de este art. 32.1 LFGT exige algún detenimiento, pues entra en cierta contradicción con otros dos preceptos incluidos en la misma sección dedicada a los responsables. La primera contradicción se observa con el contenido del art. 29.3 LFGT, antes comentado, en la medida en que el art. 32.1 permite, sin más, exigir a los administradores el importe correspondiente a las sanciones, mientras que el art. 29.3 sólo legitima tal exigencia cuando el responsable haya participado en la comisión de la infracción. Esta aparente antinomia se resuelve

por el TEAC (RR. de 15 de enero de 1999 y 29 de enero de 1999) proclamando la extensión de la responsabilidad de los administradores a las sanciones sobre la base de una pretendida especialidad del art. 32.1 frente al carácter de norma general que tendría el art. 29.3. Ahora bien: para que resulte de aplicación lo dispuesto en el art. 32.1 LFGT es preciso que se compruebe la concurrencia de las circunstancias en él descritas.

La segunda antinomia se observa al leer este precepto juntamente con el art. 30.1 LFGT, al que haremos referencia más adelante. Se trata de determinar, pues, a la vista de esos dos preceptos si la responsabilidad de los administradores es subsidiaria o solidaria. La doctrina no es unívoca en este punto, pues en ocasiones se ha optado por considerar que si los implicados forman parte de los órganos de administración la responsabilidad será subsidiaria, mientras que si no forman parte de esos órganos de administración la responsabilidad será solidaria (RTEAC de 26 de abril de 2001). En otros casos, la cuestión se ha resuelto afirmando que la aplicación del art. 30.1 LFGT se circunscribe a los supuestos en que se realicen conductas activas, reservando la aplicación del art. 32.1 LFGT para aquellos supuestos en que las conductas observadas sean pasivas (RTEAC de 15 de enero de 1999).

- por las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades responderán subsidiariamente los administradores de las mismas. Debe aclararse que nos hallamos ante el supuesto de aquellas sociedades que habiendo cesado de hecho en su actividad, no hayan sido, sin embargo, formalmente disueltas, pues en el caso de que se haya producido la disolución y liquidación de la sociedad, entra en juego la sucesión en la deuda tributaria respecto de los socios o partícipes, que más adelante se analizará. Por otro lado, este supuesto de responsabilidad está previsto para aquellos casos en que no se haya cometido infracción: se trata, por tanto, de una situación de responsabilidad objetiva, siendo bastante el simple cese en la actividad de la persona jurídica para que se desencadene la responsabilidad en el administrador;

- en las quiebras y concursos, serán responsables subsidiarios los síndicos, interventores o liquidadores, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos. El legislador tributario foral debería cuidar de adaptar este precepto a la profunda reforma operada en materia concursal por la Ley estatal 22/2003, de 9 de julio;
- también serán responsables subsidiarios los liquidadores de sociedades y entidades en general, en los mismos supuestos indicados en el párrafo anterior.

b') *Supuestos de responsabilidad solidaria.*

Algunas de las leyes propias de los tributos contemplan supuestos de responsabilidad solidaria. Junto a ellos la LFGT incluye en sus arts. 30, 31 y 121.5 algunas circunstancias que dan lugar al nacimiento de la responsabilidad solidaria:

- responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria (art. 30.1);
- en los supuestos de declaración consolidada, las sociedades del grupo responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones (art. 30.2);
- los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el art. 25 LFGT responderán solidariamente y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas entidades. Debe aclararse aquí que, como se ve, la obligación de pago de los cotitulares o copartícipes es mancomunada —o, mejor dicho parciaria— (los socios responden en proporción a sus participaciones en la entidad), pero se les coloca en el mismo plano que la propia entidad, en el sentido de que la Administración puede dirigirse indistintamente contra la entidad o contra los copartícipes o

cotitulares (art. 30.3). Obsérvese, por otro lado, que la mancomunidad declarada para este caso contradice en cierto modo la regla general sentada en el art. 29.6 LFGT;

- también serán responsables solidarios los adquirentes de explotaciones o actividades económicas, por las deudas y responsabilidades tributarias generadas por el anterior titular en el ejercicio de la explotación o actividad, extendiéndose la responsabilidad tanto a las deudas liquidadas como a aquellas otras que se hallen pendientes de liquidación. En caso de que la adquisición de la explotación o negocio se produzca por acto *mortis causa*, habrá que tener en cuenta la peculiar configuración de la responsabilidad del heredero en la legislación civil foral navarra, prevista en la Ley 318 FN (art. 31 de la LGFT);
- por último, responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente (incluyendo todos los conceptos que se hayan devengado hasta el momento del embargo, esto es, principal, intereses, recargo de apremio, costas y, en su caso, sanciones), hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:
  - a) los que sean causantes o colaboren en la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba;
  - b) los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo;
  - c) los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes (art. 121.5).

No obstante, en el caso de que las circunstancias aquí descritas concurren con el tipo penal de alzamiento de bienes, habrá de pasarse el tanto de culpa a la jurisdicción competente.

c') *El procedimiento para la declaración de responsabilidad.*

Como se ha indicado con anterioridad, la responsabilidad debe ser declarada a través de la aprobación del correspondiente acto de

derivación, que será notificado a los responsables. La competencia para la tramitación y resolución del expediente de declaración de responsabilidad corresponde a los órganos de recaudación (art. 10.2 RRCFN). Antes de la emisión del acto declarativo de la responsabilidad debe darse audiencia a los interesados (art. 12.1 RRCFN). En los casos de responsabilidad solidaria, el acto de declaración de responsabilidad puede ser dictado y notificado antes o después de vencido el período voluntario de ingreso del deudor principal (párrafo tercero del art. 12.2 RRCFN). En cambio, en el caso de la responsabilidad subsidiaria, la emisión del correspondiente acto declarativo debe producirse siempre con posterioridad a la declaración de fallido del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios (art. 12.3 RRCFN).

### **D) La sucesión en las situaciones subjetivas pasivas.**

#### *a) Introducción.*

Si comparamos la regulación que de la transmisión de las obligaciones se nos ofrece en el CC con la contenida en la LFGT nos encontramos con notables diferencias. Todas ellas, no obstante, están justificadas dada la diversa naturaleza jurídica de las obligaciones tributarias y civiles y de los diferentes fines perseguidos a través de unas y otras.

La regulación del CC en materia de obligaciones permite la transmisión tanto de la posición del deudor como de la del acreedor, independientemente de que la transmisión se produzca a través de actos *inter vivos* o *mortis causa* (si bien, en ocasiones, la transmisión se sujeta al cumplimiento de determinados requisitos). Sin embargo, esa libertad transmisoria del CC se ve muy restringida en el ámbito tributario. Para empezar, el sujeto activo del tributo (el ente público al que corresponde su exacción) no puede disponer del crédito tributario, como ya se ha visto al inicio de este capítulo. Y si nos colocamos en el lado pasivo de la relación jurídico-tributaria, veremos cómo no existen diferencias apreciables entre la regulación civil y tributaria de la transmisión de la posición de deudor por actos *mortis causa*, mientras que,

por el contrario, no va a resultar posible la transmisión de esa misma posición por actos *inter vivos*.

b) *La transmisión de la obligación tributaria por actos inter vivos.*

La transmisión de la obligación tributaria por actos *inter vivos* se halla impedida por el principio de indisponibilidad del crédito tributario o inderogabilidad singular de la obligación tributaria (art. 28 LFGT). La Administración, a diferencia del acreedor de Derecho común, no puede admitir la novación subjetiva en el lado pasivo de la obligación tributaria (esto es, no puede aceptar el cambio del sujeto pasivo al que la Ley designa como tal).

Según esto carecen de valor alguno ante la Hacienda Pública los pactos dirigidos a alterar la identidad del deudor tributario, aunque sí conservarán eficacia desde el punto de vista jurídico-privado.

c) *La sucesión mortis causa.*

En una primera aproximación al régimen diseñado por la LFGT para la sucesión *mortis causa* en las deudas tributarias, podemos afirmar que no hay demasiadas diferencias respecto del previsto en los preceptos que el CC dedica al Derecho Sucesorio. Puede decirse, en resumen, que, del mismo modo que las demás deudas, las de carácter tributario se hallan integradas en el caudal hereditario y se transmiten a los sucesores del causante.

En el momento actual existe en la LFGT una regulación más sistemática y acabada en relación con esta materia (art. 33), de la que podemos destacar los siguientes aspectos:

- se proclama, como principio general, la subrogación de los sucesores en la posición del causante, de modo que las obligaciones tributarias pendientes (ya no sólo de pago, sino también de liquidación o de comprobación, por ejemplo) se transmiten a los citados sucesores, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. Nueva-

mente ha de traerse aquí a colación la peculiar configuración de la responsabilidad del heredero en la legislación civil foral navarra (Ley 318 FN);

- en virtud del principio constitucionalmente reconocido de personalidad de las sanciones, éstas no se transmiten a los herederos.

Los apartados 2 y 3 del art. 16 RRCFN contienen algunas indicaciones procedimentales relativas a la sucesión en la deuda tributaria:

- para que pueda seguirse el procedimiento recaudatorio respecto de los sucesores basta con la constatación del fallecimiento del causante (lo cual podrá verificarse a través del correspondiente certificado de defunción o la declaración prevista en el art. 196 CC) y consiguiente notificación de requerimiento de pago a los citados sucesores;
- el procedimiento recaudatorio proseguirá en la fase en que la deuda se halle al tiempo del fallecimiento del causante (esto es, ya sea en período voluntario o ejecutivo —y dentro de éste, en la fase de simple apremio o de embargo—), teniéndose en cuenta los plazos de pago de la deuda previstos para cada una de esas fases;
- cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar se esperará a que transcurra el plazo concedido para ello, durante el cual podrá solicitar de la Administración tributaria certificación detallada de las deudas tributarias pendientes. Nótese que el citado derecho a deliberar procederá cuando la sucesión se halle sometida a la normativa civil de régimen común, pues tal derecho a deliberar no está previsto en la normativa civil foral navarra.

La colocación de los sucesores en la posición de los causantes no debe entenderse limitada al procedimiento recaudatorio sino también extendida a los restantes procedimientos tributarios: así, el art. 20.1.c) RITN prevé la posibilidad de que sean citados en el procedimiento de inspección los sucesores en la deuda tributaria, mientras que el art. 39 RRRIEA señala expresamente que “cuando la legitimación de los interesados en el procedimiento derive de alguna relación jurídica trans-

misible, el causahabiente podrá suceder a su causante en cualquier estado de la tramitación”. Debe entenderse, incluso, que la subrogación de los causahabientes en la posición de los causantes se produce hallándose en marcha un procedimiento liquidatorio, a pesar de que nada diga al respecto la normativa vigente.

d) *Transmisión a los socios de las deudas tributarias de entidades disueltas.*

La LFGT recoge en el apartado 2 del art. 33, bajo la rúbrica general de “sucesores en los derechos y obligaciones tributarios”, un supuesto que no habría de calificarse propiamente como de sucesión. En efecto: dicho precepto establece que “en el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas sus obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los socios o partícipes en el capital, que responderán de ellas solidariamente y hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que se les hubiese adjudicado”.

Este supuesto es perfectamente diferenciable del previsto en el párrafo segundo del art. 32.1 LFGT, que establece la responsabilidad subsidiaria de los administradores respecto de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, pues en el de la responsabilidad subsidiaria el presupuesto de hecho que da lugar a la responsabilidad es el mero cese de las actividades sin disolución formal, mientras que en el contemplado en el art. 33.2 LFGT partimos de la base de una sociedad o entidad formalmente disuelta y liquidada, lo que plantea algún problema desde el Derecho Mercantil, puesto que la *muerte civil* de la sociedad sólo tiene lugar tras la cancelación del asiento registral correspondiente y para ello sería menester la inexistencia de deudas tributarias.

En efecto: en una primera aproximación al art. 33.2 LFGT podría decirse que el supuesto en él contemplado no debería llegar a producirse nunca, a la vista de lo que disponen los arts. 235 Código de Comercio y 277.2.1 TRLSA. El primero de ellos señala que “ningún socio podrá exigir la entrega del haber que le corresponda en la división de la masa social, mientras no se hallen extinguidas todas las deudas y obligaciones de la compañía, o no se haya depositado su importe, si la

entrega no se pudiese verificar de presente”, mientras que el segundo dispone que “los liquidadores no podrán repartir entre los socios el patrimonio social sin que hayan sido satisfechos todos los acreedores o consignado el importe de sus créditos. Cuando existan créditos no vencidos, se asegurará previamente el pago”. Así pues, tras la disolución y liquidación de la sociedad, no deberían quedar (al menos, teóricamente) deudas pendientes con la Hacienda Pública. No obstante, hay que recordar que nada impide que respecto de la sociedad disuelta y liquidada se inicien procedimientos de comprobación abreviada o de inspección susceptibles de generar una deuda tributaria no prevista al tiempo del reparto del haber social, lo que permitiría aplicar el precepto objeto de examen. Por otro lado, también podría darse el caso de que el reparto del haber social se hubiera producido en flagrante violación de lo dispuesto en la normativa mercantil, en cuyo caso, habiendo deudas tributarias pendientes habría de resultar de aplicación el art. 33.2 LFGT.

#### **IV. LA TRASLACIÓN JURÍDICA DE LA CUOTA TRIBUTARIA: LOS SUJETOS REPERCUTIDOS Y LAS OBLIGACIONES EXTRATRIBUTARIAS.**

La vigente LFGT no contiene referencia alguna a los sujetos repercutidos (sujetos pasivos de obligaciones extratributarias), a diferencia de lo que ocurre en la actual LGT de régimen común. La relación de repercusión —como derecho de ejercicio obligatorio y no como obligación o como deber, como incorrectamente se denomina en nuestra legislación— se produce en nuestro ordenamiento jurídico tributario en el ámbito de la imposición indirecta (IVA e Impuestos Especiales).

Los mencionados impuestos se definen como impuestos sobre el consumo y, sin embargo, recaen sobre la entrega del bien o la prestación del servicio, siendo sujeto pasivo el empresario, profesional o fabricante. Esa elección de los empresarios, profesionales o fabricantes como sujetos pasivos de dichos tributos se fundamenta en razones de facilidad de gestión. En efecto, resultaría prácticamente imposible la gestión de los impuestos sobre el consumo si se hubiese

elegido como sujetos pasivos de los mismos a los consumidores (por razones de número y de previsible dificultad de acceso a los mismos); en cambio, al configurarse como sujetos pasivos a quienes realizan las entregas de bienes y prestaciones de servicios se reduce notablemente el número de personas y entidades objeto de las operaciones de gestión tributaria.

No obstante, la contradicción que resulta de oponer el carácter de impuestos sobre el consumo que los citados tributos tienen a los sujetos pasivos definidos por la norma (que, como ya hemos dicho, no son los consumidores finales) queda en un segundo plano al preverse por la ley el mecanismo de la repercusión de la cuota tributaria sobre el consumidor finalmente obligado a soportarla. Así pues, no nos encontramos aquí con un mero pacto entre particulares en el que se conviene cuál de los intervinientes correrá con la carga tributaria derivada del negocio jurídico, sino que la expresa previsión legal de la repercusión hace que la misma adquiera relevancia jurídico-tributaria. Ello da lugar a que el TS haya considerado que nos hallamos ante una relación entre particulares, pero de Derecho Público y de naturaleza tributaria (S. de 2 de marzo de 1998), lo cual constituye una *contradictio in terminis* desde el punto de vista procesal.

La observación de este fenómeno de la traslación exige preguntarse acerca de la naturaleza jurídica que cabe atribuir al sujeto repercutido. Es ésta, ciertamente, una cuestión conflictiva, pues, en principio, parece que el sujeto repercutido es alguien ajeno a la relación jurídico-tributaria (STS de 13 de mayo de 1988), pero no hay que olvidar que, por un lado, el sujeto repercutido es quien ostenta la capacidad económica (el consumo) que constituye el objeto-fin del impuesto; y que, por otro, la propia lectura de la legislación vigente obliga a desdecirse, al menos parcialmente, de la afirmación anteriormente realizada, pues se atribuye a los sujetos repercutidos la posibilidad de impugnar los actos de repercusión, aun cuando no exista en los citados actos de repercusión vínculo directo entre la Administración tributaria y los sujetos repercutidos.

## V. LA CAPACIDAD DE OBRAR EN DERECHO TRIBUTARIO.

### A) Concepto.

Según dispone el art. 35 LFGT, “en el orden tributario tendrán capacidad de obrar, además de las personas que la ostentan con arreglo a las normas de Derecho privado, los menores de edad en las relaciones tributarias derivadas de aquellas actividades cuyo ejercicio les está permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad o la tutela”.

Esta norma no es sino reproducción de lo que para la esfera administrativa general prevé el art. 30 LRJAP-PAC.

A la vista del concepto y de la doctrina tradicional acerca de la materia, podemos decir lo siguiente:

a) La capacidad se regula en forma unitaria para todo el ordenamiento jurídico. En nuestro Derecho, por razones históricas, la normativa básica en materia de capacidad está recogida en el Código Civil.

b) Al abordar esta materia, hay que distinguir perfectamente entre capacidad jurídica y capacidad de obrar. Capacidad jurídica es la aptitud para ser titular de situaciones de poder y deber. Capacidad de obrar, en cambio, es la aptitud para poder ejercer esos derechos y obligaciones.

### B) Los entes carentes de personalidad jurídica como sujetos pasivos.

A lo largo de la historia ha existido un importante debate acerca de si es posible el reconocimiento en Derecho Tributario de la existencia, junto a la persona jurídica, de otros sujetos de derecho –carentes de personalidad–, susceptibles de constituir centros subjetivos de imputación de los efectos de las normas tributarias. En este sentido, Ferreiro opina que, en principio, sólo son sujetos de derecho las personas físicas y jurídicas. Lo que ocurre es que en nuestro Derecho se ha construido en el art. 25 LFGT una figura cuya pretensión es la atribuir de forma asimilada a algunos entes sin personalidad jurídica

la condición de sujetos pasivos. Dicho precepto establece que “tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes forales en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”. Como puede verse, esta disposición no contiene ningún mandato sino que simplemente prevé la posibilidad de que las leyes tributarias incluyan entre el elenco de sujetos pasivos propios de un tributo figuras de este género.

A la pregunta de qué clase de entes pueden subsumirse bajo la previsión del art. 25 LFGT, hay que responder que aparte de los dos supuestos expresamente previstos en la norma (herencias yacentes y comunidades de bienes), deben entenderse acogidos todos aquellos otros asimilables a las nociones de “unidad económica” o de “patrimonio separado”, es decir, aquellas masas patrimoniales diferenciadas de las de sus miembros integrantes, pero con una cierta organización unitaria dirigida a un fin común.

Una vez que nos hallamos ante un ente de estas características reconocido por la ley propia de cada tributo como sujeto pasivo, dicho ente asume esa condición con todas sus consecuencias, resultando lo más llamativo que la relación jurídica que le vincula con la Administración es única y no individual con cada uno de sus miembros.

Son varias las leyes forales que hacen uso de esta posibilidad (por ejemplo, la LFIVA o la LFHLN, respecto de algunos tributos locales).

## **VI. LA REPRESENTACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO.**

Define Castán la representación como “el medio por el cual una persona realiza un acto jurídico a nombre de otro y para que los efectos se produzcan exclusiva e inmediatamente en la persona del representado”. Existe la posibilidad de que en el ámbito de una relación jurídico-tributaria una persona actúe por medio de representante. La LFGT prevé las modalidades de representación voluntaria y representación legal, teniendo en cuenta que, dada la parquedad de la normativa tributaria en este punto, habrá que acudir con carácter suple-

torio a las disposiciones que en el ámbito del Derecho Privado existen acerca de la materia.

En el caso de la *representación voluntaria* la LFGT prevé el siguiente régimen jurídico:

- para poder conferirla es preciso, en primer lugar, tener capacidad de obrar (art. 36.1 LFGT). También la persona a la que se vaya a conferir la representación deberá tener, lógicamente, capacidad de obrar. A diferencia de lo que ocurre en el ámbito administrativo general y en el Derecho Privado, una vez conferida la representación se entiende subsistente, salvo manifestación expresa en contrario;
- el representante que diga actuar en nombre de un obligado tributario deberá acreditarlo si se trata de la interposición de recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones, o solicitar devoluciones o reembolsos (art. 36.2 LFGT), pero tal acreditación podrá efectuarse en la forma más amplia posible (dice la norma que la representación podrá acreditarse mediante cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o por otorgamiento de poder *apud acta*);
- para los actos de mero trámite se presume conferida la representación (art. 36.2 LFGT);
- en relación con los efectos que quepa atribuir a la falta o insuficiencia de acreditación de la representación en el desenvolvimiento de una actuación tributaria, el art. 36.3 LFGT señala que tal falta o insuficiencia no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, siempre que se aporte la representación o se subsane el defecto dentro del plazo de diez días que deberá conceder a tal efecto el órgano administrativo, plazo que no es sino reflejo del previsto para la subsanación de defectos con carácter general en el art. 71.1 LRJAP-PAC.
- el RITN contiene algunos preceptos relativos a la representación en el marco del procedimiento de inspección. Concretamente, el art. 23.3 prescribe que para suscribir las actas y, en general, para intervenir en todos aquellos actos que no sean de

mero trámite será precisa la acreditación de la representación. Del mismo modo, el art. 40 RRRIEA contiene algunas normas sobre la representación en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.

Por lo que se refiere a la *representación legal*, la LFGT señala en su art. 36.5 que por quienes carezcan de capacidad de obrar actuarán sus representantes legales, produciéndose así una implícita remisión al Derecho común.

Aunque no se trate propiamente de un supuesto de representación, la LFGT contempla dentro del art. 36.4 la “representación” de los entes sin personalidad jurídica previstos en el art. 25, atribuyéndola a quien actúe como representante, si lo acredita fehacientemente; a quien aparentemente ejerza la dirección o gestión, o en defecto de ambos, a cualquiera de los copartícipes.

Un supuesto intermedio entre representación legal y voluntaria es el contemplado en el art. 38 LFGT, pues en supuestos excepcionales y debidamente justificados, las personas y entidades domiciliadas fiscalmente fuera de Navarra están obligadas a designar un representante con domicilio en territorio español, pero pueden elegirlo libremente.

## VII. EL DOMICILIO FISCAL.

### A) Aspectos generales.

El art. 37 LFGT contiene una regulación no demasiado detallada acerca del domicilio fiscal. A pesar de ese aparente desinterés del legislador por la cuestión, la adecuada definición del domicilio fiscal tiene una importancia capital, pues esta institución cumple, entre otras, las siguientes funciones:

- dada la pluralidad de Administraciones Tributarias existentes en España, puede llegar a constituir el punto de conexión de los tributos exigibles por una u otra. De hecho, el punto de conexión “domicilio fiscal” se emplea a tal fin en el Convenio Económico en varias ocasiones [así en los arts. 21.C) y 38, entre otros];

- constituir uno de los posibles lugares donde llevar a cabo las actuaciones inspectoras [art. 133.1.a) LFGT];
- servir como lugar para la práctica de las notificaciones (art. 99.2 LFGT), etc.

## **B) Determinación legal del domicilio fiscal.**

El domicilio fiscal de las personas físicas coincide con el lugar de su residencia habitual [art. 37.1.a) LFGT]. Sin embargo, la LFGT no define qué habrá de entenderse por residencia habitual. Para llenar ese vacío podría acudir a los criterios que para la determinación de la residencia habitual se establecen en el art. 8.2 del Convenio, aunque ha de tenerse presente que tales criterios están encaminados al reparto de competencias tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

El domicilio fiscal de las personas jurídicas estará constituido por su domicilio social, siempre y cuando en él esté centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, prevaleciendo este último en el caso de que no haya coincidencia entre uno y otro [art. 37.1.b) LFGT].

## **C) Cambio de domicilio.**

Dada la importancia del domicilio fiscal, se convierte en fundamental el deber de comunicar el domicilio tributario y sus modificaciones (art. 37.3 LFGT).

En este punto de la comunicación del cambio de domicilio fiscal existe cierta confusión a la vista del conjunto de la normativa tributaria navarra. En efecto: así como el citado art. 37.3 LFGT exige que siempre que se produzca un cambio de domicilio habrá de ponerse éste en conocimiento de la Administración tributaria mediante declaración expresa, sancionándose la omisión de esa comunicación con la no atribución de efectos al citado cambio de domicilio, el párrafo segundo del art. 43.4 del Convenio Económico vigente señala que a efec-

tos del IRPF la comunicación del cambio de domicilio fiscal se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

Para completar este confuso panorama, la OF 36/2004, de 10 de febrero, del Consejero de Economía y Hacienda, aprueba el modelo 030, que, entre otras cosas, contiene la comunicación de cambio de domicilio. La exposición de motivos de la citada OF justifica la creación de un modelo para la comunicación del cambio de domicilio del siguiente modo: a pesar de que el cumplimiento de la obligación prevista en el art. 37.3 LFGT se viene efectuando hasta el presente a través de la declaración del IRPF, el modelo resultará útil pues el cambio de domicilio así operado “no surte efectos con anterioridad a la presentación de la indicada declaración”.

En diversas ocasiones ha tenido oportunidad el TS de indicar que el cambio de domicilio a efectos del padrón municipal o de otros registros administrativos no surte efectos en el ámbito tributario (vid. SS. de 28 de mayo de 2001 y 9 de octubre de 2001, esta última, en resolución de recurso de casación en interés de la Ley, reiteradamente citada por el TEAFN [Ac. de 23 de junio de 2004, exp. 373/03, Acs. de 26 de octubre de 2005, exps. 310/03, 323/03, 370/03, Ac. de 16 de noviembre de 2005, exp. 341/03, Ac. de 29 de marzo de 2006, exp. 351/04].

#### **D) Comprobación administrativa del domicilio fiscal.**

Las declaraciones efectuadas en torno al domicilio fiscal pueden ser objeto de comprobación por la Administración, de tal modo que si el domicilio declarado no concuerda con el que resulta de la aplicación de lo previsto en el art. 37.1 LFGT, podrá rectificarlo (art. 37.3 LFGT). Es evidente que esa comprobación habrá de dar lugar a la apertura del oportuno expediente en el que se dará audiencia al interesado antes de la adopción de la correspondiente resolución. En este sentido estimamos que permanece vigente un ADF de 15 de julio de 1970 en el que se atribuye a la Diputación Foral de Navarra la competencia para dar de baja a contribuyentes de Renta, traspasando la competencia para la exacción del citado tributo a la Hacienda del Estado y se ordena la concesión al contribuyente de un trámite de audiencia por

## LOS SUJETOS TRIBUTARIOS

plazo de quince días con el fin de que pueda alegar en dicho plazo lo que crea conveniente en Derecho, y aportar, dentro del mismo plazo, los documentos probatorios que estimen pertinentes.



## CAPÍTULO VIII

### LA CUANTIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

*Miguel Álvarez Erviti*

#### I. INTRODUCCIÓN.

La liquidación de los tributos es un término que puede entenderse en dos sentidos; como un procedimiento administrativo mediante el que se determina la cuantía de la obligación tributaria, o bien como el acto administrativo que finaliza el referido procedimiento, conteniendo una manifestación de la Administración Tributaria por la que se determina el importe de la obligación tributaria. En cualquiera de los dos sentidos en que se entienda, la liquidación constituye una actuación necesaria para determinar el importe de los tributos, con excepción de los tributos de cuantía fija.

La cuantificación de los tributos requiere, una vez establecida la existencia del hecho imponible, la determinación de la *base imponible*, posteriormente la de la *base liquidable* (en los tributos donde ésta exista), y finalmente la aplicación del *tipo impositivo* sobre ella, para obtener la *cuota tributaria*.

## II. LA BASE IMPONIBLE.

Así como el hecho imponible es el elemento determinante del nacimiento o no de la obligación tributaria, se puede afirmar que la base imponible constituye una medida del hecho imponible (normal aunque no siempre coincidente con el elemento cuantitativo del elemento objetivo de dicho presupuesto fáctico), que conjuntamente con el tipo impositivo tienen la función de adaptar la cuantía de la obligación tributaria a la capacidad económica del sujeto pasivo, respetando lo establecido en el artículo 31 CE.

La importancia que la base imponible tiene en la cuantificación del tributo, del que constituye un elemento esencial, hace que su definición deba ser realizada mediante Ley, conforme establece el art. 11 de la LFGT que recoge la reserva de ley establecida en el artículo 31.3 CE. El alcance de la reserva de ley ha sido matizado por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 182/1997 (y en el mismo sentido, entre otras, en las sentencias 137/2003, 108/2004 y 189/2005), afirmando que:

*“Por tanto, del hecho que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de Ley (art. 31.3 y art. 133.1 y 3 CE) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto, al entenderse referida al establecimiento de los tributos y a su esencial configuración, pero no, en cambio, a cualquier tipo de modificación tributaria (STC 6/1983, fundamento jurídico 4.º), no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del Decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no ‘afecte’, en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas. Límite material que no viene señalado por la reserva de Ley, de modo que lo reservado a la Ley por el art. 31.3 CE tenga que coincidir necesariamente con lo que haya de entenderse por ‘afectar’ al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE.*

*A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del art. 86.1 CE no es, pues, al modo como se manifiesta el principio de reserva de Ley en una determinada materia, la tributaria en este caso (si tiene carácter absoluto o relativo y qué aspectos de dicha mate-*

*ria se encuentran amparados o no por dicha reserva), sino más bien al examen de si ha existido 'afectación' por el Decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución. Lo que exigirá tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate.*

*La reserva de Ley de los arts. 31.3 y 133.1 CE limita la potestad reglamentaria del Gobierno; la prohibición de afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, del art. 86.1 CE limita la potestad de ese mismo Gobierno para dictar Decretos-leyes. Aunque reserva de Ley y límites materiales del Decreto-ley, no sean ámbitos coextensos —y como tal deben ser interpretados— ello no empece a que uno y otro límite constitucional compartan una misma finalidad última, que es la que se condensa en el principio de legalidad tributaria, cuyo sentido no es otro, como ya dijimos en la STC 19/1987, fundamento jurídico 4.º, 'que el de asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes ..., quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria'; y más recientemente en la STC 185/1995, fundamento jurídico 3.º, 'asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes'".*

Conforme a este criterio, la reserva de ley impide que elementos esenciales del tributo, como es el caso de la base imponible, sean regulados mediante normas reglamentarias, si bien el TC admite que lo sean mediante Decreto Ley cuando no afecten al deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. Sobre esta cuestión, el supremo intérprete de la CE realiza una interpretación casuística, considerando por ejemplo, ajustado a la norma constitucional que en algunos tributos que estima no cruciales en nuestro sistema tributario sean realizadas modificaciones en la regulación de la base imponible mediante Decreto-Ley, y no en otros que constituyan **“piezas básicas de nuestro sistema tributario”** (Sentencia TC 189/2005), distinción dudosa cuya base no puede realizarse en una obra de estas características.

Sin embargo, dado que en el sistema legislativo navarro no existe la figura del Decreto-Ley (por mucho que los Decretos forales legislativos de armonización tributaria previstos en el art. 54 de la LFGNP quieran en determinados tributos aproximarse a esta figura), esta distinción no tiene alcance efectivo, de modo que las modificaciones que afecten a la definición de la base imponible deberán ser hechas mediante Ley Foral o, en los casos en que esto resulte procedente, mediante el dudoso expediente del Decreto Foral Legislativo de armonización tributaria, al que hemos hecho referencia.

La base imponible puede venir expresada en magnitudes monetarias o no monetarias; esta diferencia condiciona la fijación del tipo de gravamen, pero no de modo absoluto. Así, pueden existir bases imponibles monetarias con cuotas fijas (por ejemplo, el gravamen de las letras de cambio en el IAJD), pero en el caso de bases imponibles expresadas en magnitudes no monetarias (por ejemplo, los impuestos especiales de fabricación) el legislador no puede establecer tipos de gravamen porcentuales, sino que tiene que convertir (valga la expresión) la magnitud no monetaria en un tipo de gravamen monetario. Así, en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco donde se establece un tipo *ad valorem* de equis euros por cada mil cigarrillos.

La LFGT no establece una definición de la base imponible, limitándose a regular los procedimientos para su determinación (art. 39 LFGT). Según el mismo precepto, es la normativa reguladora de cada tributo la que debe establecer los medios para determinarla, de entre los de estimación directa, estimación objetiva y estimación indirecta.

### **A) El régimen de estimación directa.**

En este sistema, la determinación de la base imponible corresponde a la Administración tributaria, a partir de declaraciones o documentos o de los datos resultantes de libros o registros; así se determina de forma exacta la base imponible conforme a las normas del tributo. Este método es el que recoge de forma más fiel la base imponible, ya

que la medición de ésta se realiza a partir de los elementos empleados en su definición, sin que este carácter se pierda por el hecho de que las normas puedan establecer ciertas presunciones o estimaciones e, incluso, en determinados tributos, auténticas ficciones jurídicas.

## **B) El régimen de estimación objetiva.**

En este sistema, la base imponible se fija a partir de los índices o módulos que se establecen para determinadas actividades u operaciones; el cálculo de la base imponible es el resultado de una operación matemática. Es de aplicación en los supuestos en que la ley foral reguladora de cada tributo lo disponga, de forma siempre voluntaria para los sujetos pasivos, que pueden decidir acogerse a él o no, si bien es cierto que la voluntariedad se suele establecer *sensu contrario*, es decir, que si el sujeto pasivo no manifiesta expresamente su voluntad de optar por el régimen de estimación directa se entiende, implícitamente, sometido a este régimen, completamente alejado del principio de capacidad económica en los principales tributos donde tiene cabida (IRPF e IVA, básicamente).

Como ventaja fundamental, este régimen se caracteriza por simplificar el cálculo de la base imponible y las obligaciones formales para los sujetos pasivos, normalmente titulares de actividades empresariales o profesionales de pequeño volumen. La base imponible que resulta de la aplicación de este sistema puede tener un valor muy alejado del que resultaría de la aplicación de la estimación directa, de forma que la tributación no se ajusta a la capacidad económica del sujeto pasivo, lo que constituye la principal crítica que se puede realizar a este sistema, al tiempo que plantea notables problemas sobre todo en el IRPF por la diferencia entre la base imponible real y la base imponible objetiva pudiendo determinar, desde una perspectiva económica, incrementos de patrimonio no justificados que el propio legislador foral se encarga de corregir.

### C) El régimen de estimación indirecta.

Se trata de un sistema subsidiario de los anteriores, que puede ser aplicado por la Administración únicamente en los supuestos establecidos en el art. 42 de la LFGT y que son los siguientes:

- Falta de presentación de declaraciones y/o autoliquidaciones.
- Que las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos no permitan a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos obtenidos.
- Cuando los sujetos pasivos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables.

En estos supuestos, la fijación de las bases imponibles se realiza por parte de la Administración empleando los medios que se consideren más apropiados de los que la ley permite, que son:

- Los datos y antecedentes disponibles.
- La existencia de elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico.
- Mediante la valoración de los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes. Evidentemente, si el sujeto pasivo no ha presentado nunca declaración y/o autoliquidación este medio resulta de difícil aplicación.

El régimen de estimación indirecta puede ser aplicado tanto por la inspección tributaria como por los órganos de gestión. En ambos casos es necesario que mediante un acto administrativo (en caso de actuación de la inspección, el acta y el informe ampliatorio previsto en el art. 43 LFGT) se motiven las causas por las que se aplica el régimen, la justificación de los medios elegidos para determinar la base liquidable y los cálculos y estimaciones.

**D) La comprobación de valores.**

Dentro del Capítulo de la LFGT en que se regula la base, la Sección 2ª se destina a la comprobación de valores, facultando a la Administración para el empleo de una variada gama de medios de aplicación general, a los que se añaden los que con carácter específico establezca la ley reguladora de cada tributo. Entre otros medios, son de aplicación: los precios medios en el mercado, las cotizaciones en mercados, el dictamen de peritos de la Administración, o la tasación pericial contradictoria. En todo caso, la LFGT faculta al sujeto pasivo para solicitar la aplicación de la tasación pericial contradictoria a fin de modificar la valoración realizada por la Administración, si bien este recurso a la tasación puede negarse en determinados tributos donde se aplican ficciones jurídicas o presunciones *iuris et de iure*, como en determinados supuestos del Impuesto sobre el Patrimonio.

En los casos en que la regulación de un tributo lo prevea (singularmente en el IS, y más en concreto en el caso de operaciones vinculadas y/o precios de transferencia), los sujetos pasivos pueden solicitar de la Administración un acuerdo de valoración, con anterioridad a la realización del hecho imponible. La solicitud debe ser realizada por escrito, acompañada de una propuesta de valoración; antes de emitir el acuerdo por el que resuelve la solicitud, la Administración está facultada para comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el sujeto pasivo.

La valoración realizada por la Administración tributaria se deberá referir a un tributo y a un supuesto de hecho determinados y tiene carácter vinculante, salvo en el supuesto de que se modifique la legislación, o que varíen significativamente las circunstancias económicas que la fundamentaron. El acuerdo debe ser emitido por escrito, y tiene validez por un plazo máximo de tres años; en caso de que la solicitud no sea resuelta en los plazos establecidos por la normativa reguladora de cada tributo, se considera aprobada la propuesta del sujeto pasivo.

### III. LA BASE LIQUIDABLE.

La normativa de algunos tributos establece la denominada base liquidable, resultado de restar sobre la base imponible las reducciones establecidas por la ley foral reguladora del tributo (por ejemplo, en el IRPF los arts. 55 a 57 LFIRPF; en el Impuesto sobre Sociedades el art. 39 LFIS; en el Impuesto sobre el Patrimonio el art. 28 LFIP y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los arts. 29 a 32 LFISD). Se trata de una figura semejante a la base imponible (en cuanto que en los tributos donde exista será sobre ella sobre la que se aplique el tipo de gravamen), mediante la que se pretende ajustar la cuantía del tributo a la capacidad económica del sujeto pasivo. No obstante, en tributos con tipos progresivos, la subjetivización del impuesto mediante reducciones en la base imponible o mediante deducciones en cuota no es una cuestión de técnica jurídica, sino de política legislativa, puesto que si se actúa sobre la base imponible se minorra la progresividad (por ejemplo, en el IRPF); en cambio, no se producen distorsiones sustanciales en tributos proporcionales (por ejemplo, el IS).

### IV. EL TIPO DE GRAVAMEN.

Otro elemento que cuantifica la obligación tributaria es el tipo de gravamen, cuya combinación sobre la base imponible o liquidable determina la cuota tributaria, al menos en los tributos de cuota variable; al igual que la base imponible, está sometida a los principios de capacidad económica y de legalidad (art. 11 LFGT) y que en puridad sólo es aplicable a los tributos de cuota variable, no a los de cuota fija donde la cantidad a pagar viene predeterminada por el legislador. Sirva aquí lo indicado con respecto al alcance de estos principios en el apartado referido a la base imponible: el TC ha admitido la modificación de los tipos de gravamen en algunos tributos que considera no son básicos en el sistema tributario, como el impuesto especial sobre medios de transporte (STC 137/2003) o el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (STC 108/2004), y por el contrario no admite la modificación por este medio del tipo de gravamen en el IRPF, por considerarlo clave en el sistema tributario (STC 182/1997). Sin embargo, también debe traer-

se aquí la reflexión hecha anteriormente, en el sentido de que al no existir en el ordenamiento navarro la figura del Decreto-Ley, las modificaciones en el tipo de gravamen deberán ser realizadas mediante Ley Foral o, en su caso, mediante Decreto Foral Legislativo de armonización tributaria en los tributos donde se prevea.

El tipo de gravamen se aplica sobre la base imponible, o en su caso, sobre la base liquidable, de forma que si la base imponible supone la medida de la capacidad tributaria del sujeto pasivo, el tipo de gravamen supone la porción de esa capacidad económica que corresponde a la Hacienda Pública.

Los tipos de gravamen (cuando la base imponible o liquidable viene expresada en magnitudes monetarias) pueden ser **proporcionales o progresivos**: los **proporcionales** no varían cualquiera que sea el importe de la base imponible (o liquidable), por ejemplo el tipo general del IVA (16%), que se aplica sobre la base imponible. Los tipos de gravamen **progresivos** se incrementan al aumentar la base, pudiendo distinguirse a su vez los tipos que se aplican de forma progresiva por tramos, o escalones, y los denominados de progresividad continua. En los casos de *progresividad por escalones*, la base se divide en tramos, de forma que a cada uno de los tramos se aplica un tipo impositivo diferente, que se incrementa en cada tramo con respecto al anterior; así sucede por ejemplo en el IRPF o el IP. La *progresividad continua* supone que se establecen unos tramos para la base, siendo de aplicación un solo tipo de gravamen a la totalidad de la base, tal y como sucede en el ISD; la aplicación de esta técnica puede dar lugar al denominado **error de salto**, que se produce cuando, por la aplicación de un tipo de gravamen más elevado que en el tramo anterior, a un incremento de la base corresponde un aumento de cuota superior al incremento de la base. En este supuesto, el art. 49 de la LFGT dispone que se aplicará, de oficio por la Administración, una reducción de al menos el exceso del aumento de la cuota sobre el aumento de la base, salvo que el tributo se pague mediante efectos timbrados.

Por ejemplo, en el ISD se establece la siguiente tabla de tipos impositivos para las transmisiones que tengan lugar entre colaterales de segundo grado, de forma que el tipo resulta aplicable a la totalidad de la base liquidable:

<i>Base liquidable</i>	<i>Tipo de gravamen</i>
Hasta 6.010,12 .....	8,00%
De 6.010,13 a 12.020,24 .....	9,00%
De 12.020,25 a 30.050,61 .....	10,00%
De 30.050,62 a 60.101,21 .....	11,00%
De 60.101,22 a 90.151,82 .....	13,00%
De 90.151,83 a 120.202,42 .....	15,00%
De 120.202,43 a 150.253,03 .....	17,00%
De 150.253,04 a 300.506,05 .....	20,00%
De 300.506,06 a 601.012,10 .....	23,00%
De 601.012,11 a 1.803.036,31 .....	26,00%
De 1.803.036,32 a 3.005.060,52.....	30,00%
De 3.005.060,53 en adelante .....	35,00%

A una base liquidable de 120.000 € resulta aplicable el tipo del 15%, de forma que la cuota tributaria será  $120.000 \times 15\% = 18.000$ ; a una base liquidable de 151.000 € resulta aplicable el tipo del 17%, de forma que sin corrección, la cuota sería  $121.000 \times 17\% = 20.570$ . Es decir, que a un aumento de la base liquidable de 1.000, correspondería un aumento de la cuota de 2.570 €. En este caso, la normativa del ISD establece que, para corregir el *error de salto*, se reduzca la cuota en el exceso,  $2.570 - 1.000 = 1.570$ .

En algunos tributos se establece un tipo cero, como una forma de exención del tributo haciendo posible la recuperación de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados soportados o pagados (por ejemplo, en el IS se establece para los fondos de pensiones).

En el caso de bases imponibles expresadas en magnitudes no monetarias, el tipo de gravamen no puede consistir en un porcentaje de la base, de forma que se establecen los tipos de gravamen denominados específicos o *ad valorem*, transformando en una cuantía monetaria la base no monetaria. El ejemplo anteriormente examinado sobre el Im-

puesto sobre las Labores del Tabaco es demostrativo de la actuación del legislador.

## V. LA CUOTA TRIBUTARIA.

La cuota tributaria es el resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre la base imponible o, en su caso, liquidable; si bien en algunos tributos puede ser establecida una cantidad fija, o una combinación en parte fija y en parte variable. Por su parte, en los tributos de cuota fija, la inexistencia de base imponible y de tipo de gravamen determina que el legislador fije directamente la cantidad a pagar por el contribuyente.

El importe así determinado se denomina habitualmente *cuota íntegra* y, las leyes forales reguladoras de los tributos pueden establecer diversas medidas correctoras de las mismas, como son las bonificaciones y las deducciones y cualesquiera otra clase de beneficios fiscales que actúan sobre la cuota íntegra; el resultado de aplicar esas minoraciones sobre la cuota íntegra es la denominada *cuota líquida*. No obstante, la cuota líquida no puede resultar negativa, sin perjuicio de que los beneficios fiscales no aplicables por insuficiencia de cuota íntegra pueda ser —en los impuestos periódicos— compensados en períodos impositivos posteriores, con limitaciones temporales variables en cada tributo y cuya concreción hemos realizado en nuestro Manual sobre la parte especial del Derecho Tributario de Navarra.

En alguno de los tributos configuradores de nuestro sistema fiscal existen pagos a cuenta sobre la deuda tributaria (retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados) que también minoran la cuota líquida, dando lugar a la denominada *cuota diferencial*. Dicha cuota diferencial puede ser positiva o negativa, determinando la distinción entre declaraciones y/o autoliquidaciones a ingresar o a devolver.

## VI. LA DEUDA TRIBUTARIA.

No existe en la LFGT una definición dogmática de la deuda tributaria, que puede ser considerada como el importe de la prestación pe-

cuniaría a la que el sujeto pasivo queda obligado como consecuencia de la aplicación del tributo. La LFGT establece en su art. 50 los elementos que integran la deuda tributaria, estableciendo que junto a la cuota, los pagos a cuenta o fraccionados, las retenciones y los ingresos a cuenta, se deben sumar en los supuestos en que sea procedente:

- Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor de la Comunidad Foral o de otros entes públicos.
- Los recargos establecidos en el art. 52 de la LFGT por la presentación fuera de plazo de declaraciones, liquidaciones, o autoliquidaciones, en el supuesto de que no hubiera existido requerimiento de la Administración para su presentación
- El interés de demora.
- El recargo de apremio.
- Las sanciones pecuniarias.

La LFGT ha incluido los pagos a cuenta en la deuda tributaria, siendo la consecuencia fundamental que también sobre ellos pueden ser de aplicación los recargos por presentación extemporánea espontánea, el interés de demora, el recargo de apremio y las sanciones pecuniarias legalmente previstos.

Los elementos integrantes de la deuda tributaria deben ser establecidos mediante una disposición con rango de ley, conforme establece el art. 11 LFGT, al ser determinantes del importe de la prestación tributaria. Entre estos elementos se encuentran los recargos sobre la base o las cuotas, que configuran un recurso para aumentar la recaudación fiscal de la propia Comunidad Foral o de otros entes, si bien en la actualidad carecen prácticamente de aplicación, aunque desde el vigente Convenio no existe inconveniente para que Navarra pueda establecer recargos sobre los tributos convenidos, pese a que se silencie completamente la cuestión. La justificación de los recargos puede ser doble: determinar la afectación de los ingresos obtenidos con la recaudación de los mismos a la financiación de determinados gastos públicos o discriminar negativamente ciertas rentas, patrimonios o transmisiones patrimoniales, respetando la estructura básica del impuesto sobre el que recaen.

En los capítulos correspondientes a la recaudación y al régimen sancionador tributario trataremos del recargo de apremio y las sancio-

nes tributarias. Los restantes elementos integrantes de la deuda tributaria son:

**A) Los recargos por presentación extemporánea espontánea.**

En los supuestos en que, sin que la Administración realice requerimiento previo, se ingrese fuera de plazo el resultado de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, o de liquidaciones practicadas por la Administración a partir de declaraciones presentadas fuera de plazo, el art. 52 de la LFGT establece un recargo sobre la deuda tributaria. Este recargo excluye la imposición de sanciones y, en algunos casos los intereses de demora. El importe de los recargos se modifica en función del período transcurrido entre la finalización del plazo y la realización del ingreso, de acuerdo con la siguiente cronología:

- a) Dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplica un recargo del 5 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones.
- b) Transcurridos los citados tres meses pero antes de que lleguen a transcurrir los doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplica un recargo del 10 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones.
- c) Transcurridos doce meses desde el término del plazo voluntario establecido para la presentación e ingreso, el recargo es del 20 por 100 y excluye las sanciones, pero no los intereses de demora, que se exigirán por el período transcurrido entre la conclusión del plazo de doce meses y el momento del correspondiente ingreso.

En el caso de realizar fuera de plazo la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación y, si no se realiza en ese momento el ingreso de la deuda tributaria, estos recargos son compatibles con el recargo de apremio correspondiente a la recaudación en fase ejecutiva. Estos recargos han sido denominados por la doctrina como recargos de prórroga y tienen como característica fundamental que no siempre siguen a la finalización del período voluntario, por cuanto si la Administración exige la presentación o ingreso inmediatamente a la

finalización del plazo voluntario, desaparece la característica de la espontaneidad y, por tanto, los beneficios ligados a ésta.

Por otra parte, la duración del plazo en que son de aplicación estos recargos es indeterminada, ya que el plazo se inicia a la finalización del período voluntario de presentación de la declaración, autoliquidación o declaración-liquidación y finaliza cuando se efectúe el ingreso o cuando la Administración realice el requerimiento o comunique la iniciación de actuaciones de inspección.

En cuanto a la naturaleza de estos recargos, el legislador los aparta formalmente de las sanciones, si bien al tener un importe superior a los intereses de demora, debe reconocerse que en parte tienen una finalidad que excede al simple resarcimiento a la Administración, a fin de incentivar al cumplimiento en plazo de las obligaciones, y disuadiendo al obligado tributario del cumplimiento moroso de las mismas.

## **B) Los intereses de demora.**

El ingreso de la deuda tributaria fuera del plazo establecido por las normas supone el devengo de intereses de demora, con las excepciones establecidas en los recargos por cumplimiento extemporáneo espontáneo antes referidas y el supuesto de que el ingreso se realice en período ejecutivo pero antes de que haya sido notificada la providencia de apremio (art. 117 LFGT).

La naturaleza de los intereses de demora es similar a la que tienen en el derecho privado, por cuanto se trata de indemnizar el daño patrimonial ocasionado al acreedor tributario por el retraso en el pago, de forma que no tienen naturaleza sancionadora, sino indemnizatoria. Como particularidad frente al derecho privado, mientras que en aquél se requiere un incumplimiento culposo, en el ámbito tributario no es precisa la existencia de culpabilidad en el acreedor para que sean aplicables los intereses, siendo determinante simplemente el hecho de que se produzca un cumplimiento tardío. Por otra parte, los intereses de demora no tienen carácter sancionador, como ha establecido el TC (STC 76/1990), siendo compatibles con las sanciones tributarias por infracciones graves (art. 76 LFGT) y con el recargo de apremio (art. 117 LFGT).

La exigencia de los intereses de demora en el ámbito tributario viene determinada por la Ley, que establece como supuesto genérico para su aplicación el vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste haya sido realizado (art. 52 LFGT). Adicionalmente, la LFGT especifica otros supuestos en los cuales se produce el devengo de intereses de demora, como son los casos en que se produzca la suspensión en la ejecución (arts. 50 y 148 LFGT), o los aplazamientos, fraccionamientos o prórrogas en el cumplimiento de la obligación (art. 52 LFGT). Igualmente se devengan intereses de demora en supuestos en que la Administración debe satisfacer alguna cantidad, sea por la existencia de un ingreso indebido (arts. 9 y 142 LFGT), o porque el resultado de una liquidación tributaria, por IRPF, IS o IVA, es negativo y se han excedido los plazos indicados en la normativa propia de cada tributo o el plazo genérico de seis meses sin que haya sido efectuada la devolución.

El tipo de interés aplicable para el cálculo de los intereses de demora es el establecido por una Ley Foral (desde **1 de enero de 2006, el 5 por 100 anual**) o, si no hubiera sido establecido de este modo, será el interés legal del dinero incrementado en un 25%.



CAPÍTULO IX

**LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN  
TRIBUTARIA. LAS GARANTÍAS  
DEL CRÉDITO TRIBUTARIO**

*Miguel Álvarez Erviti*

**I. LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

La obligación tributaria se extingue, con alguna diferencia, por causas similares a las obligaciones civiles. Las diferencias vienen motivadas fundamentalmente por la naturaleza pública de la misma deuda y del acreedor tributario, que goza de especiales privilegios dirigidos a la protección de sus derechos, como consecuencia de que su crédito es indisponible puesto que se halla supeditado al interés general, representado por el hecho de que a su través se cumple, instrumentalmente, el principio de capacidad económica contemplado en el art. 31.1 de la CE.

Las causas de extinción de la obligación tributaria reconocidas en la LFGT son: el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la insolvencia probada del deudor. Con respecto a las causas de extinción de las obligaciones civiles, se observa la ausencia de la novación, la confusión y la imposibilidad de incumplimiento por causa ajena al deudor (leyes 493 y 498 del FN), mencionándose expresamente como causa de extinción la prescripción y la insolvencia del deudor;

sin embargo, no cabe duda de que también en el campo de las obligaciones civiles, la prescripción es causa de extinción de obligaciones (leyes 26 a 41 del FN). Por otra parte, es posible la extinción de deudas tributarias mediante confusión por reunirse en una misma persona la condición de acreedor y deudor tributario, si bien se trata de un supuesto muy poco frecuente, teniendo en cuenta la existencia de exenciones subjetivas favorables a la Comunidad Foral (un caso podría ser la absorción de una entidad local por otra). En cuanto a la novación subjetiva, es dudosa su condición de causa de extinción de la obligación tributaria. De forma que pese a producirse la transformación desde los derechos económicos hasta los ingresos públicos mediante el instrumento de la obligación –típico del ordenamiento privado– ello no supone la asimilación, *sic et simpliciter*, de las causas de extinción del Derecho privado al ámbito del Derecho Tributario. Mucho avanzaríamos si se sustituyesen esquemas iusprivatistas por esquemas de Derecho público (función, procedimiento, etc.) para explicar la conversión de los recursos financieros en derechos económicos y, por último, en ingresos públicos.

### A) El pago de la deuda tributaria.

La forma usual de extinción de la obligación tributaria es el pago, que puede ser realizado en efectivo, mediante efectos timbrados, o mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español, con arreglo a las disposiciones de nuestra LFGT (art. 51), desarrolladas minuciosamente en el RRCFN.

En la obligación tributaria, el pago debe cumplir con una serie de requisitos, que también se pueden apreciar en las obligaciones civiles. En cuanto a la **identidad**, la Ley 493 del Fuero Nuevo (y el art. 1166 del CC) establece que el acreedor puede rechazar el pago de una cosa distinta a la debida; este requisito tiene menos importancia en el supuesto de la obligación tributaria, dado que su objeto es una cantidad de dinero, si bien consideramos que tiene aplicación en el supuesto de pago mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico o de especial interés para la Comunidad Foral, cuestión que más adelante ex-

pondremos. Otro requisito en el cumplimiento de las obligaciones civiles es la **integridad** (ley 493 del FN y arts. 1157 y 1169 del CCI); este requisito tiene su plasmación en el art. 22 del RRCFN, conforme al cual, el pago en período voluntario debe ser realizado por la totalidad de la deuda tributaria, lo que es compatible con la posible concesión por parte de la Administración de aplazamiento o fraccionamiento para el pago.

En cuanto al **objeto del pago**, el art. 53 de la LFGT y el 45 del RRCFN establecen la autonomía de las deudas tributarias, de modo que si un mismo deudor mantiene varias deudas con el mismo acreedor tributario, el deudor puede imputar el pago a las deudas que desee, si están en período voluntario; si las deudas estuvieran en período ejecutivo, la norma establece que el pago se aplicará a las deudas por orden de mayor a menor antigüedad, determinada ésta por la fecha de vencimiento del período voluntario para el pago de cada una de ellas.

El pago en efectivo puede ser realizado mediante dinero de curso legal, mediante cheque nominativo conformado, o por otros medios autorizados por el Departamento de Economía y Hacienda, como pueden ser el pago por medios telemático o mediante domiciliación en cuenta bancaria. Conforme a la normativa, el pago en efectivo puede ser realizado en la Tesorería de la Comunidad Foral, en oficinas recaudadoras o a través de entidades colaboradoras, aunque la forma de realización del pago debe ser realizado necesariamente a través de estas entidades en la mayor parte de las ocasiones, ya que el art. 79 del RRCFN lo establece con carácter obligatorio para el deudor:

*“1. Los deudores de la Comunidad Foral de Navarra, tengan o no cuentas abiertas en las entidades colaboradoras, deberán ingresar en ellas el importe de las siguientes deudas:*

*a) Las que resulten de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones.*

*b) Las notificadas a los obligados al pago como consecuencia de liquidaciones practicadas por la Hacienda Tributaria de Navarra, tanto en período voluntario como en período ejecutivo.*

*c) Las que resulten de facturas, recibos y demás justificantes originados por la venta, prestación de servicios u cualquier otra operación*

*realizada por la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y así se haya convenido con dichas entidades.*

*d) Cualesquiera otras que determine el Departamento de Economía y Hacienda”.*

Conforme a este precepto, la práctica totalidad de las deudas tributarias contraídas con la Comunidad Foral deben ser satisfechas a través de entidades colaboradoras, quedando el pago en otras dependencias para casos residuales (por ejemplo, pago de tasas en período voluntario).

El pago en efectivo se considera realizado cuando ha sido ingresado su importe, quedando liberado el deudor desde la fecha que conste en el justificante de pago que reciba y por el importe en él indicado. Sin embargo, la orden de pago dada por el deudor a una entidad no tiene efecto liberatorio para aquél, por lo que en caso de que la entidad a la que se dio la orden no realice el pago en plazo, el deudor sufrirá la imposición de sanciones e intereses de demora, sin perjuicio de las reclamaciones que éste pueda realizar contra la entidad colaboradora.

La prueba del pago en efectivo se realiza por medio de documentos, que pueden ser de diversos tipos: recibos, cartas de pago, certificaciones, etc., debiendo constar en todos ellos la identificación del deudor, de la deuda satisfecha, la fecha en que se realiza el pago y la identificación del emisor del documento.

Otra forma de realizar el pago es, en aquellos tributos en los que la normativa lo establezca, mediante el empleo de **efectos timbrados**. Se trata de documentos oficiales, emitidos conforme a una norma con rango de Orden Foral emitida por el Consejero de Economía y Hacienda y que específicamente se deben emplear para el pago de una obligación tributaria determinada por la normativa; pueden ser el papel timbrado común, los documentos timbrados especiales o los timbres móviles. El empleo y utilización de estos efectos supone el pago de la deuda tributaria, sirviendo como justificante de pago los propios efectos, inutilizados conforme a las normas.

El empleo de los efectos timbrados es muy limitado, y se circunscribe a tributos muy específicos, por ejemplo el impuesto de Actos Jurídicos Documentados aplicable a documentos notariales (art. 22

DFLeg ITPyAJD), o a la emisión de letras de cambio (art. 28 de la misma norma). Especial atención merece el hecho de que en algún supuesto, como en la emisión de letras de cambio, la falta de empleo del efecto timbrado de importe adecuado puede implicar que el documento mercantil carezca de los efectos civiles o mercantiles que le son propios, lo que supone una manifestación de los poderes exorbitantes de la Hacienda respecto de cualquier acreedor privado.

También es posible la **realización del pago mediante la entrega de bienes** integrantes del Patrimonio Histórico Español o de bienes que, a los únicos efectos del pago, sean declarados de interés cultural por el Gobierno de Navarra o de excepcional interés para la Comunidad Foral. Esta forma de pago es objeto de un minucioso desarrollo en el art. 30 del RRCFN, dirigido a establecer el procedimiento para analizar específicamente cada supuesto en que el deudor pretenda su utilización y decidir sobre la posible autorización que deberá ser concedida de forma individual.

El procedimiento se inicia mediante solicitud del deudor formulada en el período de pago voluntario en la que se identifican los bienes ofrecidos y las deudas que pretenden ser satisfechas con ellos. La adquisición de los bienes debe ser autorizada mediante resolución del Consejero de Economía y Hacienda, tras la emisión de un informe justificativo del interés de los bienes por la Dirección General de Cultura-Institución Príncipe de Viana, sin cuya opinión favorable no es posible la aceptación del pago; igualmente es preciso informe favorable del Servicio de Intervención General. La respuesta de la Administración al ofrecimiento del deudor puede, por tanto, ser positiva o negativa, motivo por el que esta forma de pago puede ser considerada una dación en pago, pero no es un pago realizado en especie, que debería ser siempre aceptado por el acreedor. Los efectos de pago se reconocen desde la fecha de entrega de los bienes a los órganos de la Comunidad Foral. El empleo de esta forma de pago es muy restringido, siendo utilizada en la mayor parte de las ocasiones para el pago de deudas correspondientes al Impuesto sobre Sucesiones, dadas las especiales circunstancias que se producen en él.

Una última forma de pago, admitida por el art. 54 de la LFGT, es la **consignación** de la deuda en la Tesorería de la Comunidad Foral.

Puede ser empleada en los supuestos contemplados en el art. 47 RRCFN: interposición de recursos o reclamaciones e inadmisión del pago, indebidamente o por fuerza mayor. La consignación tiene efectos desde la fecha en que se efectúa: los efectos son suspensivos en caso de la interposición de reclamaciones o recursos, y liberatorios en el caso de la que resulte de la inadmisión del pago. Por lo tanto, no siempre y en todos los supuestos la consignación produce efectos liberatorios.

## **B) La prescripción.**

Las obligaciones tributarias, al igual que las obligaciones civiles, están sujetas a un plazo de prescripción, de forma que la falta de acción del acreedor durante un período determinado por la ley supone la extinción de la obligación. Las principales razones de ser de la prescripción, tanto en el ámbito tributario como en otros campos del derecho, son la seguridad jurídica y la limitación en el tiempo de posibles cuestiones litigiosas; estos motivos, juntamente con la mejora en los medios de gestión de los que dispone la Administración, han originado en los últimos años la reducción de los plazos de prescripción desde cinco hasta cuatro años. En este punto, al afectar la prescripción a derechos esenciales de los ciudadanos, creemos que la normativa foral no puede establecer un plazo distinto del previsto por el Estado, de conformidad con el título competencial que para éste representa el art. 149.1.1º de la CE, habiendo zanjado la LFGT la cuestión sobre el diferente plazo de prescripción abierto tras la promulgación de la LGC.

La LFGT trata esta institución en los artículos 55 a 58, configurándola de forma que una vez iniciadas las actuaciones dentro del plazo establecido, los procedimientos pueden continuarse válidamente fuera de este plazo, resultando que no se produce la caducidad de los procedimientos por no finalizar dentro del plazo legal de prescripción. La diferencia entre suspensión, interrupción y caducidad de la prescripción muestra el forzamiento que supone introducir esquemas de Derecho privado para aplicar instituciones de Derecho público, como es el tributo. La normativa foral (art. 55 LFGT) regula la prescripción refiriéndose a cuatro supuestos heterogéneos:

*“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:*

*a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*

*b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.*

*c) La acción para imponer sanciones tributarias.*

*d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos”.*

Como puede verse, el precepto citado contiene la regulación de la prescripción de tres distintas potestades de la Administración, juntamente con el derecho del sujeto pasivo a obtener la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

En primer lugar, se regula la **prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria**. En este supuesto la prescripción comienza su cómputo el día en que finaliza el plazo reglamentario para presentar declaración, de forma que una vez terminado este plazo la Administración deberá realizar en el plazo de cuatro años las actuaciones conducentes a la liquidación de la deuda.

Como particularidad, se han planteado algunas cuestiones en la jurisprudencia con referencia al cómputo del plazo de prescripción en el ITPAJD para los negocios otorgados en documento privado, en los que según la antigua redacción de la DFITP y AJD (art. 38) se presumía que el plazo se iniciaba en la fecha de su presentación ante funcionario a menos que con anterioridad concurriera cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del CCI, iniciándose en ese caso el cómputo en la fecha en que esa situación se hubiera producido. La jurisprudencia había admitido el inicio del cómputo del plazo de prescripción en fechas anteriores a la de presentación del documento, cuando se podía demostrar la fecha de otorgamiento, admitiendo la prueba por algún medio diferente a la concurrencia de las circunstancias del art. 1.227 CCI. Sin embargo, la LF 19/2004 ha modificado el precepto de forma que a partir de 1 de enero de 2005 se tomará como fecha de los documentos privados la de su presentación, con la única excepción de que con anterioridad concurra cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil, sin admitirse otra prueba de que el contrato es anterior a la fecha de presentación.

En segundo lugar, se trata en la LFGT la prescripción de la **acción para exigir el pago de las deudas tributarias** ya liquidadas; en este supuesto el cómputo se inicia en la fecha en que finalice el plazo de pago voluntario. Esta acción corresponde a la función de recaudación en vía ejecutiva, ya que al iniciarse el período de prescripción en la fecha de finalización del período de pago voluntario, este comienzo coincide con el inicio de período ejecutivo. En los supuestos en que el tributo sea liquidado mediante autoliquidación, y ésta no haya sido realizada por el sujeto pasivo en la fecha prevista, puede coincidir la fecha de inicio del plazo de prescripción de la potestad de liquidar (se inicia el día que finaliza el plazo de presentación) con la fecha de inicio del plazo de prescripción de la acción de recaudación (que se inicia el día de finalización del pago voluntario, que en la mayor parte de los tributos es el día de finalización del plazo de presentación). Sin embargo, pese a la relación existente entre estas dos acciones, son diferentes, como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia del TS en Sentencia del 18 de junio de 2004, referida a la normativa estatal hoy derogada, pero semejante a nuestra vigente LFGT –que, por cierto, necesita un aggiornamento evidente no sólo en éste sino también en otros aspectos, puesto que su obsolescencia es manifiesta–:

*“Quinta. La tesis que sostiene la Sala es que existe una indiscutible interdependencia de los procedimientos declarativos, revisorios y ejecutivos, en especial cuando están vivos, pero ello no significa que las causas de interrupción en los primeros produzca indefectiblemente la interrupción de la prescripción en el procedimiento ejecutivo, proposición lógica que se aprecia con toda claridad en el Impuesto sobre Sucesiones en el cual el plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria era en el caso de autos de diez años [art. 64 a) de la LGT], en tanto que el plazo de prescripción de la acción de cobro de este Impuesto era de cinco años [art. 64 b) de la LGT], lo cual pone de relieve con la diferencia de plazos que es posible que el derecho a liquidar no hubiera prescrito, por hallarse dentro del plazo de diez años, en tanto que sí hubiera prescrito la acción de cobro.*

*Sexta. La tesis anterior no empece para reconocer el ‘prius lógico’ del derecho a liquidar, respecto de la acción de cobro, pues aunque ésta se halle plenamente viva, si se produce la prescripción de la primera, es*

*decir del derecho a determinar la deuda tributaria, la acción de cobro se extingue por falta de objeto.*

*Este 'prius lógico y funcional' ha sido puesto de relieve por el artículo 31, apartado 2, de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que dispone que la 'Administración Tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejercitada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes percederos (...)', lo cual implica la suspensión ex lege de la fase final del procedimiento ejecutivo, suspensión que significará el que no corra el plazo de prescripción respecto de los embargos concretos, por expreso ministerio de la ley.*

*Pese a este indiscutible 'prius lógico y funcional' del derecho a liquidar respecto de la acción de cobro, la Sala reitera que los actos interruptivos del primero no se extienden a la acción de cobro, de manera que si en el caso de autos, la Administración Tributaria por las razones que fueran, entre las cuales no hay que descartar la incuria, pues la obligada providencia de apremio de la liquidación no fue notificada hasta el día 12 de junio de 1992, es claro que prescribió la acción de cobro, aunque estuviera vivo el derecho a determinar la deuda tributaria, en sede de los procedimientos revisores, en curso".*

La última de las potestades administrativas de las que se regula la prescripción es la acción para imponer **sanciones tributarias**, en que el período de prescripción se inicia en la fecha en que se cometió la infracción, lo que plantea problemas temporales en los que no vamos a entrar, sobre todo en el caso de infracciones continuadas –por utilizar analógicamente una expresión de Derecho Penal–.

Como ya hemos indicado, la LFGT regula, juntamente con la prescripción de las acciones de la Administración, la del derecho del sujeto pasivo para obtener la **devolución de los ingresos** realizados de forma indebida. En este supuesto el plazo de prescripción es también de cuatro años, iniciándose el cómputo el día en que se produce el ingreso.

Una de las diferencias fundamentales entre la prescripción en materia tributaria y en materia civil se encuentra en las causas por las que

se interrumpe el cómputo de la prescripción, que en materia civil son la reclamación judicial o extrajudicial del acreedor y el reconocimiento de la deuda por el deudor, mientras que en el campo tributario desaparece la mención a la reclamación judicial como causa interruptiva, debido a la autotutela de la Administración, que se plasma en sus facultades de comprobación y liquidación, de sanción y de recaudación. Y, reiteramos, la conveniencia de no confundir entre suspensión de la prescripción –que no se regula en la LFGT– e interrupción de la misma, del mismo modo que la caducidad de la acción tiene sentido en Derecho procesal y en Derecho administrativo, pero escaso en Derecho civil.

La prescripción tributaria puede ser interrumpida por diversas actuaciones de la Administración o del sujeto pasivo, teniendo siempre como consecuencia el reinicio del cómputo del plazo de prescripción (diferencia básica respecto de la suspensión). Es decir, una vez interrumpido el plazo, al cesar la actividad que lo interrumpió, volverá a realizarse el cómputo desde su inicio, de forma que para ganar la prescripción es preciso que el plazo de cuatro años transcurra íntegramente sin ninguna interrupción, no lográndose la prescripción por el transcurso de la parte del plazo que faltaba para alcanzar los cuatro años cuando se produjo la interrupción, que sería el efecto si se hubiera regulado la suspensión de la prescripción.

Las actuaciones que interrumpen el plazo de prescripción pueden ser de distinta naturaleza, conforme se refieran a la prescripción de las acciones de la Administración o del sujeto pasivo (o de otros obligados tributarios, algo que olvida la normativa foral), según establece el art. 57 LFGT.

La prescripción de las acciones de la Administración se interrumpe por diferentes causas, siendo la habitual el ejercicio de cualquier acción administrativa conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo; el art. 57 LFGT especifica que, además de por esas actuaciones, los plazos de prescripción para la imposición de sanciones se interrumpirán por la iniciación del procedimiento sancionador. Para producir el efecto interruptivo, la acción debe ser realizada por la Administración que actúa como sujeto activo, y debe ser formalmente co-

nocida por el sujeto pasivo, es decir, debe ser notificada en la forma prevista legalmente, a fin de garantizar que el interesado la conoce y puede hacer valer sus derechos. La acción interruptiva de la prescripción debe ser ejecutada por cada uno de los hechos imponibles, sin que sea válida una referencia genérica a cualesquiera hechos imponibles, sin concretar tributos y periodos a que se refiere la acción.

La distinción entre actos nulos de pleno derecho y actos anulables tiene gran trascendencia en este tema, ya que los actos nulos no producen interrupción de la prescripción, conforme a la ausencia de efectos derivados de los mismos, y por el contrario sí tienen eficacia interruptiva los actos anulables (STS de 31 de marzo de 2004, según la cual “... **el acuerdo del TEAR mantuvo su vigor interruptorio de la prescripción, aun a pesar de que resultara anulado después por el TEAC**). Con respecto a las actuaciones inspectoras, de manera específica el RITN dispone en su art. 30 que no interrumpirán la prescripción cuando hayan quedado paralizadas durante más de seis meses o cuando se incumpliera el plazo reglamentariamente establecido para estas actuaciones, en cualquiera de los supuestos por causas no imputables al sujeto pasivo.

La segunda causa de interrupción de la prescripción de las acciones administrativas es la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase. Se trata de un motivo de interrupción de la prescripción paradójico, pues ciertamente es un motivo lógico de interrupción en el caso de ser la Administración quien interponga el recurso (en los supuestos en que conforme a las leyes lo puede hacer); sin embargo, en caso de ser un recurso interpuesto por el sujeto pasivo resulta que su actuación pretendiendo hacer valer sus derechos puede tener consecuencias negativas para él, al interrumpir el cómputo de la prescripción. En cualquier caso, y pese a alguna postura doctrinal que considere que en caso de que en el recurso se niegue la obligación no se interrumpe la prescripción, la jurisprudencia del TS considera la norma de forma literal, de forma que la interposición del recurso o reclamación “*de cualquier clase*” tiene eficacia interruptiva (Véase STS de 31 de marzo de 2004).

La última causa de interrupción de la prescripción de acciones de la Administración es la actuación del sujeto pasivo conducente al pago

o liquidación de la deuda; se trata de un motivo habitual de la prescripción, no sólo en nuestro ordenamiento, sino en otros campos del Derecho, puesto que la prescripción no sólo condena la inacción del acreedor sino que también beneficia el irreconocimiento de la obligación por parte del deudor y, en este caso, es evidente que la actuación del obligado tributario tendente al pago anula *ope legis* dicho irreconocimiento.

El plazo de prescripción del derecho del sujeto pasivo para obtener la devolución de los ingresos indebidos se interrumpe por cualquier acto fehaciente del sujeto pasivo que pretenda la devolución del ingreso indebido, o por cualquier acto de la Administración en que se reconozca la existencia del ingreso indebido.

La prescripción es aplicable de oficio, conforme al art. 58 LFGT, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, de forma que las deudas prescritas deben ser dadas de baja y debe cesar la actividad de la Administración para hacerlas efectivas por el simple hecho de cumplirse el plazo establecido legalmente. El RRCFN desarrolla este precepto, regulando la forma en que se declara la prescripción: por el Director del Servicio de Recaudación si es de forma individual, y por el Director Gerente de Hacienda Tributaria mediante un expediente colectivo que se formará con periodicidad anual para las deudas cuya prescripción no hubiera sido declarada individualmente.

Una consecuencia del régimen de aplicación de la prescripción de oficio es que no es posible que el sujeto pasivo renuncie a la prescripción ganada, al establecer las normas citadas que la prescripción debe ser aplicada incluso en los casos en que se hubiera pagado la deuda. Un problema curioso que se plantea es determinar si la renuncia a la prescripción ganada constituye una donación (no a efectos del ISD), sino a efectos del IRPF o del IS, pero ello constituye una cuestión muy técnica y dogmática en la cual no abundaremos.

### C) La compensación.

Al igual que en el ámbito del Derecho Privado, la compensación (conurrencia recíproca de prestaciones) es una forma de extinción de

la obligación tributaria, si bien se aprecia en ella la posición prevalente de la Administración, que goza de una situación privilegiada sobre el deudor tributario. La compensación está regulada en el art. 59 de la LFGT, y desarrollada en los arts. 68 a 73 del RRCFN.

Según dichos preceptos, las deudas tributarias son compensables con créditos reconocidos por actos administrativos firmes, tanto si derivan de ingresos tributarios indebidos, como de cualquier otra causa; igualmente son compensables con las devoluciones tributarias que deban ser realizadas conforme a la regulación de cada tributo.

Las deudas tributarias son compensables tanto si están en el período voluntario de recaudación, como en la vía ejecutiva. La competencia para acordar las compensaciones corresponde al Servicio de Recaudación cuando los pagos con los que se compensan deben ser realizados por el Departamento de Economía y Hacienda, y al Director Gerente de Hacienda Tributaria cuando los pagos correspondan a otros Departamentos u organismos autónomos. Aunque se haya avanzado notablemente, falta una regulación sistemática de la compensación entre distintas Administraciones públicas o entre distintos entes públicos y, por ejemplo, existen lagunas (sin perjuicio de lo que señalemos más abajo) en la compensación entre deudas no tributarias estatales y forales y/o entre deudas de la Administración Foral y deudas tributarias de las entidades locales. Se trata, también, de una cuestión que hay que dejar meramente apuntada, sobre todo en un Manual como éste destinado a un público básicamente universitario.

Una de las manifestaciones de la diferente posición del deudor y la administración acreedora es la aplicación de la **compensación de oficio** por la Administración, frente a la posición del sujeto pasivo, que si desea la extinción por este medio debe solicitar de la Administración la compensación, salvo en el supuesto especial que más adelante expon-dremos, en el que la compensación se realiza de forma automática a instancia del sujeto pasivo.

Atendiendo a la parte que inicia la actividad dirigida a la compensación, puede establecerse la siguiente clasificación:

- a) *Compensaciones de oficio*: Conforme a la LFGT, la Hacienda Tributaria de Navarra puede aplicar de oficio la compensación en dos supuestos:

- i) Las deudas a favor de la Hacienda Tributaria son compensadas de oficio cuando el deudor sea el Estado, un Organismo Autónomo, la Seguridad Social o una entidad de derecho público no regida por el derecho privado.
- ii) Igualmente, son compensables de oficio las deudas mantenidas por otros deudores con la Hacienda Tributaria de Navarra una vez transcurrido el período voluntario; en este caso, la compensación incluye también el recargo de apremio y los intereses de demora.
- b) *Compensaciones a solicitud del deudor*: el deudor puede solicitar la compensación de la deuda tributaria, indicando con qué crédito desea que se realice. La Administración puede acceder a la compensación o denegarla; en este supuesto se concede al deudor un plazo de 10 días para realizar el pago, de modo que si no se hace efectivo en ese plazo se abre la vía de apremio, o en su caso, continúa ésta si al presentar la solicitud ya se había iniciado. Un supuesto particular de compensación voluntaria se da en el caso de que de una actuación de la Inspección tributaria resulten actas con saldos contrarios.
- c) *Compensación automática*: el DF 276/2002, establece una compensación especial aplicable a sujetos pasivos que figuren inscritos en el Registro de exportadores y otros operadores económicos. En este caso es compensable el saldo a devolver resultante del IVA con los saldos a pagar por retenciones a cuenta del IRPF por rendimientos de trabajo, de actividades empresariales y profesionales, premios e imputaciones de renta. La compensación en este caso se realiza mediante la opción en la liquidación del IVA.

Los efectos de la compensación son la extinción de las deudas y créditos por la cantidad concurrente. En caso de que el crédito sea inferior a la deuda, por la parte que exceda se continúa el procedimiento de recaudación, en vía ordinaria o ejecutiva. Si el crédito es superior a la deuda, la Administración debe abonar la diferencia.

#### **D) La condonación.**

Conforme al art. 60 de la LFGT sólo es posible la condonación de deudas tributarias en el supuesto de que una Ley Foral la establezca de modo expreso, y en la forma y por el importe determinados por tal norma, lo que es lógico teniendo en cuenta la naturaleza pública del acreedor y que el interés anudado a su crédito no es particular, sino general, conforme se desprende de la jurisprudencia del TC. Cabe, además, recordar que la CE prohíbe las amnistías generales en el ámbito tributario.

Como excepción al principio general, es posible la suscripción por parte de la Hacienda Foral de acuerdos de quita y espera, en el marco de procesos concursales (art. 15 de la LFHPN y art. 86 RRCFN), lo que supone una condonación parcial de la deuda. Junto a ello, habrá que estar a lo dispuesto en la nueva Ley Concursal y en la LEC en punto a la posición de los entes públicos acreedores en un proceso de este tipo.

#### **E) La insolvencia del obligado tributario.**

En caso de existir deudas tributarias que no hayan podido ser cobradas en el procedimiento ejecutivo por insolvencia probada del sujeto pasivo y demás responsables, el art. 61 de la LFGT dispone que sean declaradas provisionalmente incobrables. Para ello, es preciso que resulte que tanto el deudor como los posibles responsables sean declarados fallidos por resultar insolventes o por no ser posible su localización.

La declaración no supone que la Administración renuncie definitivamente al cobro, ya que en tanto no haya prescrito la acción para el cobro, es posible la rehabilitación de la deuda en caso de descubrirse la solvencia sobrevinida de alguno de los declarados fallidos, con lo que se continuaría el procedimiento ejecutivo, de forma que, técnicamente, la extinción de la obligación tributaria no se produce por la insolvencia —que no constituye una categoría autónoma— sino por prescripción, aunque en este punto las opiniones doctrinales son discrepantes.

La baja, a efectos contables, del crédito no se produce, técnicamente por la insolvencia —en el sentido jurídico privado del término— sino por el transcurso del plazo de prescripción una vez iniciada la acción de cobro y transcurrido el plazo de los cuatro años.

## II. LAS GARANTÍAS DEL CRÉDITO TRIBUTARIO.

La Administración Tributaria goza en su condición de sujeto activo en la relación tributaria de una amplia serie de prerrogativas, destinadas a proteger la efectividad de la prestación tributaria. Algunas de éstas constituyen realmente una garantía entendida en sentido estricto, es decir, una facultad o derecho que tiene como objeto la satisfacción del crédito mediante su ejecución sobre bienes determinados o sobre el patrimonio de terceros; estas garantías suponen una relación accesoria a la relación tributaria principal. Sin embargo otras medidas establecidas en la LFGT no son garantías entendidas en este sentido estricto, sino que constituyen manifestaciones de las facultades extraordinarias de la Administración.

Inicialmente, las garantías tributarias reguladas en la Sección 5ª del Capítulo V del Título III de la LFGT que tienen un carácter accesorio a la relación tributaria principal pueden ser consideradas garantías en el sentido estricto del término. Sin embargo, debe ser destacado el hecho de que la modificación realizada mediante la Ley Foral 19/2005 ha introducido entre las denominadas “garantías” de la deuda tributaria unas medidas (art. 65 bis LFGT) destinadas a asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones materiales y formales por parte de los obligados tributarios, que se concretan en la posibilidad de exigir a éstos una garantía para acceder a censos y registros y en la facultad de rectificar de oficio los datos censales y registrales; la introducción de estas medidas cautelares entre las garantías no puede considerarse correcta en la sistemática de la LFGT, puesto que no responden a la finalidad de afianzar el crédito tributario.

La referida Sección 5ª, cuyo título es precisamente “las garantías”, contiene una serie de derechos de diferente naturaleza que seguidamente analizaremos:

### A) La prelación de créditos.

El artículo 62 de la LFGT establece un derecho de prelación general: **“La Comunidad Foral gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, en cuanto concorra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de aquélla, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 63 y 64 de esta Ley Foral”**. El alcance de esta garantía se refiere a todos los créditos tributarios a favor de la Comunidad Foral que estén vencidos, sin excluir ningún concepto tributario. Por su propia naturaleza, al colocar el derecho de cobro de la Administración en posición preferente a otros acreedores, este derecho únicamente tiene eficacia cuando se produzca la concurrencia, ya que en otro supuesto carece totalmente de objeto.

Por otra parte, el derecho tiene eficacia contra cualquier acreedor del deudor excepto los que lo sean de dominio, prenda, hipoteca u otro derecho real inscritos en el correspondiente registro en un momento anterior a la Administración. El fundamento de esta excepción es no alterar el principio de fe pública registral, que constituye un elemento esencial en nuestro ordenamiento jurídico.

Una cuestión que ha planteado dudas es la necesidad o no de que este derecho sea objeto de inscripción, ya que en razón a su definición y alcance parece que no es necesario. Sin embargo, el tenor literal del precepto (*“con anterioridad a que se haga constar en el mismo el derecho de aquélla”*) indica que en algún momento debe acceder al registro, admitiendo diversos pronunciamientos jurisprudenciales que es suficiente con una anotación preventiva de embargo o una tercería de mejor derecho interpuesta por la administración tributaria. El art. 35 del RRCFN establece la necesidad de empleo de la tercería de mejor derecho por parte de la Hacienda Tributaria en caso de que sobre los mismos bienes se encuentren inscritos con anterioridad en el registro otras anotaciones de embargo u otros derechos que obstaculicen el cobro de los créditos tributarios.

Otro problema, aunque difícil de materializar en la práctica, es la concurrencia de créditos privilegiados con la Hacienda estatal, según

la prelación ordenada por el art. 77 de la vigente LGT y que pudiera plantearse en relación con la domiciliación de contribuyentes o de sociedades en régimen de cifra relativa de negocios, cuando hubiera discrepancias entre ambas Administraciones.

### **B) La hipoteca legal tácita.**

Se trata de un derecho preferente establecido en el art. 63 LFGT, para garantizar el cobro de los tributos que graven periódicamente los bienes o derechos inscribibles en un registro público, o sus productos directos. La preferencia se establece sobre cualquier acreedor, aunque este tenga inscrito su derecho con anterioridad, por este motivo se denomina como hipoteca aunque no es tal. El carácter tácito deriva, por su parte, de la innecesariedad de inscripción registral, frente a lo que sucede con los acreedores hipotecarios comunes o regidos por el Derecho privado. Por otro lado, conforme al art. 36 del RRCFN, el derecho no se perjudica aunque no esté inscrito, lo que corresponde, y reiteramos, a la definición de tácita. Este derecho de garantía tiene una importante limitación temporal, ya que las deudas que cubre quedan limitadas a dos anualidades, la correspondiente a la del año natural en que se ejercita la acción de cobro y el año anterior.

Resulta discutido el alcance de esta garantía, ya que en una interpretación muy amplia se podría considerar que es válida para asegurar incluso el cobro de tributos personales, con hechos imponibles generales (IRPF o IP), aunque parece más razonable afirmar que su eficacia se limita a los tributos sobre bienes objeto de inscripción en registros públicos (inmuebles, vehículos ...) y a sus frutos.

### **C) El derecho de afectación (afección).**

Con este nombre (aunque en el apartado 2 del propio art. 64 LFGT y en el art. 38 RRCFN se denomina “afección” siguiendo la terminología empleada en la legislación común) se establece en el art. 64 LFGT un derecho preferente sobre bienes que hayan sido objeto de una transmisión, para garantizar precisamente los tributos que graven

la transmisión. El derecho es válido contra cualquier poseedor de los bienes, excepto contra los terceros protegidos por la fe pública registral si los bienes son inmuebles, o para los adquirentes de buena fe y con justo título, o que hubieren adquirido en establecimiento mercantil o industrial, si son bienes muebles no inscribibles.

Conforme a los arts. 34 LFGT y 38 RRCFN, en caso de impago de la deuda tributaria en el período voluntario, se derivará la deuda tributaria y se requerirá al poseedor del bien para que efectúe el pago, si bien no se le exigen el recargo de apremio, los intereses, ni las costas; si el poseedor no pagara, se ejecutará el bien para hacer el pago incluyendo en este caso recargo de apremio, intereses y costas. El poseedor del bien puede interponer reclamaciones contra la liquidación de la que resulta la deuda y contra el mismo acto de derivación.

El poseedor del bien no adquiere la posición del responsable tributario, al limitarse su responsabilidad al valor de la cosa objeto de transmisión (como ha reconocido el TS en Sentencia del 14 de noviembre de 1996) sin que el resto de su patrimonio quede afectado. No obstante, discrepamos de esta doctrina puesto que no estamos en presencia de una obligación *ob rem* ni *propter rem*, sino de una responsabilidad subsidiaria parciaria y transmisible. Ello no obsta para que se trate de una garantía real, por la que el bien es la auténtica garantía y no lo es el patrimonio de su titular, por lo que transmitiendo el bien se queda libre de la responsabilidad, lo que viene a corroborar la idea de que, dentro de los obligados tributarios, sólo puede ser encuadrado en la categoría de responsable, aun con las especificidades señaladas, ya que la liberación de su responsabilidad sigue un mecanismo distinto del general.

Dentro de las afecciones, el mismo art. 64 LFGT dispone que, mediante nota marginal de afección en el registro público, la Administración hará constar la concesión de una exención o bonificación que dependa del cumplimiento posterior por el sujeto pasivo de algún requisito legalmente exigido, figurando de este modo el importe total de la liquidación en caso de no existir beneficio fiscal; un ejemplo puede ser la exención en el ITP de las transmisiones de terrenos destinados a construcción de viviendas de protección oficial, condicionadas a la obtención de la calificación definitiva en plazo de tres años (art. 35.I.B.13.a.a' DFLeg ITP y AJD).

#### **D) El derecho de retención.**

El art. 65 LFGT (copiando el art. 75 de la antigua LGT de régimen común) establece un derecho de retención a favor de la Comunidad Foral sobre las mercancías que se presenten para despachar y exigir los tributos que graven su tráfico o circulación, si no se garantiza de forma suficiente el pago de los tributos. El valor de las mercancías que pueden ser retenidas es el importe del tributo liquidado.

Es difícil comprender cuál puede ser la utilidad de este derecho en el ámbito de competencias de la Comunidad Foral de Navarra, ya que por su definición, los créditos que pueden ser garantizados mediante esta figura serán los aduaneros y el IVA que grava las importaciones, y en estos supuestos las competencias de gestión y recaudación corresponden a la Administración del Estado, conforme el vigente Convenio Económico.

Junto con el desarrollo reglamentario de estas garantías, el RRCFN recoge en el Capítulo IV del Título I de su Libro Primero otra serie de privilegios establecidos a favor de la Hacienda Foral, que no son garantías legales del pago entendidas en sentido estricto. Tal es el caso de las garantías constituidas voluntariamente a favor de la Hacienda Foral o las que pueden ser exigidas por la Administración en caso de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria (art. 39 RRCFN) porque en ambos casos el origen de la garantía prestada es la voluntad del obligado, y no la Ley; o de las referencias a la anotación preventiva de embargo o a la presunción de legalidad en el procedimiento de apremio, que son cautelares dirigidas a hacer efectivo el cobro de la deuda en el procedimiento ejecutivo, pero no garantías accesorias a una deuda.

#### **E) Las medidas cautelares.**

En el procedimiento de recaudación, y junto con las medidas definitivas dirigidas a asegurar el cobro de la deuda tributaria, la LFGT establece la posibilidad discrecional para la Administración de aplicar medidas cautelares, dirigidas a proteger los intereses públicos de posi-

bles perjuicios. Los órganos competentes para adoptar estas medidas son los de recaudación, disponiendo que como corresponde a la facultad de autotutela de la Administración, sus mandamientos referentes a estas medidas tengan igual eficacia que los emanados de la autoridad judicial.

La aplicación de estas cautelas exige, en general, que la deuda haya sido liquidada, por lo que no es posible su aplicación en los casos en que deba practicarse la autoliquidación o la declaración-liquidación, ni tampoco en los supuestos en que la Administración no hubiera realizado la liquidación. Como excepción, en el caso específico de deudas por cantidades retenidas o repercutidas a terceros, es posible la aplicación de medidas cautelares aunque la deuda no hubiera sido liquidada, pero sí se hubiera devengado y hubiera transcurrido el plazo reglamentario para su pago; en este supuesto la LFGT establece la duración máxima del plazo de aplicación, que será de un mes, aunque puede ser prorrogado.

Las medidas pueden ser adoptadas únicamente en caso de que a juicio de la Administración existan indicios racionales de que el cobro de la deuda podría llegar a ser impedido o dificultado, para lo que se debe considerar cualquier actuación del deudor que pudiera disminuir su patrimonio, dificultando el cobro.

Como corresponde a su naturaleza meramente cautelar, estas medidas son de carácter provisional, si bien es posible que sean prorrogadas una vez finalizado el período por el que fueron establecidas aunque en cualquier caso la duración máxima es de seis meses. Las medidas cautelares deben ser levantadas cuando desaparezcan las causas que justificaron su adopción, aunque también es posible que en el curso del procedimiento de apremio pasen a tener carácter definitivo. Como limitación al alcance de las medidas cautelares, la normativa impone que en ningún caso podrán causar un daño superior al que pretendan evitar, como es habitual en prevenciones de este tipo. La LFGT establece como medidas cautelares la retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Comunidad Foral y el embargo preventivo de bienes o derechos, aunque configura una lista abierta, de forma que es posible que, además de las dos anteriores, las leyes regulen otras que podrán ser aplicadas. Para que

el interesado tenga la posibilidad de actuar adecuadamente en defensa de sus derechos, la norma dispone que la retención cautelar de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado juntamente con el acuerdo de devolución.

## CAPÍTULO X

# LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS DE NAVARRA (I): LA LIQUIDACIÓN Y LA INSPECCIÓN

*Miguel Álvarez Erviti*

### I. ASPECTOS GENERALES.

#### A) Introducción.

La correcta aplicación de los tributos y de los principios tributarios depende en gran medida de los procedimientos seguidos para su gestión, que deben ser útiles para la realización de dichos principios. Los procedimientos de gestión son la vía de actuación de la Administración tributaria y deben conjugar la necesaria fluidez de ésta con la protección de los derechos de los sujetos pasivos.

La normativa navarra había quedado obsoleta en cuestiones referentes a la aplicación de los tributos, debido al paso del tiempo y a los avances tecnológicos y, de forma relevante, a las modificaciones realizadas en la normativa estatal (especialmente con la promulgación de la LRJAP-PAC y de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes). El preámbulo de la LFGT reconoce este hecho y también que, posiblemente, la operatividad y la eficacia de la gestión tributaria sufrieron por ello. La LFGT vino a suponer una importante mejora en la normativa tributaria navarra reguladora

de la gestión, que hasta entonces estaba constituida por normas dispersas e incompletas, siendo preciso acudir con frecuencia a la normativa común como supletoria, lo que provocaba fricciones al aplicarse en muchos casos la normativa estatal sin intentar realizar la labor de integración normativa del Derecho Foral.

El art. 89 LFGT establece una diferenciación esencial en las funciones de la Administración tributaria, separando la gestión, dirigida a la liquidación y recaudación de los tributos, de la resolución de los recursos y reclamaciones en vía administrativa planteadas contra las actuaciones en vía de gestión. Pese al ello, la misma LFGT emplea el término gestión en un sentido muy amplio al encuadrar en el Título IV, bajo la denominación “La gestión tributaria”, también la regulación de la revisión de actos en vía administrativa

Como decimos, la gestión comprende dos funciones, la liquidación y la recaudación. La primera de estas funciones tiene como finalidad la cuantificación del tributo, para lo que se debe proceder a establecer si se ha producido el hecho imponible y a cuantificar la base y la deuda tributaria; la función de recaudación tiene como finalidad realizar el cobro de la deuda tributaria liquidada, y comprende incluso procedimientos de ejecución contra el patrimonio del deudor que no ha satisfecho su deuda. Ambas funciones se configuran de forma separada en la legislación, de modo que la función de liquidación se regula en el Capítulo IV del Título IV de la LFGT, mientras que la recaudación está regulada en el Capítulo V del mismo Título, desarrollado en el RRCFN aprobado por el Decreto Foral 177/2001.

Entendido el término en sentido estricto, se identifica gestión tributaria con la función de liquidación, de la que también se segrega la función de comprobación e investigación, aunque, entendido el término “gestión” en sentido amplio, también la recaudación se integra dentro de la gestión tributaria. En los apartados siguientes se estudian por separado los diferentes procedimientos integrados en cada una de las funciones, si bien la evolución de los procedimientos administrativos ha supuesto cada vez más la dilución de funciones entre los diferentes órganos de la administración tributaria, de forma que actualmente los órganos de gestión desarrollan ciertas funciones de comprobación y los órganos de inspección practican liquidaciones en determinados supuestos.

Fundamentalmente debido a la generalización del sistema de autoliquidaciones, los órganos gestores han variado su actividad desde la práctica de liquidaciones hacia la revisión de las autoliquidaciones practicadas por el sujeto pasivo. Esta evolución tiene su justificación en el incremento del número de autoliquidaciones presentadas y en la mejora de los medios de gestión y la información disponible, que hacen posible la realización de comprobaciones con carácter general y en plazos mucho más breves que las que podrían ser realizadas por los órganos de inspección, aumentando notablemente el grado de control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De esta forma, la configuración del proceso de gestión, en el supuesto más común hoy en día, se iniciaría con la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, que sería objeto de comprobación por la Administración; ésta puede ser la comprobación abreviada realizada por los órganos de gestión a partir de los datos que obren en su poder, de la que resultaría una liquidación provisional, o la comprobación de carácter individual realizada por los órganos de inspección tributaria, cuyo resultado sería una liquidación definitiva.

En el supuesto menos frecuente de que el tributo no estuviera en régimen de autoliquidación (en la actualidad en el sistema impositivo de la Comunidad Foral esto se produce únicamente en el ISD), el procedimiento comenzaría con la declaración presentada por el sujeto pasivo; sobre la cual la Administración realizaría una actividad de comprobación y, como resultado, se practicaría la oportuna liquidación, como acto administrativo *stricto sensu*.

## **B) La Hacienda Tributaria de Navarra.**

La competencia de las funciones de gestión, inspección y recaudación de los tributos y otros ingresos de derecho público de la Comunidad Foral están atribuidas a un organismo autónomo de carácter administrativo, la Hacienda Tributaria de Navarra. Este organismo fue constituido mediante el Decreto Foral 353/1999, y goza de personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, estando sometida a las directrices dictadas por el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra. La fina-

lidad perseguida mediante la constitución de este organismo es el incremento de la eficacia y coordinación en la gestión de los tributos, para lograr el puntual cumplimiento de la normativa tributaria con carácter general.

Los órganos rectores de la Hacienda Tributaria de Navarra son la Junta de Gobierno y el Director Gerente. La Junta de Gobierno está Presidida por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra y sus funciones fundamentales son: el control y supervisión de la dirección del organismo, la administración de su patrimonio, el informe de la propuesta de anteproyecto de los presupuestos del organismo, y la propuesta de actos relacionados con inmuebles. El Director Gerente es nombrado por el Gobierno de Navarra a propuesta del Consejero de Economía y Hacienda, y es el responsable de la dirección, gestión y organización interna del organismo.

La gestión de las funciones de la Hacienda Tributaria de Navarra se encomienda a una serie de Servicios dependientes del Director Gerente (Servicios de Planificación e Información Tributaria, de Tributos Directos y Grandes Empresas, de Tributos Indirectos, de Inspección Tributaria, de Recaudación, de Desarrollo Normativo y Fiscalidad, de Riqueza Territorial, y de Asistencia e Información al Contribuyente), que se dividen a su vez en diferentes Secciones.

### **C) La notificación.**

La notificación es el medio por el que la Administración tributaria comunica sus actos al interesado, a fin de que éste los conozca y tenga la posibilidad de realizar las acciones que estime precisas para la defensa de sus derechos. La eficacia de los actos administrativos está condicionada a su notificación formal, de manera que si no queda constancia de la comunicación, el acto administrativo, aunque sea plenamente legal, no da lugar a consecuencias jurídicas. La notificación está regulada en el art. 99 de la LFGT, que ha sido objeto de modificaciones mediante las Leyes Forales 3/2002 y 19/2004; dicho precepto dispone que en los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación y recaudación de los tributos, las notificaciones se prac-

ticarán “*por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por parte del interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad de quien recibe la notificación y el contenido del acto notificado*”.

En consonancia con la trascendencia que la notificación tiene, se especifica la necesidad de que quede constancia de la recepción, indicando la identidad del receptor y la fecha en que se practica la recepción, debiendo quedar incorporada al expediente administrativo la acreditación de la notificación. La modificación practicada en la LFGT mediante la LF 3/2002 abre la posibilidad de que las notificaciones sean realizadas por medios electrónicos cuando el interesado solicite o consienta la utilización de este medio. Debe considerarse de gran interés la modificación normativa realizada mediante la LF 19/2004, al hacer posible que la notificación sea practicada en diversos lugares, ampliando las posibilidades que la redacción original de la LFGT establecía de que fuera realizada en el domicilio, o en el lugar señalado por el interesado o su representante, lo que en la práctica originaba en numerosos casos dificultades para la entrega. La redacción de la norma, vigente desde 1 de enero de 2005, establece que el lugar de notificación puede ser:

- el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante;
- el centro de trabajo;
- el lugar donde se desarrolle la actividad económica;
- el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o por su representante;
- cualquier otro adecuado a tal fin.

Esta redacción supone que la Administración puede realizar la notificación en lugares donde el interesado o su representante puedan ser localizados con mayor facilidad que en su propio domicilio (lugar de trabajo, de la actividad económica ejercida o cualquier otro), lo que debe redundar en una mayor eficacia en la gestión tributaria y en una mayor seguridad para los obligados tributarios al reducir –al menos teóricamente– los casos de notificaciones que no puedan realizarse personalmente.

Si la notificación es practicada en el domicilio del interesado o en el de su representante, o en el lugar señalado por ellos para recibirla, es

posible que en ausencia de aquéllos sea entregada a cualquier persona que se encuentre en el lugar, incluso a los empleados de la comunidad de vecinos o propietarios en que se encuentre (de esta forma, la LFGT pone fin a una extensa relación de reclamaciones basadas en notificaciones entregadas a los porteros de las fincas, considerándolas válidas de forma explícita). En el supuesto de que el interesado o su representante rechacen el intento de notificación, el precepto legal establece que se tendrá por efectuada. Se evitan de esta manera las actitudes dilatorias de los destinatarios, que podrían privar de eficacia a los actos administrativos en el supuesto de que se optara por un enfoque extremadamente formalista.

En muchos casos es difícil efectuar las notificaciones por las vías ordinariamente empleadas; en estos supuestos, el art. 99.4 LFGT establece que, una vez intentada infructuosamente por dos veces la entrega en el domicilio o el lugar señalado por el interesado o su representante, se harán constar en el expediente administrativo las circunstancias de los intentos y se publicará anuncio en el BON, citando a los destinatarios para que se realice la notificación durante un período de quince días naturales contados desde el siguiente a la publicación del anuncio. Los anuncios pueden también ser expuestos en las oficinas de la Administración Tributaria y mediante el empleo de medios informáticos. En el supuesto de que el plazo transcurra sin que se haya efectuado la comparecencia, se entenderá producida la notificación a todos los efectos legales desde el día siguiente al vencimiento del plazo. En caso de que el acto de iniciación de un procedimiento o de alguno de sus trámites se considere notificado de esta forma, se tiene por notificado al interesado o su representante de las actuaciones sucesivas en el mismo procedimiento, si bien se le faculta para comparecer en cualquier momento; como excepción, se establece que las liquidaciones practicadas en el procedimiento y las enajenaciones de bienes embargados deben ser siempre notificadas.

La notificación de las liquidaciones tributarias presenta algunas especialidades respecto a las notificaciones de otros actos tributarios, que son recogidas en los arts. 114 y 115 LFGT. El primero de estos artículos detalla el contenido de la notificación, en que deben figurar los elementos esenciales de la liquidación, expresando los hechos y ele-

mentos que la motivan; igualmente deben figurar los medios de impugnación contra la liquidación, señalando los plazos y los órganos ante los que pueden ser interpuestos; por último, también deberá detallarse el lugar, plazo y forma en que deberá ser pagada la deuda tributaria resultante de la liquidación. Con respecto a tributos de cobro periódico por recibo, se establece la obligación de notificar la liquidación que corresponda al alta en el registro, padrón o matrícula, pudiendo ser notificadas colectivamente por edictos las liquidaciones que se practiquen posteriormente. Por último, también con referencia a las liquidaciones, se establece un régimen de notificaciones tácitas, con la posibilidad de que reglamentariamente se dispense la notificación expresa de ciertas liquidaciones tributarias si la Administración lo comunica por escrito al interesado.

El art. 115 LFGT establece el régimen de las notificaciones defectuosas. Éstas en general carecerán de efectos, si bien en caso de que el obligado tributario se dé por notificado expresamente, o interponga el recurso que corresponda contra la liquidación, o efectúe el ingreso de la deuda tributaria, surtirán efecto a partir de la fecha en que se produzca la actuación del obligado. En el supuesto de que la notificación hubiera sido practicada de forma personal al obligado tributario y, conteniendo el texto íntegro del acto tributario, fuera defectuosa por carecer de algún otro requisito, se establece que surtirá los efectos que le son propios por el mero transcurso de un período de seis meses desde la fecha de notificación, a no ser que dentro de ese mismo plazo el interesado hubiera presentado protesta a la Administración tributaria para que rectificara el defecto.

#### **D) La prueba.**

La prueba en nuestro Derecho Tributario se configura bajo la regla general de que quien pretenda hacer valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, conforme establece el art. 106 LFGT, debiendo destacar que pese al encaje de este artículo en el Capítulo III del Título IV, bajo la designación de “El procedimiento de gestión tributaria” (entendiéndose por tanto que se refiere al concepto estricto de gestión), el precepto se aplica no sólo en el procedimiento

de gestión, sino también en el de resolución de reclamaciones, por disponerlo expresamente el precepto legal. Esta regla mantiene el criterio general sobre la carga de la prueba en el ordenamiento jurídico español, sin que se produzcan modificaciones en él como consecuencia de la posición prevalente de la Administración tributaria y de la presunción de legalidad de sus actos que establece el art. 8 LFGT.

En cuanto a los medios y valoración de pruebas en los procedimientos tributarios, nuestra normativa tributaria se remite a los aplicados en el FN, en el CC y en la LEC, con algunas particularidades reguladas en la LFGT, motivadas por la situación en la que se encuentra la Administración tributaria en estos procedimientos, en los que ejerce la autotutela de sus intereses. La primera de las particularidades establecidas en la LFGT se refiere a la presunción de certeza que se atribuye a las declaraciones tributarias formuladas por el obligado tributario (art. 108 LFGT), de manera que únicamente es posible destruir tal presunción mediante la prueba de que al formular las declaraciones se incurrió en error de hecho. La presunción se establece únicamente con relación a los hechos contenidos en la declaración, no a la autoliquidación que pueda haber sido practicada sobre ella. Por tanto, la presunción de certeza no alcanza a las calificaciones jurídicas realizadas ni a la operación de liquidación practicada (véase STS de 1 de abril de 1996).

En cuanto al alcance de la confesión de los obligados tributarios, el art. 109 dispone que solamente se referirá a supuestos de hecho, estableciendo que no será válida la confesión que se refiera al resultado de aplicar las normas legales. El TS se ha manifestado sobre esta cuestión con referencia a la posibilidad de impugnación de actas firmadas de conformidad, afirmando que en caso de conceder eficacia vinculante a tales actas, carecería de sentido la existencia de recursos o reclamaciones contra ellas, ya que no tendrían efectividad alguna (STS de 14 de marzo de 1995); el tratamiento de la confesión es por tanto similar al dado a la declaración.

El art. 110 LFGT trata las presunciones en la normativa tributaria, disponiendo que se admitirá la prueba en contrario, salvo que expresamente se prohíba por las leyes; es decir, salvo que la ley tributaria establezca que se trata de una presunción *iuris et de iure*, se tratarán de

presunciones *iuris tantum*. Diferentes a las presunciones son las ficciones legales establecidas por normas tributarias: en las presunciones, a partir de un hecho probado la ley deduce la existencia de otro hecho desconocido; en las ficciones legales, a partir de un hecho, la ley crea otro hecho inexistente del que resultan unas consecuencias jurídicas. Con respecto a las presunciones no establecidas por LF, sino que sean consecuencia de deducciones lógicas a partir de hechos probados, es preciso (art. 110.2 LFGT) que entre el hecho demostrado y el que se trate de deducir a partir de aquél exista una relación precisa y directa según las reglas del criterio humano; este precepto de la LFGT reproduce lo dispuesto en el art. 386 LEC.

Por último, el art. 111 LFGT dispone que, salvo prueba en contrario, la Administración podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, o actividad económica a quien figure como tal titular en algún registro público.

## II. EL PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN.

### A) Iniciación y trámites en el procedimiento de gestión: la declaración tributaria.

El procedimiento de gestión se inicia por dos vías: por la actuación del obligado tributario, al presentar ante la Administración una declaración, declaración-liquidación, o autoliquidación; y por la actuación de comprobación e investigación de los órganos administrativos.

La **declaración tributaria** es una manifestación realizada por el obligado tributario en la que comunica a la Administración su conocimiento de que se han producido las circunstancias que pueden determinar la existencia de un hecho imponible. Pese al tenor literal del art. 96 LFGT, la declaración no tiene que ser necesariamente una manifestación espontánea, ya que la propia LFGT en su art. 98 faculta a la Administración para requerir la presentación de declaraciones que, obviamente, carecerán entonces de la condición de *espontáneas*. La declaración es una manifestación del obligado que hace que la Administración ejerza su función de liquidación del tributo, y debe ser en todo

caso realizada expresamente, si bien no tiene necesariamente un contenido formal, siendo entendida como declaración cualquier manifestación en la que se comunique la posible existencia de un hecho imponible. Conforme a esto, el apartado 3 del referido art. 96 LFGT considera como declaración el acto de presentar ante la Administración el documento que contenga el hecho imponible.

La declaración se refiere siempre a unos hechos, que pueden configurar o no el hecho imponible, pero en modo alguno el contenido de la declaración es el reconocimiento de la obligación de satisfacer un tributo. Incluso el resultado del procedimiento de gestión iniciado con la declaración puede dar como resultado el reconocimiento de una exención, o de la no sujeción al tributo con lo que no existiría el hecho imponible. En cuanto al alcance del contenido de la declaración, y sus consecuencias para el obligado, el art. 96.2 LFGT establece que la presentación de la declaración no supone que el obligado tributario acepte o reconozca la procedencia del gravamen, si bien los hechos que constituyen el contenido de la declaración se presumen ciertos. Es decir, conforme a la función de la declaración, el obligado se limita a comunicar a la Administración los elementos precisos para que ésta inicie su actividad dirigida a determinar la cuantía de la posible obligación tributaria, sin que se prejuzgue sobre la aceptación del resultado del procedimiento. En cuanto a los hechos declarados, se presume su certeza, sin que el obligado pueda desdecirse de ellos aunque es posible la rectificación de la declaración presentada si demuestra que al formular la declaración incurrió en error de hecho, conforme al art. 108 LFGT.

Es problemático establecer si las declaraciones informativas de datos con trascendencia tributaria (art. 103 LFGT) constituyen o no declaraciones tributarias; se podría considerar que sí, en base a que los datos contienen información relacionada con algún posible hecho imponible. Sin embargo, la naturaleza y consecuencias de las declaraciones tributarias son diferentes a las de las declaraciones informativas, ya que de estas últimas no resultan necesariamente los elementos integrantes del hecho imponible, considerados como los datos precisos para la liquidación y comprobación del tributo; por este motivo, parece más correcto considerar que la declaración tributaria y la declaración informativa son cosas diferentes.

La cada vez más extendida declaración-liquidación, constituye un único acto (no el sentido administrativo del término) en el que se integran dos diferentes actos: la declaración y la autoliquidación, a la que más adelante nos referiremos, sin que en lo referente a la declaración existan particularidades a destacar sobre lo expuesto anteriormente.

La otra vía de iniciación del procedimiento, según el art. 95 LFGT es la **actuación comprobadora e investigadora** de los órganos administrativos, que pueden ser los órganos de la inspección tributaria en el curso de sus actividades propias, pero también pueden serlo los órganos de gestión, ya que está expresamente prevista la emisión de liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización de un hecho imponible o la existencia de elementos del mismo que no han sido declarados (art. 113 LFGT).

Especial mención merece el tratamiento dado a la denuncia pública, que no constituye necesariamente una vía de iniciación del procedimiento, sino únicamente una manifestación que se realiza ante los órganos de la Administración tributaria. Los órganos a los que se traslade la denuncia podrán decidir la iniciación del procedimiento de gestión o, si se considera infundada, archivarla sin realizar ninguna actuación. Si de la denuncia administrativa se dedujese la existencia de un posible delito fiscal, la Administración tributaria habrá de abstenerse de actuar y remitir el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, de conformidad con lo previsto en el art. 262 de la LECr.

## **B) Actos de liquidación.**

La liquidación tributaria es el acto que pone fin al procedimiento de liquidación, y puede definirse como el acto unilateral de la Administración tributaria, mediante la aplicación de las normas tributarias, cuyo fin es la cuantificación de la obligación tributaria. El resultado de la liquidación no ha de ser necesariamente una cantidad a ingresar por el sujeto pasivo; es posible que el resultado de la liquidación sea cero, o una cantidad que la Administración debe satisfacer al sujeto pasivo, por ejemplo en los supuestos en que existiendo pagos a cuenta hubiera sido ingresada una cantidad por ese concepto que fuera superior a

la cuota resultante de la liquidación. Igualmente, el resultado de la liquidación puede ser la no existencia de deuda tributaria por reconocerse una exención, o un supuesto de no sujeción al tributo. El acto de liquidación, como el resto de actos dictados por la Administración tributaria, goza de presunción de legalidad y es inmediatamente ejecutivo, según establece el art. 8 LFGT.

A fin de dar cumplimiento a los derechos reconocidos a los obligados tributarios y hacer posible su adecuada defensa, la liquidación tributaria debe identificar el concepto (tributo) liquidado y el período impositivo por el que se efectúa y debe estar convenientemente motivada, como indica el art. 114 LFGT: **“la liquidación deberá expresar de forma concreta los hechos y elementos que la motivan”**. Sobre estos extremos se han producido reiteradas manifestaciones en nuestra jurisprudencia en el sentido de que es precisa la concreta explicación de los hechos y fundamentos de derecho de la liquidación, sin lo cuál ésta será nula. Junto con la finalidad de cuantificación de la deuda tributaria, la liquidación tiene también la finalidad de manifestar la voluntad de la Administración de cobrar su deuda, para lo que el mismo art. 114 LFGT dispone que en la notificación de la liquidación se indiquen el lugar, plazo y forma en que debe ser realizado el pago.

Conforme al art. 112 LFGT, las liquidaciones pueden ser de dos clases: provisionales o definitivas. No se establece una definición legal del concepto de liquidación, ni tampoco de uno u otro tipo de liquidaciones. Únicamente, el apartado 2 del referido art. 112, establece una enumeración de los supuestos en los que las liquidaciones tienen carácter de definitivas, disponiendo que todas las demás liquidaciones tienen carácter provisional.

Según los criterios establecidos en la LFGT, son liquidaciones definitivas:

- a) **Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional.**
- b) **Las que no hayan sido comprobadas, dentro del plazo que se señale en la ley foral de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción.**

Por tanto, la liquidación practicada por la Administración después de realizar la comprobación del hecho imponible y la valoración del mismo, tiene carácter de definitiva. Esto resulta lógico, ya que en ese caso al realizar la liquidación la Administración tributaria dispone de todos los elementos de juicio precisos para determinar la deuda tributaria, como ha manifestado la STS de 18 de julio de 1998, al señalar que **“La liquidación definitiva surge precisamente de ese proceso de comprobación. A falta de un precepto que expresamente determine otra cosa, la Administración puede iniciarlo sin sujeción a plazo en tanto no haya prescrito la presunta deuda tributaria”**.

Debe considerarse cuál es el alcance de las actividades de comprobación de las que resultará la liquidación definitiva, planteándose si éstas pueden ser las desarrolladas por los órganos de gestión o, únicamente se considera que son actividades de comprobación a estos efectos las realizadas por los órganos de inspección. Pues bien, del análisis del art. 113 LFGT, resulta que las actividades de comprobación desarrolladas por los órganos gestores no se consideran como comprobaciones completas, de las que puedan resultar liquidaciones definitivas. En efecto, el apartado 2 del referido artículo dispone que los órganos de gestión pueden dictar **liquidaciones provisionales de oficio** en los siguientes supuestos:

- a) de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto;
- b) cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados;
- c) cuando, con ocasión de la práctica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el obligado tributario, siempre que concurren las circunstancias previstas en cualquiera de los dos supuestos anteriores.

Estas liquidaciones provisionales pueden ser dictadas tras realizar las actuaciones de comprobación abreviada que los órganos de gestión

consideren necesarias, teniendo como limitación que no pueden extenderse al examen de los libros contables de actividades empresariales o profesionales. Por tanto, pese a que los órganos gestores realicen las actividades de comprobación que tienen atribuidas, las liquidaciones practicadas por ellos serán siempre de carácter provisional, y no definitivo. Resulta así que solamente podrán ser consideradas liquidaciones definitivas las realizadas tras las actividades de comprobación realizadas por la inspección tributaria, y no en todos los casos, ya que determinadas actuaciones inspectoras pueden dar como resultado liquidaciones provisionales (por ejemplo, las actas previas contempladas en el art. 50 RITN).

Plasmando de modo expreso para las liquidaciones provisionales los derechos de audiencia y de formulación de alegaciones y aportación de documentos que con carácter general establece el art. 9 LFGT, el art. 113.4 LFGT dispone que antes de dictar la liquidación provisional de oficio, se debe poner de manifiesto el expediente a los interesados o a sus representantes, para que en un plazo no superior a quince días puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes. Las liquidaciones provisionales pueden convertirse en definitivas como consecuencia de la actividad de comprobación, o como consecuencia del transcurso del plazo de revisión sin que ésta se produzca, siendo posible que la liquidación definitiva, resultante de la comprobación realizada, arroje un resultado idéntico al de la provisional. En todo caso los elementos esenciales que configuran la estructura de ambos tipos de liquidaciones (concepto tributario, período, hecho imponible, base imponible y base liquidable, cuota, deducciones, etc.) deben ser los mismos; es decir, no es posible que una liquidación, sea cual sea su carácter, omita alguno de los elementos esenciales en la cuantificación de la obligación tributaria.

Tanto la liquidación provisional como la definitiva deben ser notificadas a los obligados tributarios en los términos indicados en el art. 114 LFGT, de forma que la notificación contenga:

- los elementos esenciales de la liquidación, debiendo expresar de forma concreta los hechos y elementos que la motivan.
- los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, con indicación de plazos y órganos ante los que habrán de ser interpuestos.

- el lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

Dentro de la necesidad de notificar las liquidaciones, el mismo precepto legal dispone que las liquidaciones definitivas deberán acordarse mediante acto administrativo y notificarse al interesado en forma reglamentaria, aunque no rectifiquen las provisionales, si bien en un gran número de ocasiones la Administración no realiza esta actuación en el supuesto de que el resultado de la liquidación definitiva coincida con el de la provisional. La diferencia entre liquidaciones provisionales y definitivas en el procedimiento de gestión es que las provisionales pueden ser modificadas por posteriores liquidaciones, en tanto que las definitivas vinculan a la Administración, que no puede ya modificarlas de oficio dentro del procedimiento de gestión; en caso de pretender su modificación, debería acudir a los procedimientos de revisión establecidos en la propia LFGT. Por el contrario, las liquidaciones provisionales pueden ser modificadas en cualquier momento posterior dentro de la gestión, ya que es propio de su naturaleza que sean sometidas a posteriores revisiones, como se desprende de la redacción del art. 112 LFGT y de diversos pronunciamientos jurisprudenciales (resulta ilustrativa la resolución del TEAC de 23 de abril de 2003, en la que se declara: “... esta caracterización como acto provisional se corresponde con la actividad administrativa efectivamente llevada a cabo en estos procedimientos donde no existe una completa actividad de comprobación y por ello la Administración se reserva la facultad de llevar a cabo las comprobaciones y valoraciones que sean precisas para adoptar una decisión última que sí será definitiva”).

El límite temporal para que la Administración revise una liquidación provisional es el plazo de prescripción legalmente establecido; dentro de ese plazo es posible en cualquier momento la revisión, mas en ningún caso es posible la modificación de la liquidación definitiva dictada tras la comprobación (así lo ha reconocido la STS de 18 de julio de 1998, al decir: “la liquidación definitiva surge precisamente de ese proceso de comprobación ... la Administración puede iniciarlo sin sujeción a plazo en tanto no haya prescrito la presunta deuda tributaria. Mas lo que no puede hacer es volver a comprobar lo que ya comprobó, pues obviamente, liquidación definitiva sólo puede haber una”).

Sin embargo, no debe confundirse el hecho de que una liquidación sea definitiva con el hecho de que sea firme. El que una liquidación sea firme supone que contra la misma no cabe recurso ni reclamación por parte del administrado, como consecuencia de que han transcurrido los plazos establecidos para la impugnación, o porque no existe recurso contra la misma. Esta firmeza puede darse tanto en liquidaciones provisionales como en liquidaciones definitivas, ya que en ambos supuestos puede ocurrir que no sea posible la impugnación. De la misma forma, cabe la posibilidad de que una liquidación definitiva (por ejemplo, por haber sido realizada tras la actividad de comprobación desarrollada por la inspección tributaria) pueda ser impugnada por el obligado, por lo que evidentemente la liquidación será definitiva al no poder ser modificada de oficio por la Administración, pero no resulta firme ya que puede ser atacada por el obligado tributario.

Siendo lo propio que las liquidaciones definitivas sean las que resultan de la completa actividad comprobadora, también es posible que resulte una liquidación definitiva por el simple transcurso del plazo legal de comprobación de una liquidación provisional sin que la comprobación haya sido realizada. De esta forma, concluido el plazo, decae el derecho de la Administración a revisar su liquidación provisional, con lo que se produce el efecto de impedir su modificación de oficio, adquiriendo el carácter de liquidación definitiva conforme al art. 120.2.b) LFGT. En determinados tributos puede tener especial incidencia la disposición recogida en el art. 112.3 LFGT, según la cual si en la liquidación de un tributo la base se determina en función de las establecidas para otros, aquella liquidación no será definitiva hasta que las liquidaciones de éstos no sean firmes (por ejemplo, esta situación se producía cuando en el IRPF se realizaba la imputación de la base imponible obtenida por una sociedad en régimen de transparencia fiscal en el IS). Esto supone que en tanto el obligado disponga de posibilidades de impugnar la liquidación del primer tributo, la liquidación del tributo cuya cuantía depende de éste podrá ser modificada por la Administración, como ha manifestado la STS de 25 de julio de 2000:

**“... lo que establece el precepto invocado es que las bases imputadas de un tributo a otro no serán definitivas, es decir, podrán**

ser modificadas, hasta que sean firmes, es decir, no puedan ser objeto de impugnación, lo que, mientras tanto, no convierte en inaplicables dichas bases.”

Esta Sentencia mantiene el criterio ya expresado por el mismo TS en la Sentencia de 24 de septiembre de 1999:

“d) Que cosa distinta es que dichos actos de determinación de bases imponibles, ya sean provisionales o definitivos, sean firmes o no, según las sociedades transparentes los hayan consentido o impugnado, pues sólo en este segundo caso –el de imputación en plazo– puede ser discutida la imputación a los socios que, en caso de bases no impugnadas por la sociedad transparente, no pueden –los socios– combatir por dicha causa las liquidaciones que se les practiquen, sean estas liquidaciones también provisionales o definitivas, pues, irremediabilmente, las bases consentidas son inatacables por haber adquirido la condición de firmes, ya sean aún revisables por la Administración, si tuviesen la naturaleza de provisionales, o no lo sean por ser definitivas.”

### III. PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN. LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA.

#### A) Actuaciones de comprobación de los órganos gestores y de la Inspección tributaria.

La comprobación es una actividad genérica de la Administración tributaria, dirigida a la verificación de los hechos y datos con trascendencia tributaria y del cumplimiento del ordenamiento jurídico tributario. El carácter genérico de esta actividad, que no se reserva únicamente a la Inspección tributaria, viene establecido por el art. 101 LFGT, que establece en su apartado 1: “**La Administración tributaria comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible.**”, atribuyendo estas facultades de forma genérica a

la Administración tributaria, sin limitarlas a unos concretos órganos de la misma. De esta forma, resulta que los órganos de gestión poseen las facultades indicadas en los arts. 101 y 102 LFGT, que se concretan en el art. 113 LFGT en la posibilidad de que, como consecuencia de las comprobaciones (denominadas en la LFGT “**comprobaciones abreviadas**”) realizadas por estos órganos, dicten liquidaciones provisionales en los supuestos que hemos examinado en el apartado anterior de esta lección. El alcance de las actuaciones de comprobación abreviada queda limitado por el art. 113 LFGT, debiendo ceñirse a la utilización de los medios que en dicho precepto se designan: las declaraciones presentadas, los justificantes de los datos consignados en ellas y los elementos de prueba que ya obren en poder de la administración. En ningún caso, las comprobaciones realizadas por los órganos de gestión pueden extenderse al examen de los registros contables de las actividades empresariales o profesionales, aunque sí deberán ser exhibidos a estos órganos por los obligados tributarios los registros y los documentos que vengan exigidos por las normas tributarias.

Como resultado de las comprobaciones realizadas, los mismos órganos gestores dictarán la liquidación provisional procedente, previo el trámite de puesta de manifiesto del expediente al obligado tributario para formulación de alegaciones por éste. Los órganos de la Inspección tributaria gozan de unas atribuciones más amplias que los órganos gestores, teniendo atribuidas además de las facultades genéricas de los arts. 101 y 102 LFGT, las que se les asignan en virtud a los arts. 130 a 139 LFGT, destacando de forma especial las atribuciones en cuanto a la investigación dirigida al descubrimiento de hechos imposables ignorados por la Administración tributaria, que es una facultad de la que carecen los órganos gestores.

Las actuaciones de la Inspección tributaria son reguladas por el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (en lo sucesivo RITN), aprobado mediante el Decreto Foral 152/2001, de 11 de junio.

## B) Funciones y actuaciones de la Inspección tributaria.

Las funciones de la Inspección tributaria, determinadas por el art. 2 del RITN, que desarrolla el art. 130 LFGT, son las siguientes:

*a) La investigación de los hechos imposables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración y su consiguiente atribución al obligado tributario.*

*b) La integración de las bases tributarias mediante el análisis y evaluación de aquéllas en sus distintos regímenes de determinación o estimación y la comprobación de las declaraciones y declaraciones-liquidaciones para determinar su veracidad y la correcta aplicación de las normas.*

*c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación al objeto de regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios.*

*d) Realizar por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración aquellas actuaciones de obtención de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.*

*e) La comprobación del valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible.*

*f) Verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de cualesquiera beneficios, desgravaciones o restituciones fiscales así como comprobar la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse a regímenes tributarios especiales.*

*g) La información a los sujetos pasivos y demás obligados tributarios del contenido de las normas fiscales y del alcance de las obligaciones y derechos que de las mismas se deriven.*

*h) El asesoramiento e informe en los supuestos reglamentariamente previstos, así como en los que le sean encomendados por el Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, relativos a la aplicación de los tributos.*

*i) Cuantas otras se le encomienden por los órganos competentes del Departamento de Economía y Hacienda en materia de Inspección Financiera.*

El ejercicio de las funciones de la inspección se realiza mediante actividades de diferente signo: actuaciones de comprobación e investigación, actividades de obtención de información, y actividades de información y asesoramiento, conforme a la enumeración realizada por el art. 11 RITN; adicionalmente la normativa establece que deberá desarrollar cualquier actuación establecida legal o reglamentariamente, entre otras la colaboración con los poderes legislativo y judicial en los casos legalmente establecidos. Seguidamente estudiamos el contenido de estas actuaciones, cuya regulación se desarrolla en el RITN.

a) *Actuaciones de comprobación e investigación.*

Éstas son las funciones propias de la inspección tributaria, ya que otras actuaciones que desarrolla pueden ser también compartidas con otros órganos de la administración tributaria. Nuestra normativa no establece una clara separación entre actuaciones de comprobación y actuaciones de investigación, de forma que ambas aparecen conjuntamente como actuaciones propias de la actividad inspectora. Sin embargo, el art. 101 LFGT realiza una diferenciación entre ambas, de modo que la **comprobación** se define como una actuación *sobre los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias, y podrá comprender la estimación de las bases imponibles*, de forma que esta actividad es la que se desarrolla cuando la Administración tiene conocimiento de estos extremos y comprueba su realidad, mientras que la **investigación** afectará *al hecho imponible que no haya sido declarado por el obligado tributario o que lo haya sido parcialmente*.

La finalidad de estas actuaciones es que la Administración tributaria pueda comprobar el cumplimiento de las obligaciones que deben realizar los obligados tributarios, determinando si los hechos imponibles declarados se corresponden con la realidad económica y jurídica y si las liquidaciones tributarias han sido practicadas conforme a la legislación, a lo que se añade la función de regularizar la situación tributaria en los supuestos en que se considere que existe alguna irregularidad.

La comprobación e investigación comprende actuaciones con diferente alcance, pudiendo ser desarrolladas:

- **actuaciones de carácter general**, que tienen por objeto la verificación total de la situación tributaria del obligado tributario en relación con alguna de las obligaciones a las que esté sometido, siempre que se corresponda con periodos no prescritos y a los que comprenda la actuación de la inspección;
- actuaciones limitadas a ámbitos más reducidos, o a hechos im-  
ponibles determinados, teniendo en este supuesto el carácter de **actuaciones parciales**.

Es posible que en el curso de una actuación se modifique el alcance de la misma por parte de los órganos de la inspección, de forma que la actuación iniciada como de carácter general puede ver limitado su alcance, pasando a ser parcial o, al contrario, la actuación iniciada como de carácter parcial puede pasar a tener alcance general; ambos supuestos están contemplados en el art. 13.6 RITN.

Por otra parte, es posible que el obligado sujeto a la actuación inspectora pida que, iniciada una actuación de carácter parcial, ésta sea ampliada de modo que se desarrolle una actuación de carácter general, para lo que deberá solicitarlo por escrito en el plazo de quince días a partir de la notificación de inicio de las actuaciones de inspección de carácter parcial. En este supuesto, la comprobación total puede ser realizada mediante la ampliación de la actuación parcial, o mediante el inicio de una nueva actuación, siendo competente el Director del Servicio de Inspección para determinar en qué forma se llevará a cabo (art. 138 LFGT y art. 34 RITN).

Las actuaciones pueden ser llevadas a cabo mediante el empleo por el personal inspector de una amplia gama de medios, enumerada en el art. 102 LFGT: **“documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar del obligado tributario, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración tributaria o que sean necesarios para la determinación del tributo”**. La elección de los medios a emplear es en cada caso facultad de los actuarios, ya que la norma no establece ninguna jerarquía entre los diferentes medios; en cada supuesto y en consideración a la situación de la comprobación, se optará por el medio que se estime más conveniente para lograr el objetivo de determi-

nar si las obligaciones tributarias han sido debidamente cumplidas. La forma en que se deben emplear los medios de comprobación y las potestades de la Administración a tal fin son reguladas por la LFGT y el RITN: así, el art. 132 LFGT desarrolla el examen de la documentación (en libros y en soporte informático); el art. 103 LFGT el deber de colaboración de personas públicas o privadas con la Administración tributaria, y el art. 131 LFGT la entrada de personal inspector en fincas, locales de negocio, establecimientos en que se desarrollen actividades económicas y, previa la autorización judicial, en el propio domicilio.

b) *Actuaciones de obtención de información.*

Uno de los deberes de colaboración de los administrados con la Administración tributaria, tal vez el más relevante de ellos, es el de facilitar información con trascendencia tributaria. Con carácter general este deber es establecido por el art. 103 LFGT, que lo extiende a todas las personas, físicas o jurídicas, y públicas o privadas. Los datos que deben ser facilitados según esta norma son limitados por su objeto a los que tengan trascendencia tributaria, y por el origen de los mismos, a los que se hubieran obtenido como consecuencia de relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Las formas en que se puede hacer efectiva la colaboración son:

- mediante normas de alcance general, para los obligados determinados por la legislación (por ejemplo, los retenedores y obligados a ingresar a cuenta);
- además, la Administración está facultada para obtener información mediante requerimientos dirigidos de forma individualizada a personas o entidades determinadas.

Junto a la facultad genérica de la Administración tributaria para obtener información tributaria de carácter general en cualquiera de las dos formas mencionadas, la LFGT establece [art. 130.1.d] la facultad de que la inspección tributaria obtenga datos con trascendencia tributaria, siendo desarrolladas en el art. 14 RITN estas actuaciones de obtención de información. El objeto de estas actuaciones de la inspec-

ción tributaria es el conocimiento por la Inspección de datos o antecedentes de cualquier naturaleza que tengan trascendencia tributaria, en poder de cualquier persona. Se trata en este caso de actuaciones que realizará la Inspección con el objetivo directo de obtener la información, aunque también es posible que se obtenga información en el curso de actuaciones de comprobación e inspección donde el objetivo principal no es obtener la información, pero ésta resulte de forma accesoria a las restantes actuaciones.

Las actuaciones que en este ámbito de obtención de información puede desarrollar la inspección tributaria son las siguientes:

- actuaciones que tienen por objeto el conocimiento de los datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o entidades distintas de aquélla, sin que existiera obligación con carácter general de haberlos facilitado a la Administración Tributaria mediante las correspondientes declaraciones. Estas actuaciones pueden ser realizadas mediante requerimiento dirigido al poseedor de la información, a fin de que remita los datos a la Inspección, o bien puede ser la propia Inspección la que obtenga los datos mediante el empleo de los medios de que dispone (art. 102 LFGT) a los que anteriormente nos hemos referido. Estas actuaciones pueden tener su origen en la propia iniciativa de la inspección tributaria, o bien pueden responder a solicitudes emanadas de otros órganos de la Hacienda Tributaria de Navarra;
- adicionalmente, y de forma accesoria a las actividades de comprobación e investigación que desarrolle, la Inspección tributaria tiene la obligación de **“...obtener cuantos datos o antecedentes obren en poder del obligado tributario y puedan ser, a juicio de aquélla, de especial relevancia tributaria para otras personas y entidades ...”** (art.14.2 RITN). Este supuesto busca optimizar el empleo de los medios de la Administración, tratando de que de un mismo trabajo se obtengan dos resultados diferentes: la comprobación y eventual regularización de la situación tributaria del obligado, y la obtención de información referente a otros hechos imposables.

El deber de información no es de carácter absoluto, sino que tiene límites establecidos legalmente. En primer lugar, destaca el alcance dado a la obligación de colaboración de bancos y entidades de crédito, de forma que según el art. 103.3 LFGT no existe el secreto bancario, debiendo ser facilitada información tributaria de toda clase, incluso la que hace referencia a movimientos de cuentas y cheques y otros medios de pago, no sólo en cuanto a su existencia, sino también en cuanto al origen y destino de los mismos. Esta información bancaria se debe solicitar mediante requerimientos individuales, precisando las cuentas u operaciones sobre las que se solicita la información, los sujetos afectados y el período a que se refiere la petición. La solicitud debe ser autorizada por el Consejero de Economía y Hacienda en el supuesto de que se requiera información referente a los movimientos de cuentas.

El deber de colaboración en la obtención de información afecta de forma especial a los funcionarios públicos y profesionales oficiales (art. 103.4 LFGT y art. 38 RITN), que deben facilitar a la Inspección tributaria el acceso a toda clase de información con trascendencia tributaria, con los únicos límites que vienen impuestos por:

- el secreto de la correspondencia y el de las comunicaciones, que sólo pueden ser levantados por decisión judicial,
- el secreto estadístico, y
- el secreto del protocolo notarial, si bien limitado al contenido que se les da en los preceptos citados.

El deber de colaboración de los restantes profesionales, no públicos, viene limitado por el secreto profesional, de forma que la obligación de facilitar información no alcanza a datos privados de carácter no patrimonial conocidos por el ejercicio de la profesión y cuya revelación suponga un atentado contra el derecho fundamental al honor y a la intimidad; un segundo límite se refiere a los datos confidenciales de sus clientes conocidos por abogados y asesores en el ejercicio de su actividad; por último, el apartado 5.f) del art. 38 RITN reconoce también el secreto profesional en ejercicio del derecho de libertad de información. En correlación con la obligación de los ciudadanos de facilitar la información, la LFGT establece en su art. 105 unas obligaciones para la Administración tributaria en cuanto a la forma en que utilice la informa-

ción obtenida. Así, los datos obtenidos en el desempeño de estas funciones tienen carácter reservado, y en segundo lugar, se limita su utilización de forma que sólo pueden ser utilizados en la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada. La Administración no puede ceder o comunicar los datos a terceros, con las únicas excepciones establecidas legalmente para los supuestos en que el objeto de la cesión sea:

- a) La investigación o persecución de delitos públicos por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.
- b) La colaboración con otras Administraciones tributarias a efectos del cumplimiento de obligaciones fiscales en el ámbito de sus competencias.
- c) La colaboración con la Inspección de Trabajo y Seguridad Social y con las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social en la lucha contra el fraude en la cotización y recaudación de las cuotas del sistema de Seguridad Social, así como en la obtención y disfrute de prestaciones a cargo del mismo sistema.
- d) La colaboración con cualesquiera otras Administraciones Públicas para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.
- e) La colaboración con las comisiones parlamentarias de investigación en el marco legalmente establecido.
- f) La protección de los derechos e intereses de los menores e incapacitados por los órganos jurisdiccionales o el Ministerio Público.
- g) La colaboración con la Cámara de Comptos en el ejercicio de sus funciones de fiscalización del Departamento de Economía y Hacienda.
- h) La colaboración con los Jueces y Tribunales para la ejecución de resoluciones judiciales firmes. La solicitud judicial de información exigirá resolución expresa, en la que previa ponderación de los intereses públicos y privados afectados en el asunto de que se trate y por haberse agotado los demás medios o fuen-

tes de conocimiento sobre la existencia de bienes y derechos del deudor, se motive la necesidad de recabar datos de la Administración tributaria.

- i) La colaboración con la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8º de la Ley de Prevención y Bloqueo de la Financiación del Terrorismo.
- j) La colaboración con el Servicio Ejecutivo creado por la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales que dicho Servicio lleve a cabo en el ámbito de lo previsto en el artículo 1º de la mencionada Ley.
- k) La colaboración con la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en el ejercicio de sus funciones.

El mismo art. 105 LFGT establece en severos términos la obligación para las autoridades o funcionarios que tengan conocimiento de esta información de guardar el “**más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos citados**”. El incumplimiento de este deber podrá dar lugar a responsabilidades penales o civiles, siendo además constitutivo de una falta disciplinaria muy grave.

c) *Actuaciones de informe y asesoramiento.*

El art. 15 RITN trata de forma general las labores de información y asesoramiento que la Inspección tributaria debe realizar en materia relativa a la aplicación de los tributos, disponiendo mediante una remisión que las debe realizar en los supuestos establecidos por vía reglamentaria (por ejemplo, las dispuestas en los arts. 48, 74 y 75 RITN) y, además, habilitando al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra para que disponga estas actuaciones en los casos que considere convenientes.

### C) Los sujetos en los procedimientos de inspección.

Las actuaciones de inspección son realizadas por el Servicio de Inspección Tributaria, del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, según establece el art. 3 RITN. La Inspección está integrada por funcionarios adscritos a este servicio perteneciente a dos categorías: los miembros del Cuerpo de Técnicos de Hacienda y los Gestores e Investigadores Auxiliares de la Hacienda de Navarra, estando las funciones de estos últimos establecidas por el ADF de 9 de octubre de 1980.

El artículo 2º del Acuerdo citado dispone lo siguiente:

1. *En el ámbito de la gestión e inspección de los tributos, los Gestores e Investigadores Auxiliares de la Hacienda de Navarra podrán realizar las siguientes tareas:*

A) *Información y asistencia al contribuyente.*

B) *Práctica de las liquidaciones tributarias que corresponda practicar a la Administración.*

C) *Verificación de las autoliquidaciones practicadas por los sujetos pasivos.*

D) *La investigación, comprobación e inspección tributaria en los siguientes supuestos:*

a) *Del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

b) *Del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los periodos impositivos en que el importe neto de la cifra de negocios declarado no supere la cuantía de un millón de euros. Si como consecuencia de la regularización realizada por la Inspección tributaria, el importe neto de la cifra de negocios superase dicho importe, se podrán concluir las actuaciones con autorización expresa del Director del Servicio de Inspección Tributaria.*

*La investigación, comprobación e inspección tributaria no alcanzará a los siguientes sujetos pasivos:*

— *Fondos de Inversión, Fondos de capital-riesgo, Fondos de Pensiones, Fondos de regulación del mercado hipotecario,*

*Fondos de titulización hipotecaria y Fondos de titulización de activos.*

- *Agrupaciones españolas y europeas de interés económico.*
  - *Uniones temporales de empresas.*
  - *Sociedades de capital-riesgo.*
  - *Sociedades de inversión mobiliaria e inmobiliaria.*
  - *Sociedades que tributen en el régimen de consolidación fiscal.*
  - *Sociedades que opten a la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.*
  - *Sociedades que opten por el régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros.*
  - *Entidades parcialmente exentas.*
  - *Sociedades de promoción de empresas.*
  - *Sociedades cooperativas.*
  - *Fundaciones.*
  - *Establecimientos permanentes.*
- c) *De las entidades que tributen en régimen de atribución de rentas, siempre que los comuneros, socios o partícipes de las mismas sean personas físicas o entidades cuya investigación, comprobación e inspección les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en la subletra b) de esta letra D).*
- d) *De los Impuestos Especiales de Fabricación, del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte, del Impuesto sobre las Primas de Seguros, del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y del Impuesto sobre Actividades Económicas.*
- e) *Del resto de tributos y obligaciones tributarias a los que pudieran estar sometidos los sujetos pasivos cuya investigación, comprobación e inspección les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en las subletras a), b) y c) de esta letra D).*

2. *En las tareas de investigación, comprobación e inspección no comprendidas en las letras D) y E) del número anterior, los Gestores e Investigadores Auxiliares de Hacienda de Navarra podrán realizar las actuaciones de preparación y recopilación de datos, examen de documentos contables y comprobación e investigación de toda clase de datos y hechos con trascendencia tributaria que les sean encomendadas.*

*Las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior podrán documentarse, en su caso, en diligencias o comunicaciones.*

En cuanto a sus derechos y deberes, el art. 6 RITN establece que los funcionarios de la Inspección tributaria en el ejercicio de sus funciones tienen la condición de agentes de la autoridad, quedando las autoridades obligadas a prestarles su colaboración y protección cuando les sea solicitada. Como deber fundamental del personal inspector destaca el de servir de forma objetiva a los intereses generales y actuar con pleno sometimiento a la Ley y al Derecho, actuando conforme a los principios constitucionalmente establecidos con carácter general para la Administración (art. 103 CE); se dispone además la obligación estricta de guardar sigilo y secreto respecto a las informaciones conocidas por su cargo. Igualmente, el personal inspector debe tratar a los administrados con cortesía y consideración, informándoles de sus derechos y sobre la forma de actuar en sus relaciones con la Administración.

Los datos con trascendencia tributaria que conozcan deben ser comunicados por el personal inspector a los órganos competentes de la Administración tributaria, y debe darse cuenta a la autoridad judicial, al Ministerio Fiscal, o al órgano competente, de los hechos conocidos en el curso de las actuaciones que puedan constituir delitos públicos o infracciones administrativas.

El Capítulo V del RITN regula las facultades de la Inspección tributaria que son las siguientes:

- Examen de la documentación del interesado, que se extiende a la contabilidad, facturas, correspondencia y demás justificantes referentes a la actividad empresarial o profesional desarrollada, incluyendo los soportes informáticos, así como a los justificantes

de hechos y circunstancias declarados. Esta documentación puede ser directamente analizada por la Inspección, pudiendo tomar las notas y obtener las copias que estime procedentes.

- Requerimientos de información, a los que nos hemos referido en un apartado anterior.
- Entrada y reconocimiento de fincas, teniendo acceso a fincas, locales de negocio, lugares donde se desarrollen actividades gravadas, existan bienes sujetos, se produzcan hechos imposables, o pruebas de los mismos. En caso de existir oposición a la entrada por parte del interesado o quien custodie el local, es necesaria la autorización por escrito del Consejero de Economía y Hacienda, y mandamiento judicial en caso de se pretenda la entrada en el domicilio de una persona física o jurídica.
- La entrada en oficinas de Administraciones Públicas, estaciones de transportes, mercados, mataderos, lonjas y establecimientos similares es libre para la Inspección.
- Recabar información de los empleados sobre cuestiones referentes a las actividades laborales en que participen.
- Realizar mediciones, obtener fotografías, croquis o planos y tomar muestras.
- Recabar el dictamen de peritos.
- Exigir la exhibición de objetos determinantes para la exacción del tributo.
- Verificar los sistemas de control interno de la empresa, si puede facilitar la comprobación.

Las actuaciones del obligado tributario tendentes a dificultar o impedir las actuaciones de la Inspección (entre otras: incomparecencia reiterada, negativa a exhibir documentación, o a facilitar datos, negar indebidamente la entrada a fincas, coaccionar o tratar a la Inspección sin la debida consideración) son consideradas como resistencia a la actuación, y tienen la consideración de infracción simple, según establece el art. 67 LFGT, por lo que pueden ser sancionadas conforme a lo dispuesto en la LFGT.

Las actuaciones inspectoras se pueden realizar ante diversos obligados tributarios, no únicamente ante los que tengan la condición de

sujeto pasivo; en concreto, el art. 20 RITN establece la obligación de atender a la Inspección tributaria para:

- los sujetos pasivos de los tributos;
- la sociedad dominante del grupo en el caso de tributación en el régimen de grupos de sociedades;
- los sucesores de la deuda tributaria;
- los responsables solidarios desde que sean requeridos por la Inspección para personarse en el procedimiento;
- quienes estén obligados por las normas vigentes a proporcionar a la Administración cualesquiera datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria;
- los sujetos infractores como representantes legales de los obligados tributarios que carezcan de capacidad de obrar.

Los obligados a soportar las actuaciones de la Inspección tienen los derechos que se establecen con carácter general en las normas tributarias y pueden actuar por sí mismos si conforme a las normas de Derecho Privado tienen capacidad de obrar o si, tratándose de menores de edad, las actuaciones se refieren a actividades que pueden desarrollar sin asistencia de quienes ejerzan su patria potestad o tutela. En el caso de quienes carezcan de capacidad de obrar, son sus representantes legales quienes deben actuar ante la Inspección, y en el caso de las personas jurídicas lo son sus órganos de representación. Los obligados pueden igualmente actuar ante la Inspección por medio de un representante designado de forma voluntaria, con el que se realizarán las actuaciones inspectoras, considerándose en este caso como efectuadas directamente con el obligado.

Los obligados, o sus representantes, tienen la obligación de estar presentes en las actuaciones en que a juicio de los funcionarios actuantes sea preciso su concurso, estando facultados para acudir a las restantes actuaciones si lo desean. Siempre pueden intervenir asistidos por un asesor, que les puede aconsejar en todo momento.

#### **D) Lugar de realización de las actuaciones inspectoras.**

El art. 133 LFGT y los arts. 17 y 18 RITN establecen los lugares en los que pueden ser desarrolladas las actuaciones de inspección, estableciendo un abanico de lugares entre los que, en principio, la Inspección tiene la potestad de establecer dónde serán realizadas las actuaciones. Estos lugares son:

- el domicilio del obligado tributario o, si es en territorio navarro, donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina,
- donde se realicen total o parcialmente las operaciones gravadas,
- donde exista alguna prueba del hecho imponible,
- en las oficinas públicas.

Como excepción al criterio general de discrecionalidad de la Inspección para establecer el lugar, el art. 132 LFGT y el art.18 RITN disponen dónde se realizarán determinadas actuaciones. Así, las actuaciones que supongan el examen de los libros y la documentación (incluyendo soportes informáticos) relacionados con una actividad empresarial, profesional, o de otra naturaleza desarrollada por el obligado, se desarrollarán en el lugar donde legalmente deban hallarse, excepto que el obligado o su representante consientan en que se realice en las oficinas de la Administración. Los registros y documentos establecidos de forma específica por normas tributarias pueden ser examinados en las oficinas de la Administración, si lo solicita la Inspección, al igual que sucede con la documentación referente a obligados que no desarrollen actividades económicas. En el supuesto de que el obligado tuviera su domicilio fiscal en Navarra, se pueden examinar todos los registros y documentos, aunque se refieran a bienes, derechos, o actividades que radiquen en otro territorio.

#### **E) Plazos de las actuaciones inspectoras.**

Las actuaciones inspectoras tienen establecidos por la LFGT (art. 139) unos plazos en los que deben ser finalizadas salvo circunstancias especiales, con el fin de limitar la duración de la situación de incertidumbre que inevitablemente producen las actuaciones. El

plazo en que deben ser realizadas las actuaciones es de doce meses desde la fecha de notificación del inicio de actuaciones, debiendo haber finalizado en este plazo todas las actuaciones de comprobación, inspección, y también las de liquidación que realice la Inspección Tributaria, considerándose que las actuaciones concluyen en la fecha en que se dicta el acto administrativo que resulta de ellas (la LFGT no lo dice expresamente, pero parece que la fecha que debe ser considerada sería el día en que el acto se notifica al interesado, y no el día en que formalmente se dicta tal acto, conforme al criterio general de la LRJAP-PAC).

Como excepción, el plazo puede ser ampliado como máximo por otros doce meses si concurre alguna de las circunstancias establecidas legalmente: la especial complejidad de las actuaciones (en atención al volumen de negocio, a la dispersión geográfica de las actividades, o a la tributación en los regímenes especiales de grupos consolidados o de transparencia fiscal internacional), o al descubrimiento en el curso de las actuaciones de alguna actividad empresarial o profesional que hubiera sido ocultada a la Administración tributaria.

Para el cómputo del plazo de duración no se tienen en cuenta los retrasos imputables al obligado tributario, ni los debidos a la petición de datos o informes a otros organismos administrativos, a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, o a fuerza mayor. En estos supuestos el plazo queda interrumpido, continuando su cómputo cuando las actuaciones sean reanudadas. El incumplimiento del plazo de terminación de las actuaciones, o la interrupción injustificada de las actuaciones durante un plazo de seis meses por causa no imputable al obligado tributario, tienen como consecuencia la no interrupción de la prescripción de los derechos de la Administración por dichas actuaciones, según establece el apartado 3 del art. 139 LFGT, pero no tienen como consecuencia la caducidad del procedimiento de inspección, que debe ser continuado hasta su fin a pesar del incumplimiento, como dispone expresamente el art. 30 RITN.

## F) Procedimiento de las actuaciones de la Inspección tributaria.

### a) *Iniciación de las actuaciones.*

Las actuaciones inspectoras pueden ser iniciadas por diferentes motivos, establecidos en el art. 25 RITN:

- por iniciativa de la Inspección, a consecuencia de los planes específicos asignados a cada funcionario o a cada unidad. Parece que debe entenderse que estos planes específicos comprenden la asignación de las actuaciones que resultan del Plan de Inspección establecido anualmente con carácter general, o de los Planes Especiales establecidos en el art. 10 RITN;
- a propuesta de los funcionarios como consecuencia de sus actuaciones, incorporada al plan correspondiente con la autorización del Director del Servicio de Inspección;
- por orden del Director del Servicio de Inspección, con la previa modificación del plan de inspección;
- a petición del obligado tributario, en los supuestos en que haya sido iniciada una actuación de inspección de carácter parcial y el interesado haya solicitado su extensión a actuación de carácter general que anteriormente hemos comentado (arts. 138 LFGT y 34 RITN).

La forma de iniciación de las actuaciones inspectoras suele ser habitualmente la notificación de una comunicación al obligado tributario, en la que se le cita para personarse ante la Inspección y se indican la documentación y otros elementos solicitados. En la comunicación se establece cuáles son los tributos y los periodos impositivos a los que alcanzan las actuaciones. Es también posible, en los casos en que la Inspección lo estime oportuno, que las actuaciones comiencen mediante visita del actuario en la que se comunique el inicio de las actuaciones, sin notificación previa.

La comunicación de inicio de las actuaciones hecha en cualquiera de las formas anteriormente expuestas produce los siguientes efectos, conforme al art. 26 RITN:

- la interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación e imponer sanciones;
- el ingreso de deudas tributarias pendientes que se haga a partir de ese momento tendrá carácter de a cuenta sobre el importe de la liquidación derivada del acta que se incoe, teniendo efecto únicamente en cuanto al cómputo de los intereses de demora, pero no en la imposición de sanciones;
- las declaraciones presentadas a partir de la comunicación (no estando obligado a practicar operaciones de liquidación tributaria), no se considerarán como inicio de la gestión a iniciativa del obligado tributario, entendiéndose el procedimiento de liquidación como iniciado por la Administración mediante la actuación inspectora;
- las declaraciones presentadas para cumplir la obligación de facilitar información no impedirán la imposición de las sanciones;
- se tendrán por no formuladas las consultas que se planteen por el interesado ante la Administración tributaria en cuanto se relacionen con la materia sobre la que ha de versar la actuación inspectora.

Con la imposición de estos efectos, se elimina la posibilidad de que el obligado tributario pueda regularizar de forma “espontánea” su situación tributaria, evitando o disminuyendo las sanciones e intereses de demora por aplicación del art. 52 LFGT.

b) *Desarrollo de las actuaciones inspectoras.*

Las actuaciones deben ser desarrolladas en los plazos antes indicados y, salvo justa causa de sustitución, deben ser desarrolladas por los funcionarios que las iniciaron. Para el personal de Inspección son de aplicación las causas de abstención y recusación previstas con carácter general en la LRJAP-PAC, por remisión que realiza al mismo el art. 33 RITN.

En el desarrollo de las actuaciones, los actuarios pueden requerir la presencia del obligado cuando sea precisa, pudiendo éste solicitar un

aplazamiento siempre que exista justa causa que impida la comparecencia. Las actuaciones pueden ser realizadas en los locales de la empresa o en otros diferentes, incluso sin requerimiento previo por parte de la Inspección, y existe la obligación de atenderla para el obligado tributario, o el encargado de la oficina o centro de trabajo, en condición de representante.

Como aplicación de los derechos establecidos con carácter general en el art. 9 LFGT, el art. 35 RITN dispone que en el curso de las actuaciones, el obligado tributario está facultado para realizar en cualquier momento las alegaciones que estime convenientes y para aportar documentos u otros elementos que deben ser considerados por los actuarios para formular la propuesta que resulte. También se regula la audiencia al interesado previa a la propuesta que realice la Inspección como terminación de las actuaciones, para lo que se establece un período de quince días a partir de la puesta de manifiesto del expediente formado.

En cualquier momento de las actuaciones pueden ser adoptadas por la Inspección medidas cautelares para impedir la desaparición, destrucción o alteración de documentos, registros, soportes informáticos y demás antecedentes. Como toda medida cautelar, el art. 36 RITN establece que habrán de ser proporcionales al fin perseguido o al daño que se pretende evitar, debiendo ser levantadas en el momento en que desaparezcan las circunstancias que justificaron su adopción.

c) *Terminación de las actuaciones inspectoras.*

La terminación de las actuaciones de la Inspección está integrada por dos actuaciones distintas: por una parte, los actuarios concluyen sus trabajos cuando consideran que han obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos administrativos que deban dictarse; estos actos pueden considerar que la situación tributaria es correcta, o bien pueden regularizar la situación tributaria. La finalización de esas actuaciones se produce con la formalización de las actas, documentos que estudiamos en el siguiente apartado, en las que se

contiene una propuesta de las liquidaciones que puedan resultar procedentes.

Por otra parte, y como consecuencia de la actividad desarrollada y debidamente documentada, y de las alegaciones que en su caso haya planteado el obligado tributario, el Director del Servicio de Inspección dictará los actos de liquidación que estime procedentes, actos administrativos que son susceptibles de impugnación por los interesados, según más adelante expondremos.

### **G) Documentación de las actuaciones inspectoras.**

El Capítulo VII del RITN regula de forma exhaustiva el contenido y forma de los documentos que pueden generarse durante las actuaciones inspectoras: comunicaciones, diligencias, informes y actas.

Las actas y las diligencias tienen, conforme al art. 61 RITN, la consideración de documentos públicos, y si están debidamente formalizadas hacen prueba de los hechos que motivan su formalización y que han quedado constatados por los actuarios. Los hechos que constaran en las actas o en las diligencias y que hubieran sido aceptados o manifestados por los interesados se presumen como ciertos, y únicamente pueden ser rectificadas por ellos mediante la prueba de que incurrieron en error de hecho al realizar las manifestaciones o al prestar su consentimiento.

#### *a) Las comunicaciones.*

Las **comunicaciones** son documentos emitidos de forma unilateral por la Inspección en el ejercicio de sus funciones a fin de comunicarse con el interesado, o con cualquier otra persona. El contenido de estos documentos son hechos o circunstancias que se desea poner en conocimiento de los obligados tributarios interesados en las actuaciones, o bien requerimientos que se efectúan a los mismos. De forma especial, en el caso de la comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras es preciso que conste la interrupción de la prescripción que ocasiona. A fin

de garantizar la adecuada defensa de sus intereses, la normativa exige que las comunicaciones sean formalmente notificadas a los interesados.

b) *Las diligencias.*

Las **diligencias** son documentos emitidos por la Inspección en el curso de las actuaciones con la finalidad de hacer constar los hechos o circunstancias que la Inspección considere convenientes en la instrucción, así como para las manifestaciones de las personas con quien actúa. Pueden ser documentos preparatorios de las actas o pueden también utilizarse para dejar constancia de hechos o circunstancias que den lugar a la iniciación de un procedimiento diferente al de inspección. De forma expresa la norma indica que las diligencias no pueden contener propuestas de liquidaciones tributarias.

Las diligencias deben estar firmadas por los miembros de la Inspección que realizan las actuaciones y por la persona con la que se realizan las mismas, debiendo serle entregada una copia; en caso de que se negara a la firma se debe hacer constancia de este hecho en la diligencia, y en caso de que se niegue a recibir copia de la diligencia, ésta debe ser remitida al interesado por cualquier medio válido.

c) *Los informes.*

Los **informes** son documentos emitidos por la inspección, de oficio o a petición de terceros, en los supuestos en que sean preceptivos por exigirlos el ordenamiento jurídico, o que sean solicitados por otros órganos de la Administración, o por los Poderes Legislativo o Judicial, o bien en el supuesto de que sean necesarios para la aplicación de los tributos.

Además de los casos en que el informe sea emitido por considerarlo preciso la Inspección, las normas tributarias establecen diversos supuestos en los que su emisión es preceptiva:

- ampliando las actas de disconformidad o de prueba preconstituida;

- justificando la aplicación del régimen de estimación indirecta o de métodos indiciarios;
- cuando se promueva la iniciación de expediente de fraude de ley en materia tributaria;
- cuando sea interpuesto recurso o reclamación económico-administrativa contra las liquidaciones resultantes de actas suscritas de conformidad;
- igualmente es necesaria la emisión de informe cuando se remita a la autoridad judicial o al Ministerio Fiscal expediente por apreciar indicios de delito contra la Hacienda Pública.

d) *Las actas y su clasificación.*

Las **actas** son los documentos en los que se recogen por la Inspección los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación y, en su caso, se formula la propuesta de regularización de la situación tributaria, mediante la propuesta de las liquidaciones que se estimen convenientes. El contenido de las actas, que está determinado por el art. 49 RITN en desarrollo de las disposiciones del art. 135 LFGT, incluye entre otros datos: la identificación de la persona con quien se realizan las actuaciones, indicando el carácter o representación con que intervienen y la identificación del obligado tributario; los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al obligado tributario; la regularización de la situación tributaria que se estima procedente por parte de la Inspección; si el interesado ha presentado o no alegaciones y, en caso de que lo hubiera hecho, una valoración de las mismas; la situación de los libros o registros obligatorios para el obligado tributario que sea empresario o profesional; y por último, la conformidad o disconformidad del obligado tributario.

En todo caso, las actas de la Inspección tributaria serán firmadas por ambas partes entregándose un ejemplar al interesado. Cuando éste no comparezca, se niegue a suscribir el acta o a recibir un ejemplar de la misma, el acta se tramitará como de disconformidad.

Las actas son clasificadas por el RITN en distintos tipos, en función de varios criterios. En primer lugar, el art. 50 RITN diferencia

entre **actas previas y actas definitivas**, definiendo las previas como las que dan lugar a liquidaciones provisionales, que pueden ser posteriormente modificadas por liquidaciones definitivas. Las actas previas se consideran como una excepción, de forma que únicamente pueden ser levantadas en el supuesto de producirse alguna de las situaciones tasadas establecidas en el referido art. 50, que son:

- Cuando, en relación con un mismo tributo e idéntico período, el obligado tributario acepte sólo parcialmente la propuesta de regularización de su situación tributaria efectuada por la Inspección tributaria. En este caso se documentará en primer lugar y en un acta previa el resultado de las actuaciones a las que el interesado preste conformidad expresa, instruyéndose acta de disconformidad por los demás conceptos. En cada una de las actas se hará referencia a la formalización de la otra. También podrá utilizarse el acta previa de conformidad simultáneamente con la definitiva de disconformidad en los casos en que el interesado se muestre conforme con la cuota regularizada y disconforme con la liquidación de alguno o de todos los demás elementos determinantes de la deuda tributaria.
- Cuando el hecho imponible pueda ser desagregado a efectos de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación, o cuando por su fraccionamiento territorial deba serlo en los distintos lugares en que se materialice.
- Cuando la Inspección tributaria no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional.
- Cuando las actas sean incoadas por el IRPF o por el IP, en tanto no se hayan comprobado las declaraciones-liquidaciones del mismo año natural por ambos Impuestos.
- Cuando las actas que se extiendan cuando la base del tributo objeto de comprobación se determine en función de las bases establecidas para otros, o en ella se computen rendimientos objeto de retención, y unas u otros no hayan sido comprobados con carácter definitivo, salvo que dichos rendimientos se consideren debidamente acreditados.

- Cuando las actas se formalicen en relación con los socios de una sociedad o entidad en régimen de transparencia fiscal, en tanto no se lleve a efecto la comprobación de la situación tributaria de la entidad.

En el caso de que el acta tenga carácter de previa debe señalarse de modo expreso en ella, indicando las causas que motivan este carácter y los elementos del hecho imponible o de su valoración a los que se ha extendido la actuación inspectora. La posterior tramitación de un acta será la misma si tuvieran carácter de previa o de definitiva, estableciéndose la diferencia en la tramitación en función de si se ha dado o no conformidad al acta.

En segundo lugar, el RITN diferencia entre actas sin descubrimiento de deuda y actas con descubrimiento de deuda (si bien éstas no se citan de modo expreso). A su vez, las actas sin descubrimiento de deuda pueden ser de dos clases: actas de comprobado y conforme, y actas sin descubrimiento de deuda con propuesta de regularización de la situación tributaria.

Las actas de comprobado y conforme se deben extender en el supuesto de que la Inspección considerase correcta la situación tributaria del obligado tributario. El art. 52 RITN dispone que las actas de comprobado y conforme se tramitarán como las de conformidad, si bien el obligado tributario podrá manifestar su disconformidad por entender que no era correcta la liquidación por él formulada. En este supuesto, la impugnación deberá efectuarse en el plazo de quince días a contar desde la suscripción o recepción del acta y la tramitación que se realiza es la correspondiente a las actas de disconformidad.

Las actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria del obligado tributario se formulan cuando se estima que la situación tributaria del obligado debe ser regularizada, pero de la regularización que estime procedente la Inspección tributaria no resulta deuda tributaria alguna. En este caso, se debe hacer constar en el acta la conformidad o disconformidad del interesado y el acta se tramita conforme a dicha manifestación como de conformidad o de disconformidad. En el supuesto de que de dicha regularización resulte una cantidad a devolver al interesado, la liquidación derivada del acta

servirá para que la Administración inicie el correspondiente expediente de devolución de ingresos indebidos.

En función de si el interesado ha aceptado íntegramente o no la propuesta de liquidación practicada y recogida en el acta por la Inspección, éstas se clasifican en actas de conformidad y actas de disconformidad.

**Actas de conformidad:** si el obligado tributario da su conformidad a la propuesta de liquidación practicada en el acta por la Inspección tributaria, ésta lo hará constar así en ella y el interesado se tendrá por notificado de su contenido. Si del acta resulta descubrimiento de deuda, el interesado deberá ingresar el importe de la deuda tributaria en los plazos establecidos el RRCFN; para el cómputo de estos plazos se considerará la fecha en que se entienda producida la liquidación derivada del acta. En este tipo de actas, la liquidación se considera producida de conformidad a la propuesta contenida en el acta por el transcurso de un mes desde la fecha de la misma, salvo que en el transcurso de este plazo se produzca una resolución del Director del Servicio de Inspección por la que se rectifiquen los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta, o se inicie el expediente administrativo para la corrección de error en la apreciación de los hechos en que se funda o de la indebida aplicación de las normas jurídicas, o bien se deje sin eficacia el acta incoada y se ordene completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses.

Pese a haber dado la conformidad, es posible la impugnación de este tipo de actas en el plazo de quince días a contar desde la firma de las mismas. El motivo de la impugnación no pueden ser los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que se prestó la conformidad, salvo que el obligado tributario pruebe haber incurrido en error de hecho; por tanto, la causa de la impugnación puede ser la calificación y consecuencias jurídicas de los hechos que determinen la propuesta de liquidación.

**Actas de disconformidad:** se formulan cuando el interesado se niegue a suscribir el acta o suscribiéndola no preste su conformidad a la propuesta de regularización contenida en la misma. La tramitación de

estas actas se realizará por los funcionarios que practiquen las actuaciones, entregándose un ejemplar al interesado, en el que se le advierte de su derecho a presentar ante el Director del Servicio las alegaciones que considere oportunas.

En las actas de disconformidad se deben expresar detalladamente los hechos, y de forma breve los fundamentos de derecho de la propuesta de regularización, debiendo emitir la Inspección un informe ampliatorio desarrollando los fundamentos de derecho.

En caso de que la persona con la que se realizan las actuaciones se negara a firmar el acta, o a recibir el duplicado de la misma, o bien no compareciera a la firma, la Inspección tributaria lo hará constar en el acta, enviándose el ejemplar al interesado.

El interesado puede formular alegaciones al acta en el plazo de quince días desde la fecha en que se extendió el acta o desde su recepción. A la vista del acta, del informe ampliatorio y, en su caso, de las alegaciones presentadas, el Director del Servicio deberá dictar el acto administrativo que corresponda.

Asimismo, el Director del Servicio podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección tributaria las actuaciones que procedan en un plazo no superior a tres meses, lo que será notificado al interesado; si como consecuencia de estas actuaciones se incoase nueva acta, ésta sustituirá en todos sus extremos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda; en otro caso, se pondrá de nuevo el expediente completo de manifiesto al interesado para que formule las alegaciones que estime procedentes en el plazo de quince días, resolviendo el Director del Servicio dentro del mes siguiente. Cuando en el acto administrativo que se dicte como consecuencia de esta tramitación se modifique la propuesta formulada por los actuarios, el obligado tributario podrá prestar su conformidad a la nueva liquidación que se formule, en el plazo de cinco días a contar desde el siguiente a la notificación del mismo.

Por último, la LFGT (art. 136.2) y el RITN (art. 57) establecen la posibilidad de que se extienda **acta de prueba preconstituida** del hecho imponible, sin la presencia del obligado tributario ni de su representante. Este tipo de actas se formulan cuando se considere por parte de

la Inspección que el hecho imponible se considera probado. En el acta deben constar detalladamente los hechos y los medios de prueba empleados, y debe ser acompañada de informe ampliatorio emitido por los actuarios. Previamente a la formalización del acta, se debe notificar al obligado tributario la iniciación del correspondiente procedimiento y se abrirá un plazo de quince días, en el que se le pondrá de manifiesto el expediente, para que el interesado pueda alegar lo que a su derecho convenga y presentar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

#### **H) Recursos y reclamaciones contra liquidaciones resultantes de actas de inspección.**

Contra las liquidaciones que resultan de las actas puede ser interpuesto recurso de reposición o reclamación económico-administrativa (art. 60 RITN), que no tratamos en esta lección por ser objeto de estudio en la lección dedicada a la revisión de actos administrativos. Únicamente debe destacarse aquí que, con base en la doctrina sobre los actos propios, no es posible la impugnación de los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias a los que se hubiera dado la conformidad, salvo que el obligado tributario pruebe que incurrió en error de hecho al hacerlo. Pese a no ser impugnables las actas de conformidad, el precepto reglamentario citado reconoce expresamente la posibilidad de impugnar las liquidaciones que resulten de ellas.

## CAPÍTULO XI

### LA GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS DE NAVARRA (II): LA RECAUDACIÓN

*Miguel Álvarez Erviti*

#### I. LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.

La recaudación es una fase del procedimiento de gestión posterior a la determinación de la deuda tributaria realizada en la liquidación, estando incluidas ambas fases dentro del Título VI de la LFGT denominado “La gestión tributaria”; no obstante, por razones sistemáticas, hemos decidido su separación en dos capítulos diferenciados. La recaudación puede ser definida como la actividad de la Administración que tiene como objeto lograr el cumplimiento de la obligación tributaria, en la que la Administración es la titular de la función recaudatoria y los obligados al pago son quienes cumplen la prestación, un deber constitucional establecido legalmente.

Para el cumplimiento de la función recaudatoria, la Administración tributaria ejerce su autotutela, disfrutando de amplias facultades (exorbitantes, respecto del acreedor privado), de modo que si el cumplimiento de la obligación tributaria no es realizado de forma voluntaria dispone de la capacidad de hacerla efectiva ejecutando el patrimonio del deudor mediante el procedimiento de apremio, es decir que, a diferencia de los acreedores de Derecho privado, no necesita

acudir a los Tribunales de Justicia para crear su propio título ejecutivo.

### A) La gestión recaudatoria.

La recaudación se encuadra dentro de las funciones de gestión de la Administración tributaria, junto a las funciones de liquidación, según el art. 89 LFGT, que establece la separación de las funciones de gestión y de resolución de recursos y reclamaciones. La regulación fundamental de las funciones de recaudación está contenida en el Capítulo V del Título IV LFGT (arts. 116 al 129, ambos inclusive) y en los arts. 13 al 20 de la LFHPN, desarrollados por el RRCFN, aprobado mediante el Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio.

La gestión recaudatoria se define por el art. 1 RRCFN como el ejercicio de la función administrativa que conduce a la realización de los créditos tributarios y demás créditos de derecho público de la Comunidad Foral y de sus Organismos Autónomos. Con arreglo a esta definición, las características de la función recaudatoria son las siguientes:

- Es una función **desarrollada por órganos de la Administración** en todo caso, pudiendo estar integrados en el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, o en otros Departamentos u Organismos Autónomos.
- En cuanto a la **naturaleza de los créditos** que se pretenden hacer efectivos, esta función comprende tanto los propios del sistema tributario, como otros recursos de derecho público, con especial incidencia, como vimos, en el caso de los precios públicos, según la LFTPP.
- En cuanto al **ámbito subjetivo** de la gestión recaudatoria regulada por el RRCFN, a la que nos vamos a referir en esta lección, corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y a sus Organismos Autónomos. La recaudación de los ingresos correspondientes a las entidades locales de Navarra se realiza por las mismas, conforme a lo establecido en la Sección 5ª del Capítulo IV del Título I de la LFHLN, y no constituye objeto de nuestro estudio en esta lección.

**B) Sujeto activo y sujeto pasivo en la gestión recaudatoria.**

a) *Órganos de recaudación.*

La gestión recaudatoria es dirigida por el Departamento de Economía y Hacienda, siendo los órganos de recaudación, por un lado, las unidades administrativas de la Hacienda Tributaria de Navarra a las que se atribuye esta competencia en el Estatuto regulador del organismo (en concreto la Sección de Recaudación); y, por otro, las unidades administrativas de otros Departamentos del Gobierno de Navarra y de organismos autónomos, que gestionen la recaudación en el período voluntario.

Los funcionarios de estos órganos tienen la consideración de agentes de la autoridad en el ejercicio de sus funciones, y las autoridades públicas están obligadas a prestarles la protección y el auxilio necesarios para el ejercicio de la gestión de recaudación, conforme establece el art. 123.6 LFGT. Estos órganos tienen las facultades de comprobación e investigación que establecen los arts. 102 al 104 LFGT, que hemos estudiado en el capítulo anterior, si bien su alcance queda limitado a determinar la existencia y situación de bienes y derechos mediante los que garantizar o efectuar el cobro de la deuda.

Por su parte, el art. 6 RRCFN establece la posible autorización a entidades de depósito para actuar como entidades colaboradoras en la recaudación, a lo que nos hemos referido en el capítulo dedicado a la extinción de la obligación tributaria, si bien en ningún caso esta colaboración supone la atribución a dichas entidades de crédito del carácter de órganos de recaudación.

b) *Los sujetos legitimados para el pago.*

Conforme al art. 8 RRCFN, pueden resultar obligados para realizar el pago de las deudas tributarias los sujetos pasivos (lo sean como contribuyente, sustituto, retenedor u obligado a ingresar a cuenta) y los infractores; en ambos supuestos la obligación de realizar el pago es a título de deudor principal. En el supuesto de que el pago no sea realizado por el deudor principal, pueden resultar obligados al pago:

- los responsables, solidarios o subsidiarios;
- los socios o partícipes de entidades disueltas y liquidadas (hasta el valor de la cuota de liquidación adjudicada); y
- los sucesores *mortis causa* de los obligados al pago (con las limitaciones resultantes de la legislación civil para la adquisición de la herencia y sin que les sean transmisibles las sanciones impuestas al fallecido).

El pago puede ser realizado por los anteriormente citados, pero también el art. 19 RRCFN admite la realización del pago por un tercero que no se encuentre entre los anteriores:

**“1. Además de los obligados según el artículo 8º de este Reglamento, puede efectuar el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, ya lo ignore el obligado al pago”.**

La posibilidad del pago de deudas tributarias por un tercero es una cuestión que ha suscitado algunas discrepancias en la doctrina, por considerar algunos autores que el pago debe ser realizado por el obligado, y que admitir que lo realice un ajeno es contrario al principio de capacidad económica. Sin embargo, la jurisprudencia considera válido el pago realizado por un tercero, como por ejemplo ha manifestado la STS de 6 de mayo de 1996:

**“... conforme al artículo 17.3 del Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968 (vigente en la fecha a que se refieren los ingresos que dan lugar a este proceso), para la Administración es indiferente que el pago lo efectúe el sujeto pasivo o cualquier otra persona, sin perjuicio de las acciones de repetición a que hubiera lugar, que se regirán por las normas de Derecho privado...”.**

Como consecuencia de este criterio, que consideramos acertado, resulta que el tercero pagador no queda subrogado en la posición de la Administración acreedora frente al deudor, sino que las vías para la repetición son exclusivamente las del Derecho privado (parece que de-

bería ser la acción por enriquecimiento injusto), sin poder hacer uso de las excepcionales facultades que la Administración tiene para obtener el cobro de los créditos a su favor.

Por otra parte, en su relación con la Administración, el tercero pagador no queda legitimado para ejercitar ante la Administración los derechos que correspondan al obligado al pago, si bien, podrá ejercitar los derechos que deriven a su favor exclusivamente del acto del pago.

### C) El pago en período voluntario.

Con respecto al pago de deudas tributarias realizado en período voluntario nos remitimos a lo expuesto en el capítulo dedicado a la extinción de la deuda tributaria, en la que han sido desarrollados los aspectos fundamentales: principios, objeto y medios de pago. Queda únicamente referirnos en este punto a los plazos de pago voluntario, que varían en función del tipo de procedimiento de liquidación. Conforme a lo establecido en los arts. 21 y 77 RRCFN, los plazos de pago en período voluntario se inician y finalizan en las fechas siguientes:

- para las deudas tributarias resultantes de **liquidaciones practicadas por la Administración**, el plazo se inicia en la fecha de notificación de la liquidación al obligado al pago, y su duración será la establecida en las normas reguladoras de cada tributo y, en defecto de regulación especial, en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la notificación;
- para las deudas tributarias que deban pagarse mediante **declaración-liquidación, o autoliquidación**, el plazo se inicia en la fecha de comienzo del plazo señalado reglamentariamente para su presentación, y su duración será la establecida en las normas reguladoras de cada tributo. Las **deudas que deban satisfacerse mediante efectos timbrados** se pagarán en el momento de la realización del hecho imponible, si no se dispone otro plazo en su regulación especial;
- en las **deudas no tributarias**, el plazo será el determinado por las normas con arreglo a las cuales tales deudas se exijan. En caso

de no determinación de los plazos, deberán satisfacerse en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a su notificación.

En todos los casos, la recaudación en período voluntario concluye el día del vencimiento de los correspondientes plazos de ingreso, y las deudas no satisfechas dentro de estos plazos pasarán a ser exigidas por el procedimiento de apremio. En caso de que el pago de la deuda hubiese sido suspendido en el período voluntario por decisión administrativa o judicial, el art. 21.8 RRCFN establece que el plazo del período voluntario queda interrumpido por la suspensión. Una vez recaída resolución que resuelva el recurso o reclamación económico-administrativa, si resulta una deuda, se debe proceder a notificar la resolución, y se concede un período de pago voluntario igual al establecido con carácter general que se inicia el día siguiente a la notificación. De forma excepcional, en el supuesto de que la resolución suponga la conclusión de la vía administrativa, no se intentará el cobro por la vía de apremio hasta que no concluya el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo si se hubiera prestado garantía para la suspensión de la ejecución y tal garantía continuase vigente y fuese eficaz.

#### **D) Aplazamiento y fraccionamiento del pago.**

El art. 52.4 LFGT establece la posibilidad de que la Administración tributaria conceda el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias cuando la situación económico-financiera del deudor impida hacer frente al pago en su plazo; esto debe ser realizado en los casos y en la forma que determine la normativa recaudatoria. Del mismo precepto resulta que para acceder al aplazamiento o fraccionamiento, en general, la deuda deberá ser garantizada, salvo en dos supuestos:

- que el importe de la deuda sea inferior a las cifras que se determinen reglamentariamente, o
- que el deudor carezca de bienes suficientes para establecer la garantía, y la ejecución de su patrimonio afectara al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica, o produjera graves quebrantos para los intereses

de la Comunidad Foral, concepto jurídico indeterminado que coloca en una posición de desigualdad a los contribuyentes, sobre todo teniendo en cuenta la conjunción copulativa y no disyuntiva que utiliza el precepto en cuestión.

El art. 16 LFHPN contiene un precepto similar, que hace posible el aplazamiento o fraccionamiento de la generalidad de deudas a favor de la Comunidad Foral, no sólo las tributarias. Los preceptos legales citados son desarrollados en los arts. 48 a 63 del RRCFN, en los que se regulan las condiciones en que se podrá conceder el aplazamiento o el fraccionamiento y el procedimiento a seguir, sin que se establezca ninguna definición de estos conceptos. La diferencia radica en que en el aplazamiento el importe de la deuda se deberá hacer efectivo en el futuro en un solo pago, mientras que en el fraccionamiento el pago de la deuda se dividirá en dos o más entregas, por lo que el fraccionamiento de la deuda supone también su aplazamiento. En general, el RRCFN emplea únicamente la expresión “aplazamiento”, si bien se entiende que las disposiciones son también aplicables al fraccionamiento de la deuda.

Seguidamente expondremos el régimen establecido con carácter general por el RRCFN, debiendo tenerse en cuenta que en algunos tributos existen normas propias para la concesión de aplazamientos o fraccionamientos (por ejemplo, en el IRPF y en el IP es posible el aplazamiento del 50% de la deuda tributaria sin intereses, conforme a lo dispuesto en sus normas reguladoras).

a) *Deudas aplazables.*

El art. 48 RRCFN establece que las deudas aplazables son “las cantidades adeudadas a la Hacienda Tributaria de Navarra en concepto de tributos, exacciones parafiscales, precios y, en general, de las cantidades que como ingresos de derecho público deba percibir”, de forma que lo dispuesto en el Reglamento no es únicamente aplicable a las deudas tributarias, sino a todos los recursos de derecho público de la Comunidad Foral. En cuanto a su situación en el procedimiento de recaudación, son aplazables todas las deudas, pudiendo hallarse indistintamente en período voluntario o ejecutivo.

Para que sea posible la concesión del aplazamiento o fraccionamiento, se debe producir la situación transitoria de dificultades económico-financieras requerida por la Ley Foral, exigiéndose también que con la concesión del aplazamiento el solicitante quede al corriente en sus obligaciones tributarias, debiendo mantener esa situación durante toda la vigencia del mismo (como excepción, este último requisito no es exigido en el supuesto de que todas las deudas cuyo aplazamiento se solicita se encuentren en período ejecutivo).

El apartado 2 del mismo art. 48 RRCFN establece unas situaciones en las que debe ser rechazada la solicitud de aplazamiento (existencia de dos o más aplazamientos de deudas tributarias o ingresos de otros derechos económicos de la Hacienda Pública de Navarra pendientes de cancelación total, salvo que las deudas cuyo aplazamiento se solicita se garanticen, o estén garantizadas las anteriores, exclusivamente, mediante aval bancario o hipoteca inmobiliaria; existencia de deuda vencida y exigible en período ejecutivo; o, por último, que el titular de la deuda haya iniciado los trámites de un procedimiento concursal), y otros en los que la existencia de la situación establecida puede ser causa para la denegación, aunque en este caso también podría ser concedido (la insuficiente demostración de la capacidad de generación de recursos para hacer frente a los plazos del aplazamiento o que el importe de la deuda cuyo aplazamiento se solicita exceda a los fondos propios o patrimonio neto del titular de la deuda).

Si las anteriores causas de denegación hacen referencia a la situación del deudor, el art. 48.3 RRCFN establece otras limitaciones atendiendo a la naturaleza de la deuda cuyo aplazamiento se pretende, de forma que no pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento durante el período voluntario, aunque sí en el período ejecutivo, las siguientes deudas:

- Las deudas tributarias para cuyo pago sea preceptivo el uso de efectos timbrados.
- Las retenciones y pagos a cuenta correspondientes al IRPF y al IS, salvo que se garanticen, exclusivamente, mediante aval bancario.
- Las deudas tributarias derivadas del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

- Las deudas tributarias derivadas de las tasas que recaigan sobre rifas, tómbolas, apuestas, combinaciones aleatorias y juegos de suerte, envite o azar.
- Las cantidades adeudadas a la Hacienda Tributaria de Navarra que hayan sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento de pago anteriormente.

b) *Órganos competentes.*

La competencia para la concesión de los aplazamientos es atribuida a diferentes órganos en razón de la cuantía de la deuda. Así, cuando la deuda no excede de 210.354,24 euros es competente el Director del Servicio de Recaudación, y para cantidades superiores la competencia recae en el Consejero de Economía y Hacienda, aunque cuando la deuda sea superior a 1.502.530,26 euros se requiere Acuerdo del Gobierno de Navarra.

c) *Garantías.*

La concesión de aplazamiento o fraccionamiento exige la prestación de garantías de cobro de la deuda aplazada. Conforme al art. 50 RRCFN, la garantía a prestar es el aval bancario y, sólo cuando no fuera posible su aportación, pueden ser aceptadas otras (hipoteca mobiliaria o inmobiliaria, prenda con desplazamiento, fianza personal solidaria, etc.) según la decisión adoptada por el órgano competente para conceder el aplazamiento.

La garantía debe cubrir el importe del principal y de los intereses de demora, más un 20 por 100 de la suma de ambas partidas. Cuando se hubiera iniciado el procedimiento de apremio deberá cubrir el importe aplazado, incluyendo el recargo de apremio, y los intereses de demora que genere el aplazamiento más un 5 por 100 de la suma de principal e intereses.

Las garantías no son exigidas cuando se produzca una de las siguientes situaciones:

- el peticionario sea una Administración Pública Territorial, así como los Entes Públicos vinculados o dependientes de la men-

cionada Administración Pública, con excepción de las sociedades públicas;

- el importe total de la deuda a aplazar sea inferior a 210.354,24 euros, el plazo no exceda de dos años y el solicitante ingrese con anterioridad a su tramitación el 30 por 100 de la deuda cuyo aplazamiento solicite.

También conforme a lo establecido por el art. 52 LFGT, el art. 51.3 RRCFN dispone la posible dispensa de la prestación de las garantías exigibles cuando el deudor carezca de bienes o derechos suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio afectara sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien produjera graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública de Navarra.

#### d) *Procedimiento.*

La concesión de aplazamiento o fraccionamiento es consecuencia de un procedimiento regulado en el RRCFN, que se inicia con la solicitud que debe ser presentada por el deudor en cualquier momento anterior a la autorización de enajenación de bienes embargados si la deuda está en período ejecutivo, y con anterioridad al inicio del período ejecutivo si la deuda está en período voluntario de pago. En la solicitud, entre otros datos, se debe identificar la deuda cuyo aplazamiento o fraccionamiento se solicita, la garantía ofrecida, y la forma de pago propuesta.

Los órganos de recaudación son responsables de la tramitación de la solicitud y una vez finalizada, elevan su informe y propuesta de resolución al órgano competente para la concesión del aplazamiento. La resolución de la solicitud debe ser adoptada en el plazo de tres meses desde la solicitud, pudiendo ser considerada desestimada si no ha existido resolución expresa en ese plazo; en esta resolución se establecen los plazos, su cuantía y las condiciones, pudiendo ser coincidentes o no con las propuestas por el deudor. La resolución debe ser notificada a los interesados, conforme al art. 57 RRCFN, conteniendo:

- si la resolución fuese aprobatoria: los plazos y la cuantía de ingreso en cada plazo con indicación de los intereses de demora;
- si la resolución fuese denegatoria: el motivo o motivos de la denegación, la deuda a ingresar con expresión de los intereses de demora, en su caso, y el plazo de ingreso.

Las deudas aplazadas devengan intereses de demora desde el día siguiente al de su vencimiento y hasta la fecha del vencimiento del plazo o plazos de los aplazamientos o fraccionamientos.

Una vez concedido un aplazamiento o fraccionamiento es posible su cancelación anticipada en dos supuestos: en primer lugar, cuando el deudor solicite anticipar el pago total de la cantidad pendiente; y también la deuda puede ser compensada de oficio en caso de que durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento el obligado al pago resultara acreedor de la Hacienda Tributaria de Navarra por devoluciones tributarias. Una diferencia entre uno y otro supuesto es que cuando el anticipo es solicitado por el deudor, debe ser realizado el pago de la totalidad de la deuda pendiente, mientras que si se realiza de oficio, se compensará la cantidad por la que el obligado tributario resultase acreedor, aunque sólo suponga una parte de la deuda pendiente. También es posible, conforme al art. 61 RRCFN, que se produzca la cancelación anticipada del aplazamiento en el supuesto de que el deudor incumpliera sus obligaciones tributarias o que se solicite la declaración de concurso de acreedores.

La falta de pago al vencimiento de un plazo determina la exigencia de la deuda por el procedimiento ejecutivo, tanto en el supuesto de que estuviese en esa vía al ser solicitado el aplazamiento, como en el supuesto de que hubiese sido solicitado en el período voluntario. En ambos casos la Administración puede proceder a la ejecución de la garantía prestada, siguiendo el procedimiento de apremio para el cobro del resto de la deuda si la garantía no hubiera sido suficiente.

De forma coherente con la estricta regulación de este procedimiento, en el que se trata de limitar la discrecionalidad administrativa, el art. 62 RRCFN dispone que una vez acordado un aplazamiento o fraccionamiento, la Administración tributaria carece de potestad para la concesión de moratorias, que únicamente pueden ser concedidas mediante Ley Foral.

### **E) El procedimiento de apremio.**

En el supuesto de que la deuda tributaria no hubiera sido satisfecha en el período voluntario se inicia el procedimiento de recaudación en vía de apremio, en el que se persigue el cobro incluso mediante la ejecución forzosa del patrimonio del deudor. Este procedimiento constituye una de las manifestaciones más evidentes de la autotutela administrativa y de sus excepcionales privilegios.

Las características del procedimiento se definen en el art. 119 LFGT y art. 83 RRCFN, que lo configuran como un procedimiento exclusivamente administrativo, en el que los órganos de la Administración son los únicos con capacidad de actuación, excluyendo la intervención de otros. El procedimiento es, como indica su denominación, de naturaleza ejecutiva, por lo que el objeto del mismo no es el reconocimiento de una deuda (que habrá quedado establecida previamente en el procedimiento de liquidación), sino que en él se pretende hacer efectiva la misma; por este motivo, las limitadas causas de impugnación excluyen cualquiera que haga referencia a la cuantificación de la deuda; por tanto existen profundas diferencias con los procedimientos procesales civiles, sean monitorios o declarativos, conforme la vigente LEC.

Este procedimiento no es acumulable a otros procedimientos de ejecución, singulares o universales, judiciales o extrajudiciales. Cuando se produzca la concurrencia con otros procedimientos de ejecución se debe respetar el orden de prelación entre créditos que establezcan las leyes, siendo además de aplicación las reglas establecidas por el art. 119.3 LFGT, según las cuales cuando concorra con otros procedimientos de ejecución singulares será preferente cuando el embargo efectuado en el procedimiento de apremio sea más antiguo, y cuando concorra con un procedimiento concursal, tendrá preferencia para la ejecución de bienes o derechos embargados cuando el embargo realizado en el procedimiento de apremio fuese anterior a la fecha de inicio del procedimiento concursal.

a) *Inicio del procedimiento de apremio.*

El art. 117 LFGT establece los requisitos de iniciación de la vía de apremio, debiendo concurrir un elemento material, la finalización del período de pago voluntario sin que haya sido hecho efectivo, junto con otro elemento de carácter formal, la expedición de la providencia de apremio y su notificación al deudor.

El art. 87 RRCFN desarrolla el momento de **inicio del período**, que coincide con la finalización del período voluntario. La única excepción (art. 87.3 RRCFN) es el supuesto de tributos en que sea de aplicación la autoliquidación o la declaración-liquidación en los que la presentación se realice fuera de plazo sin realizar el pago total de la deuda simultáneamente, caso en que el período se inicia el día siguiente a la presentación.

El **requisito formal** para el inicio del procedimiento es la expedición por el Servicio de Recaudación de un título, la providencia de apremio. Su contenido queda determinado por el art. 95 RRCFN, debiendo constar en ella:

- nombre y apellidos, razón social o denominación, localidad y domicilio del deudor;
- número de identificación fiscal;
- concepto, importe de la deuda y período que corresponde;
- indicación expresa de que la deuda no ha sido satisfecha, de haber expirado el correspondiente plazo de ingreso en período voluntario y de devengo de interés de demora;
- fecha en que se expide;
- la liquidación del recargo de apremio (art. 90 RRCFN).

La providencia de apremio debe ser notificada formalmente al deudor, indicándose en la notificación, además del texto completo del acto y los medios de impugnación: el plazo y lugar en que se debe efectuar el ingreso, con la indicación de que en caso de no hacerlo se procederá al embargo de bienes o a la ejecución de garantías; la advertencia sobre imposición de intereses de demora y costas; la posibilidad de solicitar aplazamiento del pago; y la advertencia de que la suspensión

del procedimiento sólo será concedida en los supuestos y con los requisitos establecidos en el art. 91 RRCFN.

Conforme a la naturaleza ejecutiva de este procedimiento y a la autotutela administrativa, la normativa tributaria (art. 117.4 LFGT) establece que la providencia de apremio tiene la misma fuerza ejecutiva que una sentencia judicial en orden a actuar contra el patrimonio de los obligados al pago.

Con anterioridad a la promulgación de nuestra LFGT, la falta de notificación de la providencia de apremio fue considerada por la jurisprudencia como un motivo de nulidad del procedimiento de apremio; sin embargo la redacción del art. 128.2 LFGT supone un cambio en esa situación, de forma que la falta de la notificación es un motivo de impugnación de los actos que se produzcan en el procedimiento, pero no es motivo de impugnación del procedimiento de apremio para el cobro de la deuda, resultando que la falta de notificación es actualmente un defecto subsanable.

b) *Motivos de oposición al procedimiento de apremio.*

Como hemos indicado anteriormente, el procedimiento de apremio es ejecutivo, siendo su objeto el cobro de la deuda y no siendo posible la discusión de su cuantificación o existencia. Como consecuencia, los motivos de oposición al procedimiento quedan estrictamente limitados por la LFGT (art. 128), siendo: el pago o extinción de la deuda, la prescripción, el aplazamiento, la falta de notificación de la liquidación, y la anulación o la suspensión de la liquidación.

El art. 91 RRCFN regula la suspensión del procedimiento que, en general, exigirá la prestación de garantías y se concederá con arreglo a lo dispuesto en la normativa de recursos y reclamaciones económico-administrativas. De forma excepcional es posible la inmediata suspensión sin aportación de garantías en los casos en que el interesado demuestre que se produce alguna de las siguientes situaciones:

- existencia de error material, aritmético o de hecho en la cuantificación de la deuda;

- que hubiera sido ingresada la deuda y, si existieran, las costas en que se hubiera incurrido;
- que la deuda hubiera sido condonada, compensada, suspendida o aplazada;
- que proceda la compensación automática regulada en el RRCFN por ostentar el deudor créditos contra la Administración por importe igual o superior a la deuda.

c) *El recargo de apremio.*

El inicio del período de apremio tiene como consecuencia la imposición de un recargo de apremio sobre la deuda no ingresada. Este recargo es regulado por el art. 117.1 LFGT y los arts. 88 y 90 RRCFN, y es compatible con la imposición de los intereses de demora, que también son aplicables en el período ejecutivo.

El importe de este recargo varía en función de si ha sido iniciado o no el procedimiento ejecutivo. En efecto, es una cosa diferente el inicio del período ejecutivo (que en general se produce al finalizar el período de pago voluntario) y el inicio del procedimiento de apremio que, como hemos indicado, se produce con la notificación de la providencia de apremio. Reflejando esa diferencia, la norma citada establece que el importe del recargo de apremio es el 20 por 100 de la deuda no ingresada, si bien en caso de que la deuda sea satisfecha dentro del período ejecutivo pero antes de que hubiera sido notificada la providencia, el recargo es del 10 por 100 sin que sean de aplicación en ese caso los intereses de demora que hubieran sido devengados desde el inicio del procedimiento de apremio.

En caso de que la deuda no hubiera sido hecha efectiva con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio, ésta debe contener también la liquidación del recargo.

La posibilidad de satisfacer la deuda dentro del período ejecutivo pero antes de iniciar la vía de apremio con el recargo de apremio del 10 por 100 de la deuda hace que sea necesaria una referencia al recargo del art. 52.3 LFGT, a fin de deslindar en qué supuestos es de aplicación uno u otro recargo. Para establecer la diferencia, debe recordar-

se que el art. 52.3 se refiere al supuesto de pagos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera del plazo o a liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo, en ambos casos sin previo requerimiento de la Administración tributaria; en esos supuestos no se habrá iniciado el período ejecutivo conforme a lo establecido en el art. 116.3 LFGT, por lo que no es aplicable el recargo de apremio y sí el establecido en el citado art. 52 LFGT.

d) *Desarrollo del procedimiento de apremio.*

Una vez notificada la providencia de apremio al deudor, éste dispone del plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación para realizar el pago, conforme al art. 97 RRCFN. En el procedimiento de apremio, al contrario de lo que sucede en el período voluntario, la Administración tributaria debe admitir el pago parcial de la deuda como se deduce del art. 96 RRCFN, aunque en ese supuesto continúa el procedimiento de apremio para lograr el cobro de la parte impagada.

Si no se realizara el pago de la deuda en el plazo referido, la consecuencia establecida es la emisión por los órganos de recaudación de la **providencia de embargo**, por la que se ordena la traba de bienes y derechos del deudor por el importe que se estime suficiente para cubrir la totalidad de la deuda, intereses, recargo de apremio y las costas del procedimiento. No obstante, en caso de que la deuda estuviese garantizada, antes de proceder al embargo se debe ejecutar la garantía, como establecen los arts. 120 LFGT y 100 RRCFN, salvo que ésta fuese insuficiente para cubrir el importe de la deuda a juicio de los órganos de recaudación, o que el deudor lo solicitase señalando simultáneamente otros bienes para su embargo.

En caso de no existir garantías o de que fuesen insuficientes, se procede al embargo de los bienes y derechos del deudor, conforme a lo establecido en los arts. 121 a 124 LFGT y 101 a 127 RRCFN. Según estos preceptos, no es posible el embargo de bienes y derechos que hubiesen sido declarados inembargables por ley, ni aquellos cuyo valor se considere insuficiente para cubrir su coste de realización.

La LFGT dispone en su art. 121.2 el orden en que se debe proceder al embargo, que es el siguiente:

- 1.º dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito;
- 2.º créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo (el art. 101 RRCFN establece que a estos efectos se considera corto plazo la posible realización en plazo no superior a tres meses);
- 3.º sueldos, salarios y pensiones;
- 4.º bienes inmuebles;
- 5.º establecimientos mercantiles o industriales;
- 6.º metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades;
- 7.º frutos y rentas de toda especie;
- 8.º bienes muebles y semovientes;
- 9.º créditos, derechos y valores realizables a largo plazo.

Los bienes de los obligados al pago para cuya traba no sea necesaria la entrada en un domicilio deben ser embargados siguiendo este orden, hasta que se estime que el valor de los bienes trabados alcanza a cubrir la deuda existente; los bienes situados en locales de negocio u otros donde la administración tenga acceso podrán ser embargados en esta fase. Una vez que se hubieran embargado todos los bienes conocidos situados fuera de domicilios, si el valor de los mismos no alcanzara a cubrir la deuda, se procederá a la traba de bienes situados en domicilio o en lugar donde el acceso dependa de la voluntad de su titular; para ello los órganos de recaudación deberán obtener el consentimiento del titular del domicilio o de la autoridad judicial, y se procederá al embargo de estos bienes siguiendo el orden de prelación antes expuesto.

El orden de prelación establecido legalmente puede ser alterado en caso de que el deudor lo solicite, siempre y cuando ello no suponga perjuicio para un tercero ni una disminución de las garantías y eficacia en el procedimiento recaudatorio.

Para la práctica de los embargos no es obstáculo que los bienes y derechos a trabar se hallen en poder de personas o entidades diferen-

tes a los obligados al pago; estas personas están obligadas a colaborar con la Administración tributaria, de forma que su falta de colaboración puede hacer que adquieran la condición de responsables solidarios del pago conforme al art. 121.5 LFGT (matizado en los arts. 105 y 107 RRCFN), cuyo alcance no queda limitado únicamente a ellos:

*“Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:*

*a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.*

*b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.*

*c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes”.*

En el supuesto de que el obligado al pago fuera propietario de una participación indivisa sobre algún bien o derecho, la traba se realiza únicamente sobre su cuota de participación. Cada embargo se documenta mediante una diligencia de embargo que debe ser notificada a la persona con la que se realiza la actuación y también al interesado; la notificación debe ser también realizada a: su cónyuge si los bienes embargados pertenecen a la sociedad de conquistas o de gananciales; a los condóminos en caso de que lo embargado fuese una cuota de participación indivisa sobre algún bien o derecho; y al titular, poseedor o depositario de los bienes si las actuaciones no hubieran sido realizadas con ellos.

Los arts. 108 a 124 RRCFN regulan detalladamente la forma en que se desarrolla el embargo, que difiere en razón a la naturaleza de los bienes y derechos. En algunos casos, es precisa la presencia del agente ejecutivo en el lugar donde están situados los bienes, como sucede en caso de que los bienes embargados fueran dinero en efectivo (art. 108 RRCFN); establecimiento mercantiles o industriales (art. 120 RRCFN); metales preciosos, joyas, antigüedades u objetos de valor histórico o artístico (art. 121 RRCFN); bienes muebles y semovientes (art. 123 RRCFN). En otros supuestos, el embargo se realiza median-

te la notificación del mandamiento de embargo al depositario de los bienes, o al pagador, como sucede cuando los bienes son dinero en cuentas abiertas en entidades de depósito (art. 109 RRCFN); créditos, efectos, valores y derechos (arts. 110, 111 y 124 RRCFN); sueldos (art. 112 RRCFN); frutos y rentas (art. 122 RRCFN). En el supuesto de que los bienes trabados fuesen inmuebles, el embargo es realizado mediante la expedición de mandamiento al Registro de la Propiedad, por el que se dispone la realización de la anotación preventiva del embargo. También se dispone la anotación preventiva de embargo en el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento cuando el objeto del embargo fueran establecimientos mercantiles e industriales (art. 120.5 RRCFN) y determinados bienes muebles y semovientes (art. 123.3 RRCFN).

En algunos supuestos excepcionales pueden ser adoptadas medidas preventivas, como es el caso de lo establecido para el embargo de establecimientos mercantiles o industriales, donde a la vista de las circunstancias puede ser ordenado el precinto del local, el nombramiento de un funcionario como interventor de la actividad, o, si fueran previsibles daños irreparables sobre la solvencia del deudor, el nombramiento de un depositario con funciones de administrador de negocio. También en el supuesto de que hubieran sido embargados vehículos y no hubieran sido aprehendidos, ni hubieran sido entregadas su documentación y llaves en el plazo de cinco días, se debe ordenar a las autoridades de tráfico que procedan a la captura, depósito y precinto de dichos vehículos.

Si la naturaleza de los bienes lo permite, una vez realizado el embargo debe procederse a su depósito. En el supuesto de que en el momento de realizar el embargo los bienes estuvieran en posesión de entidades financieras, de crédito o de depósito, o de otras que se consideren fiables por la Administración, continuarán los mismos como depositarios. En otro caso, se designará el depositario por el órgano de recaudación, pudiendo ser depositados en locales de la propia Administración, de otros Entes Públicos, de empresas de depósito, de otras personas que ofrezcan garantías e incluso, de forma excepcional, en locales del propio deudor. Los depositarios están obligados a la custodia y conservación de los bienes, así como a su devolución cuando les sea solicitada, y

tienen derecho a recibir la retribución que hubiera sido convenida y a que les sean reembolsados los gastos en que hubieran incurrido.

Una vez embargados los bienes y derechos, las siguientes actuaciones de los órganos de recaudación se dirigen a su enajenación, conforme a lo dispuesto en el art. 127 LFGT y en los arts. 128 a 151 RRCFN. La enajenación no puede ser realizada en tanto la liquidación de la que resulta la deuda no adquiera firmeza, salvo que los bienes embargados sean dinero, o que sean bienes perecederos, que se produzca un caso de fuerza mayor o exista un riesgo de depreciación inminente, o que el deudor solicite expresamente la enajenación. Los bienes embargados pueden ser liberados por el obligado al pago en cualquier momento anterior a la adjudicación, mediante el pago de la deuda, intereses y costas.

Previamente a la enajenación se debe proceder a la valoración de los bienes por los órganos de recaudación, o, si las características de los bienes lo requieren, por otros servicios de la Administración o por técnicos ajenos. La valoración se realiza tomando como referencia los precios de mercado y debe ser notificada al deudor, quien puede presentar una valoración contradictoria. El valor resultante se utiliza como tipo para la subasta o concurso; si existieran sobre el bien cargas o gravámenes, el tipo es la diferencia entre el valor de los bienes y el de las cargas o gravámenes, que subsistirán a la ejecución sin que el precio de remate se aplique a su extinción.

La enajenación debe llevarse a efecto preferentemente mediante subasta, si bien también es posible que se realice mediante concurso o adjudicación directa; en cualquiera de los supuestos es posible la adjudicación de los bienes a la Comunidad Foral, cumpliendo con los requisitos establecidos reglamentariamente (art. 132 RRCFN).

El procedimiento habitual para la enajenación es la subasta, en la que se empleará como tipo el importe determinado en la valoración; si el bien no se adjudica en la primera subasta, es posible la celebración de una segunda en la que el tipo sea el 75 por 100 de la valoración. La Comunidad Foral puede concurrir a la subasta en las mismas condiciones que cualquier licitador, con la única diferencia de que éstos deben constituir fianza, mientras que aquélla no. Según el art. 138 RRCFN, es posible la realización de subastas a través de empresas o profesionales especializados en ellas.

La enajenación se realizará mediante concurso únicamente en caso de que la venta de lo embargado pudiera producir perturbaciones en el mercado, o de que existan otras razones de interés público que lo justifiquen. En el concurso, a diferencia de la subasta, la adjudicación se debe hacer a la oferta más ventajosa, no sólo en el aspecto económico, sino considerando también otras condiciones de la convocatoria.

Por último, es posible la enajenación de los bienes mediante adjudicación directa cuando se produzca alguna de las situaciones previstas en el art. 139 RRCFN:

- que después de realizar la subasta o el concurso, queden bienes sin adjudicar;
- que se trate de productos perecederos o existan otras razones de urgencia;
- que, de forma justificada, no fuera posible o conveniente promover la concurrencia.

En la adjudicación directa el precio mínimo de adjudicación es el 75 por 100 de la valoración si los bienes han sido objeto de concurso o de subasta con una sola licitación, y no existe precio mínimo si ha sido realizada subasta con dos licitaciones o si, en caso de no haber sido celebrada subasta ni concurso, no se lograran ofertas que cubran el importe resultante de la valoración.

Si los bienes embargados no hubieran sido adjudicados en alguna de las formas antes referidas es posible su adjudicación a la Comunidad Foral de Navarra por valor igual a la deuda, sin que pueda exceder del 75 por 100 del tipo inicial en el proceso de enajenación. En este supuesto, la competencia corresponde al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra.

El procedimiento de apremio puede finalizar con el cobro de la totalidad de las deudas, en cuyo caso se cierra el expediente. Si finaliza con la falta de cobro de la totalidad o parte de la deuda, se procede a la declaración del deudor como fallido por la parte no cobrada; en ese caso, el cobro parcial se imputa conforme al art. 156 RRCFN en primer lugar a las costas del procedimiento, y la cantidad restante a la deuda. Declarado fallido el deudor, el procedimiento de apremio será reanudado si se tiene noticia dentro del período de prescripción de que

ha devenido solvente o de que han desaparecido otras causas que motivaron la declaración. Según el art. 92 RRCFN también puede finalizar el procedimiento ejecutivo con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por otra causa legal.

e) *Las tercerías.*

Un tercero puede tener una vía de oposición a los actos de embargo realizados en el curso del procedimiento de apremio cuando considere que le pertenece el dominio de bienes o derechos trabados, o cuando considere que tiene derecho al cobro de un crédito con preferencia a la Comunidad Foral. En cualquiera de esos supuestos, conforme al art. 126 LFGT y a los arts. 159 al 164 RRCFN, puede ser interpuesta una tercería: en el primer supuesto de dominio, y en el segundo, de mejor derecho.

Antes de ser ejercitada la acción de tercería ante órganos judiciales, debe ser interpuesta la reclamación en vía administrativa, siendo competente para su resolución la Hacienda Tributaria de Navarra. El procedimiento tiene diferencias entre ambos supuestos:

- Tercería de dominio: debe ser interpuesta con anterioridad a la venta de los bienes o a su adjudicación para el pago de la deuda. Tras ser interpuesta se adoptan las medidas de aseguramiento que se estimen procedentes y se suspende el procedimiento de ejecución con respecto a los bienes sobre los que existe la controversia, prosiguiendo el procedimiento de apremio sobre los demás bienes y derechos.
- Tercería de mejor derecho: debe ser interpuesta antes de que la Administración haya percibido el precio de venta. En ésta el procedimiento no se suspende, sino que continúa hasta la enajenación de los bienes o derechos. El importe obtenido queda consignado hasta que se dirima la controversia.

En lo restante, el procedimiento es similar en ambos supuestos, siendo interpuesta la reclamación por escrito al que deben acompañar los documentos en los que se funde el derecho. La reclamación debe ser resuelta en el plazo de tres meses, pudiéndose considerar desesti-

mada si en ese plazo no ha recaído resolución expresa. En ese caso, o si recae resolución expresa desestimatoria de la reclamación, el tercero dispone de un plazo de quince días para interponer la acción judicial, continuando el procedimiento de ejecución si no lo hace.

#### **F) Recursos administrativos.**

Los recursos administrativos contra los actos de gestión recaudatoria son regulados por los arts. 165 y 166 RRCFN, que se remiten a la normativa reguladora del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas para su resolución, sin que existan particularidades que reseñar con respecto al capítulo en que tratamos esta cuestión.

En cuanto a la suspensión de los actos de recaudación, el art. 166 RRCFN dispone que la interposición de recursos o reclamaciones económico-administrativas no provoca la suspensión automática, siendo necesario para ello la solicitud del interesado. En general, es precisa la prestación de garantía para que sea concedida la suspensión, si bien en supuestos excepcionales puede ser acordada sin garantía (posible existencia de error aritmético, material o de hecho). La garantía debe ser prestada por tiempo indefinido –lo que a nuestro juicio provoca gastos innecesarios a los interesados teniendo en cuenta los plazos de caducidad para la resolución de los mismos– y debe cubrir el importe de la deuda tributaria (incluyendo en su caso recargos, sanciones e intereses), los intereses de demora que pudieran devengarse tras la suspensión, más, en caso de que hubiese finalizado el período voluntario, un 25 por 100 de la deuda tributaria en concepto de recargo de apremio y costas.



## CAPÍTULO XII

### PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DE ACTOS EN VÍA ADMINISTRATIVA

*Ignacio Amatriain Cía*

#### I. INTRODUCCIÓN Y MARCO NORMATIVO.

Es sabido que nuestro sistema de Derecho Público sigue tradicionalmente un esquema según el cual la Administración goza de una serie de potestades y prerrogativas que la colocan en una posición de preeminencia respecto de los particulares. Entre esas potestades y prerrogativas se hallan la presunción de legalidad de la que gozan los actos administrativos (art. 57.1 LRJAP-PAC) y el privilegio de autotutela –tanto declarativa como ejecutiva– (art. 56 LRJAP-PAC).

La conjunción de las potestades y prerrogativas indicadas anteriormente da lugar a que, a diferencia de lo que ocurre en las relaciones jurídicas entre particulares (en las que éstos han de acudir a los Tribunales de Justicia para ver declarado su Derecho), la Administración goza del privilegio de declarar su derecho por sí misma, de modo que si los ciudadanos consideran que el correspondiente acto administrativo no es ajustado a Derecho han de acudir al correspondiente recurso. Téngase en cuenta, además, que la interposición del pertinente recurso no paraliza, como regla general, la ejecución del acto administrativo impugnado (en virtud del principio de ejecutividad proclama-

do en el art. 56 LRJAP-PAC), con lo que si el ciudadano afectado desea evitar los perniciosos efectos de un acto administrativo que pudiera resultar contrario al ordenamiento jurídico debe acudir al expediente de la suspensión.

Junto a ello nuestro sistema de Derecho Público, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito del Derecho Privado, impide a los ciudadanos acudir directamente ante los Tribunales de Justicia, exigiéndoles completar previamente la vía de los recursos administrativos. La Administración goza, pues, del privilegio de la revisión de sus propios actos.

Los anteriores postulados se trasladan, sin más, al ámbito del Derecho Tributario, aunque lo cierto es que el sistema de revisión de los actos dictados en materia tributaria difiere en algo del configurado con carácter general para cualesquiera actos administrativos, pero no es menos cierto que el fundamento y las líneas básicas del procedimiento de revisión de actos tributarios son los mismos que los que animan el procedimiento de revisión de actos en vía administrativa.

Esas diferencias que se observan en el procedimiento de revisión de actos tributarios respecto del procedimiento general de revisión de actos en vía administrativa se hallan amparadas por lo dispuesto en la DA quinta.<sup>2</sup> LRJAP-PAC, que ordena que la revisión de actos tributarios en vía administrativa se ajuste a lo expresamente previsto en la LGT y en las disposiciones reglamentarias que desarrollen los preceptos legales sobre la materia, dejando a un lado, pues, lo dispuesto en la LRJAP-PAC acerca de los recursos administrativos. Tal apartamiento del sistema general de recursos se ha trasladado también a la normativa foral navarra, pues la DA segunda LFACFN señala, de la misma forma que la LRJAP-PAC, que la revisión en vía administrativa de los actos tributarios se regirá por las disposiciones de la LFGT, conforme al sistema de fuentes en ella establecido.

Como consecuencia de esa previsión legal, los distintos procedimientos de revisión de actos dictados en materia tributaria se regulan en los arts. 140 a 159 LFGT, algunos de cuyos preceptos son objeto de desarrollo por el Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas, aprobado por DF 178/2001, de 2 de julio, y por el Reglamento que regula las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y las solicitudes de rectificación, im-

pugnaciones y controversias sobre las actuaciones tributarias de los obligados tributarios, aprobado por DF 188/2002, de 19 de agosto.

Los preceptos indicados de la LFGT recogen, por un lado, los procedimientos especiales de la denominada revisión de oficio (declaración de nulidad de pleno derecho, revisión de actos dictados en vía de gestión, rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho), añadiéndose a estos procedimientos especiales el de devolución de ingresos indebidos (aunque, en puridad, es éste un procedimiento de gestión más que de revisión) y, por otro, los procedimientos previos a la vía contencioso-administrativa (recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa y reclamación económico-administrativa). También contienen dichos preceptos una referencia al recurso extraordinario de revisión, incardinándolo en la categoría de las impugnaciones económico-administrativas (que incluyen, junto al recurso extraordinario de revisión, las reclamaciones económico-administrativas).

## **II. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN DE OFICIO.**

La finalidad de estos procedimientos es la de permitir a la Administración eliminar del mundo jurídico aquellos actos administrativos que transgredan groseramente la legalidad vigente o sean, de forma evidente, ajenos a la realidad material. Rasgo común a todos ellos es el de la posibilidad de su iniciación una vez transcurridos los plazos para interponer los recursos pertinentes (el recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa y la reclamación económico-administrativa), por lo que los procedimientos que a continuación se examinarán pueden ser calificados como de revisión extraordinaria. Junto a los que se pueden considerar propiamente procedimientos especiales de revisión de oficio, la LFGT regula, como ya se ha dicho con anterioridad, el de devolución de ingresos indebidos.

## A) La declaración de nulidad de pleno Derecho.

### a) *Introducción.*

Antes de entrar en el examen de los supuestos sancionados por el ordenamiento jurídico con la nulidad de pleno Derecho, es imprescindible realizar una observación en relación con los efectos de la nulidad de pleno Derecho en el ámbito administrativo. Y es que en virtud de la presunción de legalidad de la que gozan los actos administrativos (art. 57.1 LRJAP-PAC, según el cual los actos administrativos se presumen válidos y producen efectos desde la fecha en que se dictan), es precisa la declaración de nulidad de pleno Derecho efectuada por un órgano administrativo o jurisdiccional para que pueda afirmarse desde el punto de vista jurídico que el acto administrativo es nulo y que no producirá los efectos que le sean propios; y ello, por más que la concurrencia de causa de nulidad de pleno Derecho sea evidente. A ello tiende el procedimiento que examinaremos a continuación, que (no está de más recordarlo) está encuadrado entre los procedimientos de revisión de oficio, de modo que no puede equipararse a los procedimientos de recurso que más adelante se examinarán, aunque ciertamente la actividad de revisión de oficio de la Administración pueda ser excitada por la solicitud de los particulares afectados.

### b) *Actuaciones administrativas susceptibles de revisión.*

De forma muy escueta, el art. 140.1 LFGT señala que es posible la declaración de nulidad de pleno Derecho de “los actos administrativos”, sin entrar en mayores explicitaciones. Ello parece permitir extender el ámbito de la revisión para la declaración de nulidad de pleno Derecho no sólo a los actos de gestión, sino también a las reclamaciones económico-administrativas y, en general, a los actos resolutorios de recursos. Sin embargo, tal sospecha no ha venido a quedar ni desmentida ni confirmada por el RRRIEA, a diferencia de lo que ocurre en la normativa de régimen común, en la que en la actualidad queda fuera de toda duda la posibilidad de declarar la nulidad de pleno derecho,

en general, de “las resoluciones de los órganos económico-administrativos” (art. 217.1 LGT).

Cabe preguntarse, por otro lado, si también pueden ser objeto de revisión a través de este procedimiento las disposiciones administrativas de carácter general dictadas en el ámbito tributario. La jurisprudencia del TS ha dejado sentado que la revisión de dichas disposiciones es posible, pero al margen de los procedimientos de revisión de oficio previstos en la normativa tributaria, con lo que tal revisión quedará sujeta a las previsiones de la LRJAP-PAC. No obstante, tras la modificación operada en la LRJAP-PAC por la Ley 4/1999, de 13 de enero, la legitimación para la revisión de oficio de esta clase de disposiciones ha quedado limitada, al negarse a los particulares la acción para instar tal revisión (SSTS de 28 de noviembre de 2001 y 30 de noviembre de 2001).

c) *Presupuestos habilitantes.*

El art. 140.1 LFGT hace una lacónica remisión a la legislación de régimen jurídico y procedimiento administrativo común para acotar los supuestos en los que procederá la declaración de nulidad de pleno Derecho de actos dictados en el ámbito tributario. Ello exige examinar el art. 62.1 LRJAP-PAC, que es el precepto que en la actualidad recoge el elenco de actos administrativos que han de ser calificados como nulos de pleno Derecho:

a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Es ésta una causa de nulidad radical que en otro tiempo provocó cierta polémica en cuanto a su extensión, pues en el texto original de la LRJAP-PAC se decía que la lesión habría de afectar al contenido esencial de los derechos fundamentales, pero tras la reforma operada en la norma por la Ley 4/1999, de 13 de enero, se suprimió tal exigencia, con lo que cualquier lesión de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional permite en la actualidad declarar nulo de pleno Derecho un acto administrativo dictado en materia tributaria.

Lo que ocurre es que son ciertamente muy pocos los preceptos constitucionales que podrían verse específicamente lesionados por un acto administrativo en materia tributaria (por ejemplo, los arts. 14, 18.2 y 24 CE, en un rápido examen del texto constitucional), salvo que se cometiese violación flagrante de algún otro derecho fundamental (por ejemplo, el dictado de un acto en materia tributaria basado en una prueba obtenida a través de violación de la correspondencia del sujeto afectado). Hay que tener en cuenta, por otro lado, que al limitar el art. 62.1 LRJAP-PAC las violaciones susceptibles de provocar la nulidad de pleno Derecho a aquéllas que se den respecto de derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, ello impedirá la declaración de nulidad de pleno Derecho fundada en la vulneración del art. 31 CE, pues este precepto queda fuera del ámbito de recurso de amparo ante el TC, por designio del art. 53.2 CE.

b) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

Partiendo de la base de que la incompetencia constituye un vicio esencial del acto administrativo que da lugar a su invalidez, resulta que el art. 62.1 LRJAP-PAC limita el ámbito de la nulidad de pleno Derecho a la incompetencia por razón de la materia o por razón del territorio, de modo que la incompetencia jerárquica está excluida de la nulidad de pleno Derecho.

Pero no basta con que la incompetencia lo sea por razón de la materia o del territorio, sino que ha de ser, además, manifiesta en el sentido de ostensible. Así, el Ac.OIRMT de 4 de julio de 1995 (exp. 209/92), ya indicó que “han de reducirse los supuestos de nulidad por incompetencia a aquéllos en que ésta aparezca de modo palpable, de modo que sin necesidad de especiales esfuerzos se compruebe la absoluta falta de conexión entre el acto y el órgano administrativo realmente competente”.

El caso examinado en el citado Acuerdo era el siguiente: una funcionaria perteneciente al Cuerpo de Gestores e Investigadores Auxiliares de Hacienda de Navarra llevó a cabo una inspección en cuyo transcurso descubrió unas bases impositivas por el IRPF superiores a las que la normativa vigente permitía investigar a los funcionarios

pertenecientes al citado Cuerpo. No obstante, las actuaciones inspectoras finalizaron en las correspondientes Actas suscritas por dicha funcionaria. Alegada incompetencia manifiesta de la funcionaria para el desarrollo del procedimiento inspector, el OIRMT concluyó que la incompetencia no era manifiesta, pues el único defecto observado era la omisión de la autorización que debería haber solicitado la funcionaria al Director del Servicio de Inspección para continuar con el procedimiento inspector, una vez detectada una base imponible superior a la que le estaba permitido investigar.

c) Los que tengan un contenido imposible.

Al definir esta causa de nulidad de pleno Derecho la jurisprudencia ha venido señalando que concurrirá siempre que resulte imposible, física o legalmente, cumplir lo dispuesto en el acto (SSTS de 6 de noviembre de 1981 y 9 de mayo de 1985). No obstante, la STS de 19 de mayo de 2000 ha venido a restringir el concepto anteriormente expuesto, incluyendo entre los actos nulos de pleno Derecho por tener un contenido imposible “los que resultan inadecuados, en forma total y originaria, a la realidad física sobre la que recaen”, así como los que “encierran una contradicción interna en sus términos (imposibilidad lógica) por oponerse a leyes físicas inexorables o a lo que racionalmente se considera insuperable”.

d) Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

Aparte de las consecuencias penales que se deriven de la comisión del correspondiente delito o falta, el ordenamiento administrativo sanciona con la nulidad de pleno Derecho aquellos actos que por sí mismos sean constitutivos de infracción penal, así como los que se dicten como consecuencia de una infracción penal.

Para que pueda apreciarse la concurrencia de esta causa de nulidad es preciso que el juez penal se haya pronunciado acerca de la existencia de delito o falta, aunque algunos autores observan que debería admitirse la apreciación de la existencia de delito o falta directamente por la jurisdicción contencioso-administrativa en aquellos supuestos en los que se haya extinguido la responsabilidad penal (por ejemplo, fallecimiento del autor del acto o prescripción del delito).

e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas generales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.

Para que concurra el primero de los dos motivos de nulidad de pleno Derecho que acoge este precepto no bastará, pues, con haber incurrido en la omisión de un trámite del procedimiento, aunque éste sea esencial, sino que será precisa la omisión total y absoluta del procedimiento legalmente establecido para ello (vid. Ac. TEAFN de 31 de julio de 2002, exp. 769/98). A estos efectos tanto da que se haya producido ausencia total del trámite oportuno como que se haya seguido un procedimiento distinto del procedente en el caso correspondiente. Ésta es la tesis por la que se ha decantado una parte de la doctrina y de la jurisprudencia del TS.

En esa línea se sitúa la STSJ Navarra de 9 de diciembre de 1992, al decir que “deberemos traer a colación la consolidada doctrina jurisprudencial en la materia relativa al contenido y alcance de la nulidad y la anulabilidad. Efectivamente, los supuestos de nulidad vienen tasados en el contenido del art. 47 de la LPA, siendo regla excepcional –la de la nulidad– frente a la general o de anulabilidad. Y en materia de procedimiento, para que se aprecie aquélla, se requiere que se haya faltado total y absolutamente al procedimiento reglado”.

Ahora bien: otra parte de la doctrina (con reflejo también en la jurisprudencia del TS) sostiene que nos hallaremos en presencia de causa de nulidad de pleno Derecho cuando los omitidos sean trámites esenciales o fundamentales del procedimiento, aunque no se haya producido omisión de todos ellos.

Por otro lado, se habrá prescindido total y absolutamente de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados, cuando se hayan orillado las normas sobre convocatoria [arts. 24.1.a) y 26.2 LRJAP-PAC], constitución (esto es, la concurrencia de *quorum* de asistencia, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 26.1 LRJAP-PAC, así como el respeto a las reglas relativas a la composición del órgano colegiado), adopción de acuerdos (entendiéndose por tales las relativas a la deliberación y votación recogidas en los apartados 2 a 5 del art. 26 LRJAP-PAC) o sobre actas de las sesiones (art. 27 LRJAP-PAC).

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

g) Cualquiera otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

La toma en consideración de esta última causa habilitante de la revisión de oficio exige que el vicio de nulidad se halle expresamente contemplado en norma de rango legal. Ello excluye de plano la posibilidad de admitir revisiones de oficio fundadas en causas ajenas a las legalmente previstas, ya sea en la LRJAP-PAC o en otra disposición de rango legal. Así, por ejemplo, la jurisprudencia viene rechazando reiteradamente la posibilidad de revisar de oficio actos firmes fundados en disposiciones reglamentarias que hayan sido declaradas nulas (STS de 21 de octubre de 2004, que cita otras muchas en el mismo sentido).

La previsión de esta causa de nulidad de pleno Derecho es obvia: la LRJAP-PAC es una ley ordinaria, lo que hace imposible que la enumeración del art. 62.1 de dicha norma sea calificada como cerrada, pudiendo preverse en otras normas de rango legal nuevas y distintas causas de nulidad de pleno Derecho. Ahora bien: cuando se examinen esas otras normas previsoras de supuestos de nulidad de pleno Derecho, habrá que estar atentos a la terminología en ellas empleada, pues no faltan las ocasiones en las que el legislador utiliza el término nulidad sin la debida precisión técnica.

Veamos, a continuación, algunos de estos supuestos de nulidad de pleno Derecho previstos en normas financieras ajenas a la LFGT. Así, el contemplado en el art. 207.2 LFHLN: “No podrán adquirirse compromisos de gasto en cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los acuerdos, resoluciones y actos administrativos que infrinjan la expresada norma, sin perjuicio de las responsabilidades a que haya lugar”, y, de forma similar, el recogido en el art. 40.2 LFHPN.

d) *Competencia.*

Es competente para la revisión de actos nulos de pleno Derecho en materia tributaria el “Consejo de Gobierno de la Comunidad Foral de Navarra” (art. 140.1 LFGT). Es curiosa la referencia al Consejo de Gobierno, pues tal denominación del órgano colegiado de carácter ejecutivo de la Comunidad Foral no aparece recogida ni en la LORAFNA (vid. la rúbrica del Capítulo III, así como las continuas referencias que al Gobierno de Navarra aparecen en los arts. 23 y ss.) ni en la LFGNP. Probablemente el legislador, a la vista del carácter bifronte que suele predicarse del Gobierno —que, por un lado, es un órgano político y, por otro, es cabeza de la Administración— ha querido dejar claro que la revisión de actos nulos es competencia del ejecutivo foral y por ello intenta hacer expresa referencia al órgano colegiado (por distinguirlo del Gobierno de Navarra en cuanto que integrante de la Administración), aunque de manera desafortunada. La diferencia respecto de la normativa estatal radica en el hecho de que en el ámbito de competencias del Estado, el competente para la resolución del expediente de declaración de nulidad de pleno Derecho es el Ministro de Hacienda (art. 217.5 LGT).

Curiosamente, la OF 151/2005, de 15 de noviembre, del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior, al realizar el catálogo de procedimientos administrativos ordenado por la DA tercera de la LFACFN incurre en el error de atribuir la competencia para la resolución de este expediente al Consejero de Economía y Hacienda. No obstante, no ha de atribuirse a dicho catálogo más que un mero valor informativo (como bien indica el apartado 2º de la citada OF), pero no estaría de más que se rectificase el error cometido, junto con otros que se irán indicando más adelante.

e) *Tramitación.*

Nada indica el art. 140 LFGT acerca de los posibles modos de *iniciación* del procedimiento tendente a la declaración de nulidad. Es obvio que, por un lado, dados los objetivos que se persiguen a través de la declaración de nulidad (la eliminación del mundo jurídico de los ac-

tos flagrantemente contrarios a la normativa vigente, como ya se ha indicado con anterioridad) podrá iniciarse de oficio por la propia Administración de la Comunidad Foral. Sin embargo, la norma no determina cuál será el órgano encargado de tal iniciación, lo que nos exige remitirnos al art. 53.1 LFACFN, que atribuye tal misión al órgano autor de la actuación nula.

También podrán iniciar el procedimiento para la declaración de nulidad de pleno Derecho de un acto tributario los interesados, pues tanto la doctrina como la jurisprudencia mayoritarias coinciden en atribuirles una auténtica acción de nulidad que obliga a la Administración a iniciar el oportuno expediente administrativo, amén de que el art. 3 RDII les reconoce expresamente tal posibilidad.

Cuestión que debe abordarse en este momento es la del plazo que haya de observarse para la iniciación del procedimiento. Aunque, en principio, por la propia naturaleza de la nulidad de pleno Derecho parecería que ésta podría ser instada en cualquier momento (impresión que quedaría confirmada al observar que el art. 141 LFGT limita expresamente la posibilidad de la revisión de actos en vía de gestión a aquéllos respecto de los que no haya prescrito la acción en vía de gestión tributaria), tanto la doctrina como la jurisprudencia han venido a reconocer que la prescripción juega como límite temporal a la hora de la iniciación de un procedimiento de estas características. Ese límite, aunque no ha quedado recogido en la LFGT, sí ha tenido reflejo en la LRJAP-PAC: “Las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las leyes” (art. 106).

Pasando a examinar lo relativo al *desarrollo* del procedimiento, hay que tener en cuenta que la dicción del art. 140 LFGT parece llevar a la conclusión de que para proceder a la revisión de actos nulos de pleno Derecho es preceptivo, en cualquier caso, el previo dictamen del Consejo de Navarra.

No obstante, la jurisprudencia ha venido a suavizar tal exigencia, al entender que no es preciso el dictamen de órgano consultivo alguno en aquellos casos en los que examinado el expediente, no se observe motivo alguno de nulidad radical (en este sentido resulta habitual en-

contrarse con solicitudes de revisión de oficio formuladas por los particulares, carentes de la más mínima base jurídica), de modo que en esos casos podrá, sin más, denegarse la prosecución del trámite (SSTS de 2 de octubre de 1999, 29 de enero de 2000 y 6 de abril de 2001, doctrina de la que se hace eco el TSJ Navarra en su S. de 21 de diciembre de 2001). Sobre la base de esa doctrina jurisprudencial, el art. 217.3 LGT dispone expresamente que “se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales”.

Por otro lado, aunque ninguna referencia se contiene en el art. 140 LFGT a la necesidad de oír a los interesados en el marco del procedimiento (particularmente, cuando éste se inicie de oficio por la Administración), es obvio que ello debe ser así, por respeto a los más elementales principios del procedimiento administrativo [vid., a este respecto, cómo el art. 9.1.1) LFGT consagra el derecho de los obligados tributarios a ser oídos en el trámite de audiencia con carácter previo a la resolución].

En cuanto a la *terminación* del procedimiento, debe hacerse una mención al plazo dentro del cual el Gobierno de Navarra debe dictar (y no sólo dictar, sino también notificar) la resolución del expediente para la declaración de nulidad de pleno Derecho. A este respecto, el art. 2.c) del DF 129/2002, de 17 de junio, establece que el procedimiento de revisión de actos nulos se regirá, en cuanto al plazo máximo de duración y a los efectos, estimatorios o desestimatorios, de la falta de notificación de resolución expresa, por lo dispuesto en la LRJAP-PAC. Ello da lugar a un problema interpretativo, pues el art. 102.5 LRJAP-PAC, tras indicar que el plazo máximo de resolución es de tres meses, atribuye distintos efectos al transcurso de dicho plazo según que el procedimiento se inicie a solicitud del interesado o de oficio. El problema no radica en la solución que haya de darse a la cuestión del efecto derivado del transcurso del plazo de tres meses cuando

el procedimiento haya sido iniciado a instancia de parte, pues es bien claro (y concuerda, además, con la extensión de la remisión que el DF 129/2002 hace a la LRJAP-PAC) que será el del silencio administrativo negativo, que dejará al interesado expedita la vía para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Sin embargo, el segundo supuesto sí plantea dificultades (al menos, de inicio), pues el art. 102.5 LRJAP-PAC indica que cuando estos procedimientos se inicien de oficio y haya transcurrido el señalado plazo de tres meses, el efecto será el de la caducidad. Esta previsión choca, en principio, con el alcance de la remisión efectuada por el art. 2.c) del DF 129/2002 (obsérvese que tal remisión sólo se extiende a los efectos estimatorios o desestimatorios, y nada más) y con el contenido del párrafo segundo del art. 87.4 LFGT, que dispone que “la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja”. No obstante, tratándose de un procedimiento iniciado de oficio, las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica obligan a entender que su duración haya de verse limitada por un plazo y que el efecto derivado de su incumplimiento haya de ser la caducidad, pues atribuir a tal incumplimiento temporal efecto desestimatorio carece de sentido. La anterior conclusión ha venido a quedar corroborada por la OF 151/2005, de 15 de noviembre, del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior, que atribuye efecto desestimatorio al transcurso del plazo en los procedimientos de este género iniciados a instancia del interesado y de caducidad cuando el procedimiento de declaración de nulidad de pleno Derecho haya sido iniciado de oficio.

f) *Recurso contra la resolución expresa o presunta que pone fin al procedimiento.*

Si el particular afectado por la resolución denegatoria de la revisión o declarativa de la nulidad de pleno Derecho no se halla conforme con ella, puede interponer contra la misma reclamación económico-administrativa, según dispone el artículo 144 LFGT.

Es ésta una previsión carente de todo sentido, porque procediendo la resolución del expediente de declaración de nulidad de pleno Dere-

cho del Gobierno de Navarra, se encomienda su revisión a un órgano (el TEAFN) que actúa por delegación de él, hallándose sometida su resolución a ratificación por el propio Gobierno, como se analizará en su momento. Atendiendo, pues, no a la mera nomenclatura del recurso sino a su intrínseca naturaleza jurídica podemos afirmar que nos hallamos ante un recurso de reposición previo al acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, configurado no como potestativo sino como de obligada interposición antes de acceder a los Tribunales de lo contencioso-administrativo. A este respecto, hay que indicar que más adelante se verá cómo en materia tributaria foral se ha descartado, con carácter general, el recurso de reposición previo al recurso contencioso-administrativo. Por otro lado, cuando en la normativa procedimental se prevé un recurso de reposición el mismo suele ser configurado como potestativo. Juntamente a lo anterior, ha de tenerse en cuenta una consideración de carácter psico-jurídico: obsérvese la difícil tesitura en la que se coloca a los funcionarios integrantes del TEAFN al examinar la reclamación económico-administrativa, pues han de revisar un acto administrativo dictado por el Gobierno a sabiendas de que su propuesta de resolución ha de ser objeto de ratificación por éste último (que podría negársela si no hallase conforme con la propuesta emanada del TEAFN).

Bajo el imperio de la LFGT sólo consta que se haya dictado por el TSJ Navarra una sentencia en resolución de recurso contencioso-administrativo frente a acto administrativo resolutorio de procedimiento de declaración de nulidad de pleno Derecho (la de 13 de febrero de 2003). Pues bien: no consta que dicho acto administrativo fuese objeto de la citada reclamación económico-administrativa, pese a lo cual la sentencia dictada no declaró la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por no haberse agotado la vía administrativa de recurso.

## **B) Revisión de actos dictados en vía de gestión.**

### *a) Introducción.*

Éste de la revisión de actos en vía de gestión es un procedimiento *sui generis*, heredero del previsto en el art. 154 de la LGT de 1963. De

la lectura conjunta de los arts. 140 y 141 LFGT se infiere que si el procedimiento arbitrado en el art. 140 LFGT tiene como objeto la declaración de nulidad de pleno Derecho de los actos que hayan incurrido en tal vicio invalidante, el del art. 141 LFGT habrá de dirigirse (necesariamente y por exclusión) a la revisión de aquellos otros que sean simplemente anulables y hayan sido dictados en vía de gestión, siempre y cuando incurran en alguno de los vicios que más adelante se verán. A diferencia de lo que ocurre con la revisión de actos nulos de pleno Derecho, este procedimiento carece en la actualidad de correlativo en la LRJAP-PAC, pues el procedimiento de revisión de oficio de actos anulables fue eliminado de nuestra norma procedimental básica tras la reforma operada en ella por la Ley 4/1999, de 13 de enero. Tal eliminación ha dado lugar a que tampoco la vigente LGT recoja un procedimiento de estas características.

b) *Ámbito en el que desenvuelve y causas habilitantes para la revisión.*

La determinación del alcance del procedimiento previsto en el art. 141 LFGT plantea algunos problemas interpretativos. El primero de ellos es el relativo a la propia extensión de esta revisión de oficio, pues cuando se habla de la revisión de “actos dictados en vía de gestión tributaria”, no se aclara expresamente si el concepto de gestión aquí manejado es el más amplio posible ofrecido por la LFGT (obsérvese que el Título IV de la LFGT lleva por título “la gestión tributaria”, que comprende tanto el procedimiento de gestión tributaria entendida en sentido estricto, como el de recaudación, el de inspección y el propio procedimiento de revisión de actos en vía administrativa) o bien otro más estricto que se referiría exclusivamente a la gestión entendida como actuación de comprobación e investigación llevada a cabo sin el auxilio de la Inspección (es decir, extendiéndose tan sólo a los actos derivados del procedimiento de gestión contemplado en el Capítulo III del Título IV de la LFGT). El empleo del término “vía” en el art. 141 LFGT nos inclina más hacia esta segunda opción interpretativa que hacia la primera, dada la sinonimia del citado término con el vocablo “procedimiento”, pero conduce finalmente a una conclusión absurda: la de permitir exclusivamente la revisión de actos dictados en el mar-

co del procedimiento de gestión e impedir la de los demás insertos en el concepto amplio de gestión. Piénsese, por ejemplo, en que de asumirse tal interpretación se permitiría la revisión del art. 141 LFGT respecto de la liquidación girada por los órganos de gestión en el marco de un procedimiento de comprobación abreviada, impidiéndose la de la practicada por los órganos de inspección tras las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación, siendo así que la naturaleza jurídica de ambas liquidaciones es idéntica. Desechada, pues, esta solución, parecería que habría de admitirse sin ambages la revisión prevista en el art. 141 LFGT respecto de todos los actos enmarcados en el amplio concepto de gestión antes aludido. Sin embargo, la jurisprudencia del TS tampoco ha optado por esta otra solución, adoptando un criterio intermedio. En sus SS. de 23 de octubre de 1971 y 14 de marzo de 1998, entre otras, ha excluido del ámbito de esta revisión los actos resolutorios de reclamaciones económico-administrativas.

Argumenta el Alto Tribunal en dichos pronunciamientos que “en toda reclamación económico-administrativa se realiza, con posterioridad a la emisión del acto de gestión, un examen del mismo, que deja en principio suficientemente garantizada su corrección”, a lo que añade otras razones que no son estrictamente trasladables a la esfera del procedimiento tributario foral, dadas las diferencias normativas que se observan entre la normativa de régimen común y la foral navarra en cuanto a la configuración de las reclamaciones económico-administrativas. A lo expuesto por el TS podríamos añadir que el supuesto habilitante de la revisión previsto en la letra b) del art. 141 LFGT carece de todo sentido si se pone en relación con la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, mientras que lo adquiere plenamente observado desde la perspectiva de los actos de estricta gestión y de inspección.

Dicho lo anterior, han de examinarse los requisitos objetivos que han de concurrir para que pueda prosperar la revisión de actos dictados en vía de gestión. Para ello, el art. 141 LGT exige que el acto adolezca de alguno de los dos defectos siguientes:

a) Que al dictarse el acto se haya incurrido en infracción manifiesta de la ley.

En relación con este motivo de revisión de oficio la jurisprudencia ha venido entendiendo que al tratarse de un procedimiento excepcional de revisión de oficio debe ocurrir, en primer lugar, que la infracción sea patente en el sentido de ser suficiente el contraste del acto administrativo con la ley para su apreciación (la STS de 14 de marzo de 1998 utiliza diversos sinónimos del término manifiesta, afirmando que sólo hay infracción manifiesta cuando ésta es patente y notoria, evidente –esto es, cuando se aprecia a primera vista, es clara, no ofrece dudas–, palmaria –es decir, que su apreciación no exige una labor de interpretación acerca del sentido y alcance de las normas, bastando para ello con leer el precepto–, indudable e indiscutible). Por otro lado, debe tratarse de infracción de precepto sustantivo, no formal, con rango de ley, lo que excluye de plano la revisión fundada en infracción de preceptos de rango reglamentario (SSTS de 10 de mayo de 1989, 1 de febrero de 1999, 22 de noviembre de 2002 y 11 de julio de 2005, entre otras).

b) Que se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración tributaria al dictar el acto objeto de la revisión. Así pues, para que proceda la revisión de oficio prevista en el art. 141.b) LFGT es preciso que los elementos o partes del hecho imponible descubiertos sean trascendentes desde el punto de vista económico (STS de 13 de julio de 2002); que con anterioridad a la iniciación del citado procedimiento tales elementos o partes del hecho imponible fuesen íntegramente ignorados por la Administración tributaria; que la revisión se funde precisamente en pruebas que muestren, desde el punto de vista fáctico, elementos o partes del hecho imponible, descartándose así la posibilidad de iniciar la revisión por cuestiones de calificación jurídica o de valoración de los hechos (STS de 25 de octubre de 2004); que lo ignorado (y descubierto a través de este procedimiento) sean elementos o partes del hecho imponible, lo que impide, por ejemplo, una revisión encaminada a modificar la base imponible respecto de un hecho imponible conocido (SSTS de 18 de septiembre y 22 de noviembre de 2004); y que la ignorancia sea predicable de la Administración tributaria entendida como un todo inescindible, de modo que si una unidad administrativa cualquiera encuadrada en la Administración tributaria tiene conocimien-

to de esos elementos o partes del hecho imponible, ello ya excluye la posibilidad de la revisión, aunque las competencias de la citada unidad administrativa nada tengan que ver con el tributo que grave dichos elementos o partes del hecho imponible (STS de 13 de marzo de 1982).

c) *Competencia y tramitación.*

El órgano competente para esta revisión es el Consejero de Economía y Hacienda, como claramente indica el art. 141 LFGT, sin que pudiera cualquier otro encuadrado en la Administración tributaria arrogarse la competencia para la citada revisión.

En cuanto a la tramitación, y aunque el art. 141 LFGT nada dice acerca de los modos de *iniciación* de este procedimiento de revisión, el mismo puede ser iniciado tanto de oficio como a instancia del interesado. Acerca de la determinación del órgano encargado de la iniciación del procedimiento, caso de que éste se inicie de oficio, y ante la ausencia de previsión expresa al respecto tanto en la LFGT como en la LFACFN (en este último caso porque, siguiendo el actual esquema de recursos de la LRJAP-PAC, no se prevé en el procedimiento administrativo general de la Comunidad Foral un expediente revisor de este género), hay que concluir que lo más lógico será encomendarla al propio órgano que dictó el acto, aplicando por analogía lo dispuesto para la revisión de actos nulos en el art. 53.1 LFACFN. No plantea mayores problemas admitir la iniciación de este procedimiento a instancia de los interesados, a pesar del silencio que guarda el art. 141 LFGT acerca de este punto, pues el art. 3º RDII reconoce expresamente la posibilidad de que los obligados tributarios lo insten.

Respecto del plazo dentro del cual es posible iniciar este procedimiento de revisión de oficio, ha de estarse a lo que expresamente indica el art. 141 LFGT: sólo cabrá en tanto en cuanto no haya prescrito la acción administrativa, bastando para ello que el procedimiento se inicie dentro del citado plazo de cuatro años, aunque la resolución definitiva se notifique una vez transcurrido dicho plazo.

Atendiendo a la fase de *desarrollo* del procedimiento, la emisión del correspondiente acto resolutorio del expediente no exige dictamen

del Consejo de Navarra (en este sentido, la STS de 13 de julio de 2002 sostiene, aplicando normativa tributaria de régimen común, que no resulta exigible en estos casos dictamen del Consejo de Estado).

Finalmente, el examen de la cuestión relativa al *plazo máximo de resolución* de este expediente exige estudiar con detenimiento la remisión que a este respecto se efectúa en el art. 2.c) del DF 129/2002, de 17 de junio. Dicho precepto remite la regulación del plazo máximo de duración y de los efectos estimatorios o desestimatorios derivados de su incumplimiento a lo dispuesto en la LRJAP-PAC. Pero, por lo que se ve, el legislador foral no reparó en que tras la reforma operada en la LRJAP-PAC por la Ley 4/1999, de 13 de enero, el procedimiento de revisión de actos anulables (esto es, aquél que tiene una fisonomía más próxima al previsto en el art. 141 LFGT) dejó de existir, quedando tal remisión, pues, vacía de contenido. La integración de esa laguna debe hacerse, a mi juicio y a falta de paralelo procedimental en la LRJAP-PAC, acudiendo al plazo de resolución (y notificación) de seis meses previsto con carácter general en el art. 42.2 de dicha norma. Y por lo que se refiere a los efectos derivados del incumplimiento del citado plazo máximo, éstos dependerán de que el procedimiento se haya iniciado de oficio (en cuyo caso el efecto será la caducidad del procedimiento) o a instancia del interesado (supuesto en el que se producirá la desestimación presunta por silencio), por ser ésta la solución más lógica, según se ha razonado ya al hablar de esta misma cuestión en relación con el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho en un apartado anterior de este capítulo. No obstante, sería deseable que, de cara al futuro, se evitase esa remisión inicial al vacío que hace el DF 129/2002, y que fácilmente puede solventarse a través de la previsión expresa de un plazo de resolución.

A la vista del razonamiento anterior, ha de concluirse que la OF 151/2005, de 15 de noviembre, del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior, adopta una solución, a mi juicio, incorrecta en cuanto a la determinación del plazo máximo de resolución de este expediente, dejándolo fijado en tres meses, sin que sepamos a ciencia cierta cuál es la argumentación en la que se funda tal conclusión.

- d) *Recurso contra la resolución expresa o presunta que pone fin al procedimiento.*

Al igual que en el caso del procedimiento de declaración de nulidad de pleno Derecho, el art. 144 LFGT prevé que contra la resolución expresa o presunta que declare o rechace la anulación del acto administrativo de que se trate cabe la interposición de reclamación económico-administrativa. En este punto debe recordarse lo expuesto respecto de los recursos contra las resoluciones dictadas en el marco del procedimiento de declaración de nulidad de pleno Derecho, pero con los matices que a continuación se verán. Obsérvese que aquí el órgano competente para dictar la resolución es el Consejero de Economía y Hacienda, mientras que el órgano que ha de reconocer de la reclamación económico-administrativa es el TEAFN, si bien (como ya se ha expuesto con anterioridad y se verá con más detalle en un apartado posterior) sus acuerdos están sujetos a ratificación por el Gobierno de Navarra. A partir de aquí nos encontramos con una curiosa situación digna de ser resaltada: estando el TEAFN integrado por funcionarios jerárquicamente dependientes del citado Consejero, son ellos quienes deben dictaminar acerca de la acomodación a Derecho del acto impugnado, aunque formalmente la resolución se adopte por el Gobierno de Navarra en virtud del acto de ratificación al que se viene haciendo referencia. Así pues, el inconveniente de orden jurídico-formal al que se ha hecho alusión en el epígrafe dedicado a los recursos contra resoluciones dictadas en el marco del procedimiento de declaración de nulidad de pleno Derecho parece quedar salvado, pues podemos calificar la reclamación económico-administrativa contra la resolución del Consejero como una especie de alzada ante el Gobierno de Navarra. No obstante, los inconvenientes psico-jurídicos a los que se ha hecho referencia siguen hallándose presentes, pues (no nos engañemos) la resolución técnica del caso corresponde a los funcionarios integrantes del TEAFN, constituyendo la ratificación del Gobierno de Navarra un puro trámite formal en la casi totalidad de los supuestos.

Parece, pues, de todo punto razonable propugnar la desaparición de esa reclamación económico-administrativa, permitiendo a los interesados acudir directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa en impugnación del acto resolutorio de este expediente.

### C) La devolución de ingresos indebidos.

#### a) *Introducción y marco normativo.*

Ya se ha puesto de manifiesto con anterioridad lo inadecuado de la ubicación sistemática de este procedimiento en la LFGT, pues, más que calificable como de revisión de actos dictados en materia tributaria, ha de considerarse como un procedimiento de gestión, encuadrable entre los de recaudación. La lacónica regulación del art. 142 LFGT en esta materia se ve ampliamente complementada por el contenido del RDII.

#### b) *Concepto de ingreso indebido.*

Es ésta una cuestión en la que hemos de detenernos un momento a la vista de la confusión que habitualmente causa la expresión “ingreso indebido”. Es ésta una expresión de carácter marcadamente técnico, alejada de lo que en lenguaje coloquial puede llegar a entenderse como ingreso indebido. Y es que ingreso indebido no es todo aquél que no debió realizarse en las cajas de la Hacienda Pública. El concepto técnico de ingreso indebido conlleva un plus sobre la base de esa circunstancia inicial de la indebida percepción por la Administración tributaria de determinadas cantidades. Partiendo de esa base, el art. 2º.2 RDII configura, sin ánimo de exhaustividad, varios supuestos de ingresos indebidos: el pago de deudas inexistentes, el pago de deudas prescritas, el pago de deudas previamente extinguidas por pago o por cualquiera de los modos anormales de extinción de las obligaciones tributarias, el pago excesivo respecto del importe liquidado o autoliquidado y aquellos ingresos excesivos que resulten de la rectificación de errores de hecho, materiales o aritméticos. Junto a éstos, podemos añadir otros supuestos de ingresos indebidos: todos aquéllos en los que la Administración reconozca expresamente al obligado tributario (o a sus herederos o causahabientes, en su caso) la pertinencia de la devolución de cantidades previamente ingresadas por éste, que hayan devenido indebidas en virtud de ese reconocimiento administrativo. Así, tendrán ese carácter las devoluciones

de cantidades resultantes de la estimación de recursos tributarios [previstas en el art. 7º.2.a) RDII], así como las derivadas de la rectificación de autoliquidaciones o de la estimación de reclamaciones relativas a actos de retención y de repercusión tributarias; en definitiva, tienen el carácter de ingresos indebidos todos aquéllos con origen en anomalías detectadas en el procedimiento de gestión (entendido en sentido amplio), siempre que tales anomalías hayan sido reconocidas por la Administración tributaria (o por los Tribunales de Justicia, en su caso).

Ello excluye del concepto de ingresos indebidos a todas aquellas devoluciones que vengan motivadas por el normal funcionamiento de los mecanismos previstos en las normas tributarias: así sucede con las devoluciones que pueden darse en el IRPF y en el IS como consecuencia de excesos de retenciones y demás pagos a cuenta respecto de la cuota líquida (es decir, cuando aparecen en estos tributos cuotas diferenciales negativas) y con las previstas en la normativa del IVA en los casos de excesos de las cuotas devengadas respecto de las soportadas deducibles (vid. Ac.TEAFN de 22 de abril de 2004, exp. 28/01). Tal distinción ha venido a quedar reflejada en la actual LGT, que deja fijado el régimen jurídico de las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo en el art. 31, mientras que al tratamiento que ha de darse a las devoluciones de ingresos indebidos *stricto sensu* se dedica el art. 32. Un atisbo de esa distinción se observa –pero de forma mucho más discreta que en la normativa de régimen común, ciertamente– en el art. 4º RDII.

Ahora bien: el concepto de ingreso indebido así construido tiene un claro límite, pues exige en todo caso el previo reconocimiento de la Administración (siempre que no nos hallemos ante uno de los supuestos previstos en el art. 2º.2 RDII, claro está, pues en estos casos la mera constatación de la anomalía debe provocar la inmediata devolución) a través del correspondiente acto administrativo. Tal límite impide proceder a la devolución de cantidades que hayan sido ingresadas con motivo del dictado de actos administrativos que hayan devenido firmes y consentidos, por no haber sido impugnados dentro de los plazos habilitados para ello (art. 2º.4 RDII), aunque finalmente podría darse lugar a la devolución de lo indebidamente ingresado si prosperase

frente al correspondiente acto alguno de los procedimientos previstos en los arts. 140, 141 ó 159 LFGT (art. 3º RDII).

Es constante la doctrina del TS (de la que se ha hecho eco en numerosas ocasiones el TEAFN) acerca de la cuestión. En numerosas sentencias ha dejado sentado que no puede prosperar en modo alguno la mera solicitud de devolución de ingresos indebidos frente a actos administrativos firmes, basándose en la distinción entre devolución directa y devolución indirecta de ingresos indebidos (vid. SSTs de 19 de enero de 1996, 9 de diciembre de 1999, 28 de enero de 2003 y 16 de marzo de 2004, entre otras).

c) *Sujetos legitimados para solicitar la devolución.*

De forma muy escueta, el art. 142.1 LFGT indica que podrán pedir la devolución los obligados tributarios y sus herederos o causahabientes. Ello da lugar a que, al menos teóricamente, tengan el carácter de sujetos legitimados para solicitar la devolución todos aquellos comprendidos en el Capítulo III del Título III de la LFGT.

Como desarrollo de esta previsión legal, el art. 1º.1 RDII aclara que junto a los sujetos antes indicados también están legitimados para solicitar la devolución de ingresos indebidos las entidades absorbentes o de nueva creación que resulten de fusiones por absorción o por creación de nueva sociedad (respecto de las que correspondiesen a las sociedades extinguidas), las entidades resultantes o beneficiarias de una escisión (respecto de las devoluciones a que tuviere derecho la entidad original) y los socios o partícipes de las sociedades o entidades disueltas y liquidadas.

Abundando en la cuestión (y, probablemente, con pretensión puramente aclaratoria), los arts. 15, 16 y 17 RDII incluyen entre los sujetos que pueden solicitar la devolución a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta, a los sujetos que hayan padecido retención o ingreso a cuenta, los sujetos que hayan efectuado repercusión tributaria obligatoria y los sujetos repercutidos.

d) *Contenido del derecho a la devolución.*

Caso de que la devolución resulte procedente no sólo habrá de devolverse el principal (esto es, del ingreso indebido) sino que también se abonará el interés de demora del art. 50.2.c) LFGT, por el tiempo transcurrido entre la fecha del ingreso en las Arcas de la Hacienda Foral navarra y el momento en que se ordene la devolución (arts. 142.1 LFGT y 5º.3 RDII).

La fijación del *dies a quo* para el devengo de los intereses de demora no plantea problemas cuando el ingreso indebido ha venido dado por un pago efectuado por quien obtiene la devolución, pues en ese caso el día inicial del devengo de los intereses coincidirá con la fecha en que el pago se produjo. Distinto es el caso en que la devolución de ingresos indebidos consiste, por ejemplo, en cuotas tributarias que en su origen fueron retenciones que no deberían haberse practicado. No obstante, si lo que se impugnó fue la autoliquidación del impuesto correspondiente y no los actos de retención, habrá de reputarse que el ingreso indebido sólo existió desde el momento en que la devolución debió efectuarse conforme a las normas generales de devolución de cuotas diferenciales negativas del respectivo impuesto (vid. Ac.TEAFN de 2 de marzo de 2005, exp. 317/02).

Por lo que se refiere al *dies ad quem*, la Administración Tributaria sólo está obligada al pago de intereses de demora hasta el momento en que se emite la propuesta de pago, pues no puede hacerse responsable a la Administración del retraso en el pago imputable a la entidad bancaria que lo realice, una vez que ésta recibe la propuesta de pago de la Administración (vid. el Ac.TEAFN anteriormente citado).

En el caso de que el ingreso indebido se hubiera efectuado en vía de apremio, el principal de la devolución estará también integrado por los recargos, costas e intereses satisfechos a resultas de la iniciación del citado procedimiento de apremio (art. 5º.2 RDII).

e) *Competencia.*

Son órganos competentes para la instrucción y resolución del expediente de ingresos indebidos (arts. 8 y 9 DF 188/2002, de 19 de agosto):

- la correspondiente Sección del Servicio de Recaudación y el Director del Servicio, respectivamente, cuando el ingreso indebido provenga de duplicación o exceso en el pago, pago de deudas prescritas o corrección de errores de hecho o de derecho que se hayan producido en el marco del procedimiento de gestión recaudatoria;
- la correspondiente Sección gestora del Impuesto de que se trate y el Director del Servicio de Tributos Directos y Grandes Empresas o el de Tributos Indirectos (según que el tributo de que se trate se halle encuadrado en el ámbito competencial de una u otra Dirección de Servicio), respectivamente, cuando el ingreso indebido provenga de defecto observado en el procedimiento de gestión (ya sea dicho defecto derivado de autoliquidación o de liquidación practicada por la Administración);
- el Servicio de Inspección Tributaria y su Director, cuando el ingreso indebido provenga de liquidaciones o actos dictados por dicho Servicio;
- el correspondiente Departamento u Organismo y su titular, cuando se trate de ingresos efectuados en otros Departamentos u Organismos ajenos al Departamento de Economía y Hacienda.

f) *Tramitación.*

El procedimiento de devolución de ingresos indebidos puede *iniciarse* de oficio o instancia de persona interesada (art. 7º.1 RDII). Respecto de la iniciación a instancia de los interesados poco ha de añadirse a lo expuesto en el epígrafe dedicado a los sujetos legitimados para instar la devolución. Simplemente, habrá de indicarse que tales sujetos provocarán el inicio del procedimiento mediante la presentación de una solicitud ante los órganos competentes para la tramitación de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, que habrá de contener las menciones a las que se hace referencia en el art. 7º.4 RDII.

La iniciación de oficio de este expediente procederá en los casos previstos en el art. 7º.2 RDII, esto es, en los casos en que la Adminis-

tración detecte que concurre alguna de las circunstancias previstas en el art. 2.º RDII, antes relacionadas; cuando el derecho a la devolución resulte de una liquidación tributaria y cuando la devolución tenga su origen en la asunción total o parcial de las pretensiones deducidas en un recurso, en una reclamación económico-administrativa, en una sentencia judicial o en una solicitud de revisión de actos firmes.

En cuanto al plazo dentro del cual puede solicitarse la devolución de ingresos indebidos, éste coincide con el de la prescripción del correspondiente ingreso indebido [arts. 55.d) LFGT y 6.º.1 RDII], empezando a computarse dicho plazo desde el momento en que se efectuó el mismo (arts. 56 LFGT y 6.º.2 RDII), debiendo tomarse en cuenta a efectos del cómputo del citado plazo de prescripción todos aquellos actos que pudieran interrumpirla. A estos efectos, el art. 6.º.3 RDII fija un particular *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de aquellas sanciones pecuniarias que hayan sido satisfechas por un sujeto que fallezca antes de que el acto de imposición de las sanciones haya ganado firmeza; en estos casos, el plazo de prescripción se iniciará el día del fallecimiento del sujeto infractor.

El derecho a la devolución de estas sanciones (configurado en el art. 2.º.3 RDII) se funda, por un lado, en el principio de intransmisibilidad de las sanciones a los herederos (art. 33.1 LFGT) y, por otro, en la inexigibilidad de las sanciones mientras éstas no sean firmes en vía administrativa (art. 45.5 RRRIEA).

Junto a ese plazo de prescripción de la solicitud de devolución, el art. 6.º.4 RDII configura otro distinto, también de cuatro años, para la exigencia de la efectiva devolución, que comenzará a computarse desde la fecha de notificación del acto por el que la Administración reconozca el derecho a la devolución.

Ninguna disposición contiene el RDII acerca del *desarrollo* del procedimiento, con lo que habrá de estarse supletoriamente a lo que para esta fase del procedimiento disponen, con carácter general, la LFGT y el RRRIEA.

Respecto de la *terminación* del procedimiento, el art. 9.º.1 RDII prevé que en un plazo máximo de seis meses contados desde la iniciación del expediente habrá de notificarse la resolución que proceda al

interesado, de modo que si la Administración incumple dicho plazo, el efecto derivado de tal incumplimiento es la denegación presunta de la solicitud (art. 9º.5 RDII). Sin embargo, pudiéndose iniciar el procedimiento de oficio, según se ha visto con anterioridad, el RDII no prevé el efecto jurídico del transcurso del plazo sin haberse emitido resolución expresa. Pues bien: en vista de que no parece razonable tener abierto un procedimiento indefinidamente, parece lo más razonable que en este caso el efecto del incumplimiento del plazo sea el de la caducidad.

En la OF 151/2005, de 15 de noviembre, del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior, se ha olvidado que este procedimiento puede iniciarse de oficio, de modo que no se fija plazo máximo de resolución ni efecto derivado de su incumplimiento.

Finalmente, el RDII contiene algunos preceptos relativos a la ejecución de la devolución, una vez que ésta haya sido reconocida en el marco del procedimiento antes descrito (arts. 11, 12 y 13).

g) *Recurso contra la resolución que pone fin al expediente.*

Contra el acto expreso o presunto resolutorio del expediente de devolución de ingresos indebidos cabe la interposición de reclamación económico-administrativa, si nos limitamos a lo que literalmente dice el art. 144 LFGT, que alude exclusivamente a “las reclamaciones que se regulan en la sección 4ª del presente capítulo”, siendo así que el recurso de reposición se halla regulado en la sección 3ª del mismo capítulo. Sin embargo, el art. 9º.4 RDII permite interponer recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa contra dicha resolución, previsión, a mi juicio, muy acertada, pues el acto resolutorio de este expediente no constituye sino uno más de los que ponen fin a un procedimiento de gestión, razón que justifica que quepan contra dicho acto resolutorio los mismos recursos que contra cualquier otro dictado en materia tributaria.

**D) Rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos.**

a) *Concepto de error de hecho.*

Es éste otro de los conceptos que ha dado lugar a numerosos pronunciamientos jurisdiccionales, probablemente a causa de la coloquialización del concepto de “error de hecho”, lo que aparta el contenido de esta expresión de su significado técnico.

Los teóricos del Derecho Administrativo vienen a afirmar que la rectificación de error material supone la subsistencia del acto, que se mantiene una vez subsanado el error. Tal conceptualización de la citada rectificación permite distinguirla de la anulación de actos como consecuencia de errores determinantes de la voluntad administrativa, para la que no está permitido el empleo de esta vía.

Ahora bien: en el ámbito tributario ese tradicional concepto del error de hecho ha quedado desvirtuado por vía reglamentaria. En efecto: véase cómo el art. 7º.2.c) RDII admite la devolución de ingresos indebidos fundada en la rectificación de errores de hecho, con lo que se da por hecho que tal rectificación puede dar lugar a que el acto tributario original (liquidación, providencia de apremio, etc.) no subsista en todos sus extremos. Similar conclusión ha de extraerse de lo que dispone el art. 91.2.a) RRCFN, que ordena la paralización de las actuaciones de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando se demuestre por el interesado que la determinación de la deuda se halla viciada por un error de hecho. No es que la indicada paralización muestre *per se* la capacidad de los órganos gestores para rectificar errores de hecho que provoquen una modificación esencial de los actos tributarios en su aspecto cuantitativo (en particular, de los actos liquidatorios), sino que esa capacidad queda expresamente puesta de manifiesto en lo dispuesto en el párrafo segundo del apartado 3 del mismo precepto.

Dicho esto, debe precisarse qué haya de entenderse por error de hecho. Existe unanimidad en la doctrina al considerar que es aquél que versa sobre un suceso, cosa o hecho de la realidad, independiente de toda opinión, apreciación y, por supuesto, de toda operación de calificación o interpretación jurídica.

Dicho concepto ha traspasado los límites de la doctrina y se ha instalado hace ya bastantes años en la jurisprudencia del TS. El TEAFN viene citando reiteradamente la STS de 23 de diciembre de 1991, que define con mucha claridad el error de hecho: “El error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose *prima facie* por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho), por lo que, para poder aplicar el mecanismo procedimental de rectificación de errores materiales o de hecho, se requiere que concurren, en esencia, las siguientes circunstancias: 1) que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas o transcripciones de documentos; 2) que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte; 3) que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables; 4) que no se proceda de oficio a la revisión de actos administrativos firmes consentidos; 5) que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); 6) que no padezca la subsistencia del acto administrativo (es decir, que no se genere la anulación o revocación del mismo, en cuanto creador de derechos subjetivos, produciéndose uno nuevo sobre bases diferentes y sin las debidas garantías para el afectado, pues el acto administrativo rectificador ha de mostrar idéntico contenido dispositivo sustantivo y resolutorio que el acto rectificado, sin que pueda la Administración, so pretexto de su potestad rectificatoria de oficio, encubrir una auténtica revisión, porque ello entrañaría un *fraus legis* constitutivo de desviación de poder); y, 7) que se aplique con un hondo criterio restrictivo”.

b) *Competencia y tramitación.*

Nada indica el art. 143 LFGT acerca del concreto órgano que será competente para iniciar y resolver el expediente de rectificación (lo único que dice el precepto es que la rectificación la realizará “la Admi-

nistración tributaria”). Lo lógico, no obstante, es que el competente para proceder a la rectificación sea el propio órgano que dictó el acto en el que se aprecie el error. Es ésta la solución que adopta el art. 55.1 LFACFN respecto de la corrección de esta clase de errores en el marco del procedimiento administrativo general.

El procedimiento podrá *iniciarse* de oficio o a instancia de los interesados. No obstante, hay que tener en cuenta que si es el interesado quien insta la rectificación de un error cometido por él mismo al confeccionar su autoliquidación, el procedimiento adecuado no es éste sino el de rectificación de autoliquidaciones que se examinará más adelante.

La rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos podrá realizarse en cualquier momento, si atendemos literalmente a lo que dice el art. 143 LFGT. Es posible que tal prevención se realizase atendiendo a la tradicional conceptualización de este procedimiento, que, como se ha dicho al inicio de este apartado, permitía originalmente la corrección de aquellos errores que no afectasen a la subsistencia del acto. Ahora bien: en la medida en que tal corrección de errores puede afectar a lo más esencial de los actos tributarios (esto es, a la fijación de la obligación tributaria principal o de aquéllas otras accesorias de contenido pecuniario), sus efectos económicos deberán quedar limitados al plazo de prescripción legalmente previsto, atendiendo a un elemental principio de seguridad jurídica.

El art. 143 LFGT no contiene regla alguna relativa al *desarrollo* del procedimiento, por lo que deberá someterse a las disposiciones previstas para esta fase del procedimiento en la LFGT y el RRRIEA, y ello por el carácter supletorio que estas normas tienen en materia procedimental. En particular, es de destacar que debe darse audiencia al interesado, aunque nada disponga al respecto el art. 143 LFGT, a no ser que se haya dado inicio al expediente a instancia del interesado y éste haya manifestado en el escrito de solicitud lo que hubiera tenido por conveniente y aportado las pruebas oportunas en apoyo de sus alegaciones.

Como en cualquier otro procedimiento, el modo normal de terminación de éste de rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho será la resolución expresa del órgano competente pronuncian-

dose acerca de la procedencia o improcedencia de la rectificación. Sin embargo, nos preguntamos acerca del plazo en que habrá de emitirse tal resolución, pues el art. 143 LFGT nada dispone acerca de este particular. Ello nos exige acudir al DF 129/2002, de 17 de junio, cuyo art. 2.b) dispone que aquellos procedimientos cuya normativa reguladora no establece plazos o efectos se regirán por lo dispuesto en la LFGT, en cuanto al plazo máximo de seis meses, y por la LRJAP-PAC, en cuanto a los efectos derivados del silencio administrativo. El problema es que el art. 105.2 LRJAP-PAC no determina cuáles serán esos efectos, por lo que habrá de acudirse a la regla general del art. 43.2 LRJAP-PAC. Nótese, para terminar, que este procedimiento no está previsto en la OF 151/2005, de 15 de noviembre, del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior.

c) *Recurso contra la resolución expresa o presunta.*

Según el art. 144 LFGT, contra la resolución del procedimiento de corrección de errores materiales, de hecho o aritméticos cabe la interposición de reclamación económico-administrativa. A pesar del silencio que acerca de este punto guarda el art. 144 LFGT, entiendo que también cabrá la interposición de recurso de reposición ante el propio órgano que dictó el acto resolutorio.

**E) La declaración de lesividad.**

a) *Concepto.*

Hemos visto en epígrafes anteriores cómo la Administración tributaria puede, a través de procedimientos extraordinarios, anular por sí misma determinados actos que sean gravemente contrarios al ordenamiento jurídico, ya sea, en particular, porque incurren en nulidad de pleno Derecho o en una anulabilidad cualificada. Pues bien: frente a esa extraordinaria posibilidad de revisión arbitrada en los arts. 140 a 143 LFGT, se admite que la Administración acuda, con carácter general, a la jurisdicción contencioso-administrativa en demanda de anu-

lación de aquellos actos administrativos declarativos de derechos contrarios al ordenamiento jurídico que no adolezcan de nulidad de pleno Derecho ni de anulabilidad cualificada (art. 146 LFGT). La declaración de lesividad se halla prevista también en el art. 43 LJCA.

Para acudir ante los jueces y Tribunales de lo contencioso-administrativo la Administración debe previamente declarar lesivos para el interés público los actos cuya anulación pretenda obtener. Así que, en puridad, no nos hallamos aquí ante un procedimiento de revisión del estilo de los que se han estudiado hasta este momento, ya que la terminación del procedimiento de declaración de lesividad no se produce con la emisión de un acto administrativo anulatorio de aquél otro cuya nulidad había sido instada en un principio, sino que finaliza simplemente con la declaración de lesividad para el interés público del correspondiente acto administrativo, correspondiendo en última instancia a la jurisdicción contencioso-administrativa el pronunciamiento final sobre la anulación o acomodación a Derecho del acto.

b) *Competencia y tramitación.*

El art. 146 LFGT se limita a indicar que es la Administración tributaria la que debe efectuar la declaración de lesividad, sin señalar cuál es el órgano competente para ello. Ello nos exige acudir al art. 54 LFACFN, del cual se desprende que es el Consejero de Economía y Hacienda quien ha de declarar la lesividad de los actos anulables provenientes tanto de su propio Departamento como del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra. Ahora bien, existen actos de naturaleza tributaria dictados por el Gobierno de Navarra (sin ir más lejos, las resoluciones de reclamaciones económico-administrativas, pues son atribuibles al Gobierno de Navarra, como más adelante se verá) cuya lesividad entendemos que debe ser declarada por él mismo, conforme indica el art. 54.2 LFACFN, pues el art. 146 LFGT limita la competencia de la Administración tributaria para la declaración de lesividad únicamente a “sus propios actos declarativos de derechos”. En ningún caso cabe la delegación de la competencia resolutoria en los órganos que dictaron los actos, por prohibirlo expresamente el art. 36.2.d) LFACFN.

Pudiéndose *iniciar* este procedimiento únicamente de oficio, por su propia naturaleza, y ante el silencio que guarda el art. 146 LFGT en cuanto a la determinación del órgano encargado de incoar el procedimiento, ha de acudir al art. 54.1 LFACFN, el cual prevé su iniciación por el propio órgano autor del acto.

A diferencia de lo que hacen los arts. 218.2 LGT y 103.2 LRJAP-PAC, ni la LFGT ni la LFACFN establecen plazo alguno para la adopción de la declaración de lesividad. No obstante, parece que por un elemental principio de seguridad jurídica tal posibilidad ha de quedar limitada, al menos, al plazo de prescripción de la acción administrativa en lo que hace a sus efectos económicos.

En cuanto a la fase de *desarrollo* de este procedimiento ha de indicarse que no resulta preciso dictamen del Consejo de Navarra y que, no obstante, el silencio que a este respecto guardan el art. 146 LFGT y la LFACFN, deberá concederse audiencia a los interesados, por aplicación de la regla general contenida en el art. 86.1 LFGT, perfectamente extensible al supuesto que nos ocupa.

Es obvio que el modo normal de *terminación* del procedimiento será la emisión de la correspondiente declaración de lesividad. Dicha declaración de lesividad deberá producirse en un plazo de seis meses, de conformidad con lo previsto en el art. 2.b) DF 129/2002, de 17 de junio. En el caso de que dicha resolución no se emitiera en el citado plazo de seis meses, el procedimiento caducará [art. 103.3 LRJAP-PAC, por remisión del art. 2.b) DF 129/2002, de 17 de junio]. La resolución declarativa de lesividad debe ir seguida de la interposición de recurso contencioso-administrativo en un plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la declaración de lesividad (art. 46.5 LJCA). Este procedimiento de declaración de lesividad tampoco se contempla en la OF 151/2005, de 15 de noviembre, del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior.

**F) Otros procedimientos revisorios no expresamente contemplados en la LFGT.**

a) *Introducción y marco normativo.*

En este apartado se hará referencia a otros procedimientos de revisión de actos tributarios que no se mencionan en la LFGT. De ordinario suelen encuadrarse juntamente con el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, en la medida en que de su resolución puede derivar un ingreso indebido. Sin embargo, no parece esa la ubicación sistemática más adecuada, así como tampoco parece demasiado coherente su inclusión entre los procedimientos de revisión de oficio (pues es forzoso que se inicien a instancia de parte, como más adelante se verá). Sin embargo, razones de sistemática tradicional aconsejan incluirlos aquí, a fin de evitar al lector una trabajosa búsqueda de los mismos.

Los procedimientos a los que se hará referencia son los de rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, impugnación de actuaciones de retención o ingreso a cuenta e impugnación de actos de repercusión tributaria. Se hallan regulados en los arts. 14 a 17 RDII.

b) *La rectificación de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones.*

a') *Justificación.*

En la medida en que las autoliquidaciones no son actos administrativos (pues no emanan de la Administración, sino que son confeccionadas por los sujetos pasivos en cumplimiento del deber de colaboración que tienen para con la Hacienda Pública), ello provoca que no puedan ser directamente impugnadas por los sujetos pasivos. Así pues, si un sujeto pasivo detecta que confeccionó erróneamente su declaración tributaria y desea que tal error se rectifique, debe empezar por solicitar de la Administración la emisión de una liquidación rectificativa de los mencionados conceptos erróneos. Una vez que la Administración emita la citada liquidación, ya nos hallaremos en presencia de

un acto administrativo susceptible de ingresar en la cadena de los recursos propios de la vía económico-administrativa.

b') *Competencia y tramitación.*

El art. 14.3 RDII remite lo relativo a la competencia para la instrucción y resolución del expediente a lo previsto en los arts. 8 y 9.3 RDII, de modo que basta aquí con remitirse a lo que ya se dice en el epígrafe correspondiente respecto de la competencia para la instrucción y resolución del expediente de devolución de ingresos indebidos, teniendo en cuenta, no obstante, que aquí nos hallamos exclusivamente ante actuaciones que tienen por objeto autoliquidaciones.

El procedimiento siempre *se inicia* a instancia del interesado (art. 14.1 RDII) mediante la presentación del correspondiente escrito solicitando la rectificación. Queda descartada, por tanto, la iniciación de oficio de este procedimiento.

Para poder tomar en consideración la solicitud de rectificación, es preciso (art. 14.2 RDII):

- 1) que no se haya practicado liquidación definitiva modificando la autoliquidación;
- 2) que no hayan transcurrido los plazos prescriptivos previstos para el derecho que tiene la Administración de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para el derecho del obligado tributario a solicitar la devolución de ingresos indebidos; y
- 3) que la Administración no haya practicado liquidación provisional modificativa de la autoliquidación. Sin embargo, cabe la solicitud de rectificación que verse sobre aspectos distintos de los que hayan sido objeto de modificación a través de liquidación provisional.

Si no se cumpliera alguno de esos tres requisitos, ello impedirá seguir adelante con el examen de la solicitud de rectificación. No obstante, el hecho de que concurran los tres requisitos anteriormente indicados no garantiza la admisión de la solicitud de rectificación, pues

es preciso que la pretensión del interesado se acomode a la normativa sustantiva del tributo correspondiente.

La regulación del *desarrollo* de este procedimiento se halla por completo remitida a lo previsto para el desarrollo del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. Ahora bien: como ya se dijo en su momento, dado lo escaso de la regulación, habrá que tener en cuenta las reglas generales que acerca de esta fase del procedimiento aparecen recogidas en la LFGT y en el RRRIEA.

Respecto de la *terminación* del procedimiento, hay que indicar que ésta se producirá con la emisión de la correspondiente liquidación estimatoria de la pretensión (art. 14.4 RDII) o de resolución desestimatoria que hará las veces de liquidación en cuanto al concreto aspecto planteado. La resolución expresa debe emitirse en un plazo de seis meses contados desde la iniciación del expediente (art. 9.1, por remisión del art. 14.3 RDII), produciéndose la denegación presunta de la pretensión en el caso de no cumplirse el citado plazo (art. 9.5, por remisión del art. 14.3 RDII).

c) *Recursos contra la resolución.*

Según el art. 14.3 RDII, “contra la resolución expresa o presunta podrá reclamarse en vía económico-administrativa, previo el recurso de reposición, si el interesado decidiera interponerlo”.

c) *Impugnación de actos de retención e ingreso a cuenta.*

a) *Justificación*

Tampoco los actos de retención e ingreso a cuenta pueden ser considerados actos administrativos, pues son realizados por particulares (retenedores y obligados a ingresar a cuenta) aunque en el marco del cumplimiento de una obligación que les impone la Administración tributaria. No obstante tratarse de actos entre particulares, se admite su impugnación con el fin de no dejar inermes a quienes padecen la

retención o el ingreso a cuenta, cuando consideren que ésta no se ajusta a Derecho. Sólo tras el pronunciamiento de la Administración tributaria acerca de la acomodación o no a Derecho del acto de retención o de ingreso a cuenta nos hallaremos ante un verdadero acto administrativo susceptible de reclamación económico-administrativa.

b') *Competencia y tramitación.*

La reclamación podrá efectuarse ante la Sección gestora del correspondiente Impuesto (art. 16.3 RDII). Hay que entender que dado que las retenciones e ingresos a cuenta son pagos anticipados o a cuenta de determinados impuestos (IRPF e IS, en particular), será competente para conocer de la impugnación la Sección gestora del Impuesto cuyo anticipo de pago se produce a través de la retención o ingreso a cuenta.

Sin embargo, el precepto no aclara si la resolución del expediente corresponderá a la Sección gestora o al Director de Servicio correspondiente. Menos dudas ofrece la determinación de la competencia para la instrucción del expediente: parece claro que la encargada de ello será la Sección gestora, pues no tendría sentido que tal unidad administrativa se hiciese sólo cargo de la recepción del escrito impugnatorio, remitiéndolo inmediatamente al Director del Servicio para su tramitación. Las dudas acerca de la determinación de la competencia para la resolución se acrecientan al observar que en los expedientes de devolución de ingresos indebidos y de solicitud de rectificación de autoliquidaciones es uno el órgano competente para la instrucción y otro aquél a quien se atribuye competencia para la resolución, amén de que el párrafo segundo del art. 16.6 RDII remite las cuestiones no reguladas expresamente en el art. 16 al resto de las disposiciones contenidas en el RDII. No obstante, la OF 151/2005, de 15 de noviembre, del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior, atribuye la competencia para el dictado de la resolución al Director del Servicio de Tributos Directos y Grandes Empresas.

El inicio de este expediente se produce siempre a instancia del interesado (sujeto que padece la retención o en cuyo nombre se realiza el ingreso a cuenta), debiendo interponerse en el plazo de un mes desde

que el acto de retención o ingreso a cuenta haya sido comunicado fehacientemente al reclamante o, en su defecto, desde que exista constancia de que éste haya tenido conocimiento de la retención o del ingreso a cuenta.

Una vez recibida la reclamación por la Sección gestora, se dará traslado de la misma al retenedor o al obligado a ingresar a cuenta a fin de que formule alegaciones en un plazo de quince días (párrafo tercero del art. 17.2 RDII, aplicable supletoriamente en virtud de lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 16.6 RDII).

La resolución acerca de acomodación o no a Derecho del acto de retención o ingreso a cuenta deberá emitirse en un plazo de seis meses contados desde que se recibió el escrito de impugnación. En el caso de que no se emita resolución expresa en dicho plazo, se producirá silencio administrativo negativo.

*c) Recurso contra la resolución del expediente.*

El art. 16.6 RDII no aclara expresamente cuál es el recurso procedente contra la resolución expresa o presunta, limitándose a indicar que contra dicha resolución “podrá interponerse (...) el correspondiente recurso o reclamación”. Desde luego que tratándose de acto dictado en el marco de un procedimiento de gestión y que no pone fin a la vía administrativa, no hay duda de que el recurso pertinente será la reclamación económico-administrativa, sin que quepa excluir la posibilidad de interponer recurso de reposición previo a la citada reclamación a la vista de lo que dispone el art. 2.2 RRRIEA.

*d) Impugnación de actos de repercusión.*

*a) Justificación y objeto del recurso.*

Del mismo modo que ocurre con los actos de retención e ingreso a cuenta, éstos de repercusión son actos realizados entre particulares en aplicación de la normativa tributaria, lo que impide considerarlos ac-

tos administrativos. A pesar de ello, se permite su impugnación por razones similares a las que se han apuntado respecto de la impugnación de los actos de retención e ingreso a cuenta.

Obsérvese, por otro lado, que no sólo es posible la impugnación del acto de repercusión por parte del sujeto que ha de soportarla (por disconformidad con dicho acto) sino que también es posible que el sujeto que repercute (incluyéndose bajo este concepto también al sustituto del contribuyente) requiera de la Administración un pronunciamiento acerca de la conformidad a Derecho del acto de repercusión en el caso de que el sujeto que ha de padecer la repercusión o que ha de reembolsar el tributo se niegue a ello.

No obstante, entendemos que cuando el reclamante es el sujeto que repercute o el sustituto del contribuyente, la resolución administrativa favorable a sus intereses no resulta totalmente determinante en orden a la consecución de su objetivo final (el restablecimiento de su patrimonio con la entrada en él de la cantidad reclamada). La obtención del citado pronunciamiento administrativo no habilita *per se* para la apertura de la vía de apremio, pues el sujeto acreedor no es la Administración tributaria, lo que obligará al sujeto obligado a la repercusión o al sustituto del contribuyente, en el caso de que quien haya de padecer la repercusión o efectuar el reembolso persista en su negativa a soportar la repercusión o a realizar el reembolso, a acudir a la jurisdicción civil para obtener la satisfacción de su pretensión.

#### b') *Competencia y tramitación.*

Según reza literalmente el art. 17.2 RDII, “la oposición podrá plantearse ante la Sección gestora del correspondiente Impuesto” (art. 17.2 RDII). La lectura literal del precepto no permite concluir, al igual que sucede con la impugnación de los actos de retención e ingreso a cuenta, si la resolución del expediente corresponderá a la Sección gestora o al Director de Servicio correspondiente. La OF 151/2005, de 15 de noviembre, del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior atribuye la competencia al Director del Servicio de Tributos Indirectos.

Este expediente se inicia siempre a instancia de parte, pudiendo interponer la reclamación tanto el sujeto que soporta la repercusión

como aquél que debe efectuarla o el sustituto del contribuyente (si bien estos dos últimos, sólo en el caso de que el sujeto obligado a soportar la repercusión o proceder al reembolso se nieguen a ello). El escrito de iniciación del expediente debe interponerse en el plazo de un mes desde que la repercusión o pretensión de reembolso hayan sido comunicados fehacientemente al reclamante o, en su defecto, desde que exista constancia de que éste haya tenido conocimiento de la repercusión o de la pretensión de reembolso. En el caso de que quien inste la resolución sea el sustituto del contribuyente o el sujeto que pretenda llevar a cabo la repercusión, el plazo del mes se contará desde que exista constancia de que quien debió soportar la repercusión o efectuar el reembolso se haya negado a ello.

Una vez recibida la reclamación por la Sección gestora, se dará traslado de la misma a la otra parte a fin de que formule alegaciones en un plazo de quince días (párrafo tercero del art. 17.2 RDII).

La resolución acerca de la acomodación o no a Derecho del acto de retención o ingreso a cuenta deberá emitirse en un plazo de seis meses contados desde que se recibió el escrito de impugnación. En el caso de que no se emita resolución expresa en dicho plazo, se producirá silencio administrativo negativo.

*c') Recurso contra la resolución expresa o presunta que pone fin al procedimiento.*

Aunque el art. 17.2 RDII no indica expresamente cuál es el recurso que cabe contra la resolución expresa o presunta de este expediente, no hay duda que el cauce impugnatorio adecuado es la reclamación económico-administrativa sin que sea descartable la interposición de recurso de reposición previo a dicha reclamación, cuando lo estime oportuno el interesado, ya que, según establece el art. 2º.1 RRRIEA, “todos los actos reclamables en vía económico-administrativa serán susceptibles de ser impugnados previamente en reposición”.

### III. EL RECURSO DE REPOSICIÓN PREVIO A LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

#### A) Fundamento y naturaleza jurídica.

Con la previsión de un recurso de reposición previo a la reclamación económico-administrativa se pretende permitir a los órganos gestores revisar sus propios actos antes de que se sometan al conocimiento de los órganos económico-administrativos. La doctrina duda de la eficacia práctica de este recurso de reposición, por considerar que cuando un órgano administrativo ha dictado en primera instancia un determinado acto administrativo conforme a un determinado criterio, difícilmente cambiará de parecer en vía de recurso. Por mi parte, entiendo que, a pesar de todo, este recurso de reposición puede llegar a ser útil, dado que, configurándose como potestativo, será el reclamante quien valorará la conveniencia de su interposición, empleándolo tan sólo en aquellos casos en que las circunstancias le permitan aventurar que tiene alguna posibilidad de éxito, evitando así un proceso que puede llegar a ser largo, complicado y costoso.

Dos caracteres fundamentales son predicables de este recurso de reposición: ser previo a la vía económico-administrativa y ser potestativo.

El primero de estos caracteres da lugar a que no pueda simultanearse el recurso de reposición con la reclamación económico-administrativa (arts. 150.2 LFGT y 3º.1 RRRIEA). Esa prohibición de simultaneidad obliga a determinar qué ocurre cuando han sido interpuestos coetáneamente un recurso de reposición y una reclamación económico-administrativa frente a un mismo acto tributario. Nos preguntamos cuál de los dos prevalece. El art. 3 RRRIEA acude a un criterio cronológico para resolver el problema: si el primeramente interpuesto lo ha sido el recurso de reposición, se declarará la inadmisibilidad de la reclamación económico-administrativa (apartado 2), mientras que si se interpuso primero la reclamación económico-administrativa, el recurso de reposición se dará por concluido sin más trámite (apartado 4).

El segundo permite al interesado hacer libre uso de este recurso, según su arbitrio, pudiendo acudir *per saltum*, esto es, directamente, a

la reclamación económico-administrativa (arts 150.1 LFGT y 2º.2 RRRIEA).

La posibilidad de hacer uso indistinto del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa frente a un acto de la Administración tributaria plantea el problema de la calificación del recurso en los supuestos en los que el interesado no lo haya hecho y el escrito de interposición no contenga dato alguno que permita aventurar cuál es la intención del recurrente. El art. 3º.5 RRRIEA lo soluciona entendiendo que el interesado pretende dejar de lado el recurso de reposición, atribuyendo al recurso la condición de reclamación económico-administrativa, vía que no me parece demasiado adecuada, pues priva al reclamante de uno de los recursos previstos en la cadena procedimental, sin haber sido siquiera consultado acerca de su intención.

## **B) Actos susceptibles de recurso de reposición.**

A la vista de lo que establece el art. 2º.1 RRRIEA pueden ser objeto de recurso de reposición cuantos actos sean reclamables en vía económico-administrativa. Ahora bien: quedan excluidos de la reposición tanto la resolución del propio recurso de reposición (arts. 150.6 LFGT y 16 RRRIEA), como la de las reclamaciones económico-administrativas, pues, como ya se ha indicado con anterioridad, este recurso de reposición es precisamente previo al acceso de la vía económico-administrativa.

## **C) Procedimiento.**

### *a) Iniciación.*

El plazo para la interposición del recurso de reposición es de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto impugnado (arts. 150.3 LFGT y 5º RRRIEA). Como en todo procedimiento administrativo, este recurso se interpondrá por escrito, el cual deberá contener una serie de menciones mínimas que recoge el art. 8º.1 RRRIEA. De entre todas esas menciones hay una a cuya omisión

no debe otorgarse mayor trascendencia: la relativa a la indicación de no haberse impugnado el mismo acto en la vía económico-administrativa [letra f], pues tal extremo puede ser perfectamente comprobado por la Administración tributaria a través de las aplicaciones informáticas vinculadas al registro de documentos de entrada.

De conformidad con lo que indica el art. 10 RRRIEA, el escrito de interposición del recurso de reposición se presentará en la sede del órgano autor del acto administrativo impugnado o, en su defecto, en las dependencias y oficinas a que se refiere el art. 38 LRJAP-PAC. Téngase en cuenta, a este respecto, la regulación que del Registro General del Gobierno de Navarra se hace en el DF 137/2002, de 24 de junio, sin perder de vista que las OOFF 5/2004, de 16 de febrero, y 77/2005, de 19 de julio, ambas del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior, crean sendos registros auxiliares en la Dirección General de Justicia y en el Tribunal Administrativo de Navarra, respectivamente.

Es competente para el conocimiento y resolución del recurso de reposición el propio órgano que dictó el acto impugnado (arts. 150.3 LFGT y 4º RRRIEA). Añaden dichos preceptos la siguiente apostilla “salvo que se atribuya su competencia a otro superior”. Tal apostilla carece de sentido alguno, pues desnaturaliza por completo este recurso, convirtiéndolo en una alzada. Es posible que tal expresión fuera copiada de la inserta en el art. 160.1 de la vieja LGT de 1963. Allí tenía cierto sentido, ya que pretendía dar cabida a ciertos recursos de reposición que eran resueltos por el superior jerárquico de quien dictó el acto impugnado (en concreto, se trataba de los recursos interpuestos ante las Oficinas liquidadoras de los Partidos y que eran resueltos no por ellas, sino por las Abogacías del Estado, según preveía el art. 216.2 del Reglamento de Derechos Reales de 1959), pero no existiendo en la actualidad tal caso en la normativa de procedimiento tributario foral, sería deseable que tal mención desapareciera del precepto.

b) *Legitimación, instrucción y terminación.*

Están legitimadas para interponer recurso de reposición las mismas personas que lo están para interponer reclamación económico-ad-

ministrativa. Los recurrentes pueden comparecer por sí mismos o por medio de representante, sin que sea preceptiva la intervención de abogado ni de procurador (art. 7º RRRIEA).

En cuanto a la instrucción, la escasez de la regulación que contiene el RRRIEA en este punto da lugar a que haya que acudir supletoriamente a las disposiciones que en materia de instrucción se prevén para las reclamaciones económico-administrativas, de acuerdo con lo que dispone el art. 17 RRRIEA.

No obstante, estudiaremos a continuación aquellas cuestiones relativas a la instrucción del procedimiento expresamente abordadas en el RRRIEA:

- el art. 9 RRRIEA regula la puesta de manifiesto del expediente desde una perspectiva un tanto peculiar, pues tal puesta de manifiesto no se produce una vez interpuesto el recurso, sino precisamente antes de dicha interposición. Esto se justifica porque el escrito de interposición debe contener ya las alegaciones tanto sobre cuestiones de hecho como de Derecho (art. 8.2 RRRIAE), de modo que la norma no admite el mero anuncio inicial de interposición del recurso con paralela solicitud de posterior puesta de manifiesto seguida de la presentación de las oportunas alegaciones. El plazo arbitrado para la puesta de manifiesto coincide con el de la interposición del recurso;
- los arts. 150.4 LFGT y 13 RRRIEA no hacen sino recoger un principio general en materia de recursos (obsérvese que es copia prácticamente literal del art. 113.3 LRJAP-PAC), al permitir al órgano que conozca del recurso de reposición atender no sólo a las cuestiones planteadas por el recurrente sino a todas aquéllas otras que surjan a la vista del expediente, con el límite, eso sí, de la *reformatio in peius*. En el caso de que se abordasen cuestiones distintas de las planteadas por el recurrente, deberá darse traslado a éste de la intención del órgano resolutorio, a fin de que alegue lo que estime oportuno.

El procedimiento relativo al recurso de reposición puede terminar mediante resolución expresa o presunta. La resolución expresa deberá no ya sólo adoptarse sino también notificarse dentro del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la interposición del recurso (art.

14.1 RRRIEA). Dicha resolución habrá de tener forma escrita (art. 15.1 RRRIEA), exigiéndose que sea motivada –con una sucinta referencia a los hechos y a las alegaciones del recurrente– y razonada (art. 15.2 RRRIEA).

El transcurso del citado plazo de un mes sin que el interesado haya recibido la resolución del recurso da lugar al silencio administrativo negativo, lo que permite al interesado tener por desestimado su recurso y acceder así a la reclamación económico-administrativa (arts. 150.5 LFGT y 14.2 RRRIEA).

#### **D) Suspensión de la ejecución del acto impugnado.**

Siguiendo el principio establecido con carácter general por el art. 111.1 LRJAP-PAC, la interposición del recurso de reposición no da lugar, por sí misma, a la suspensión de la ejecución del acto recurrido (art. 11.1 RRRIEA).

Ahora bien: paralelamente a la interposición del recurso puede solicitarse la suspensión de la ejecución del acto impugnado en las mismas condiciones que se prevén para las reclamaciones económico-administrativas. No obstante lo anterior, los apartados 2 y 3 del art. 11 RRRIEA acogen una serie de particularidades afectantes a la suspensión solicitada paralelamente a la interposición del recurso de reposición:

- tratándose de suspensión no automática (esto es, en caso de solicitud de suspensión que no vaya acompañada de la presentación de depósito en dinero efectivo o en valores públicos, aval o fianza de carácter solidario prestado por entidades bancarias o crediticias, o fianza personal y solidaria para deudas inferiores a 3.005,06 euros), la resolución de la pieza de suspensión corresponderá al órgano que dictó el acto impugnado y que conocerá del recurso de reposición;
- las resoluciones dictadas en esta materia por los órganos antes mencionados son susceptibles de reclamación económico-administrativa a interponer ante el TEAF;
- es posible tanto solicitar la suspensión (y, por tanto, presentar garantía) limitada sólo a la fase de resolución del recurso de re-

posición, como pedirla hasta la conclusión de la vía administrativa, esto es, extendiendo sus efectos hasta una eventual resolución de la correspondiente reclamación económico-administrativa.

#### **IV. LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS.**

##### **A) Antecedentes históricos del sistema de recursos en materia tributaria en Navarra.**

La actual configuración del sistema de recursos en materia tributaria en Navarra sólo se remonta a la promulgación de la LFGT. En el pasado se diseñaron otros esquemas procedimentales a los que haremos una breve alusión en este apartado introductorio.

Para comprender el tradicional sistema de recursos que rigió en Navarra durante décadas hay que partir de la base de la naturaleza de la Diputación Foral de Navarra como órgano que reunía en sí los tres poderes básicos predicables de toda organización política: ejecutivo, legislativo y cuasi-jurisdiccional en materia de revisión de actos administrativos. Durante mucho tiempo, pues, fue la Diputación Foral de Navarra quien resolvía los recursos administrativos frente a los actos de ella emanados.

El antecedente más remoto que hemos podido hallar sobre el régimen jurídico de las reclamaciones presentadas ante la Diputación Foral de Navarra se contiene en un ADF de 4 de agosto de 1905, aprobatorio del Reglamento de procedimiento administrativo ante la Diputación Foral. Presentada una reclamación ante la Diputación Foral, era ésta la que dictaba la correspondiente resolución previo informe del Jefe del Negociado competente por razón de la materia (en este caso, del de Hacienda). Inicialmente este procedimiento resultó ser válido para cualesquiera reclamaciones presentadas ante la Diputación Foral, incluso para las relativas a la materia tributaria, con lo que en Navarra se desconoció durante muchos años el sistema de Tribunales Económico-Administrativos que venía funcionando tradicionalmente en territorio de régimen común.

De hecho, la posibilidad de interponer recursos de alzada ante la Diputación se extendió a diversos tributos, lo que provocaba que previamente a la emisión de la resolución de los recursos se recabasen los oportunos informes de los órganos administrativos concededores de la materia, pues la complejidad técnica de la misma dificultaba a los integrantes de la Corporación adoptar tal resolución por sí mismos. Así, ya el Reglamento de 17 de enero de 1893, relativo al repartimiento y cobranza de la contribución provincial, preveía un recurso de alzada ante la Diputación Foral frente a las decisiones de los Ayuntamientos relativas al repartimiento de las cuotas de la contribución provincial entre los contribuyentes vecinos de cada uno de ellos. Y del mismo modo se articularon los recursos contra las liquidaciones giradas por la Contribución de Utilidades (denominado “de apelación” por el art. 118 ADF de 21 de diciembre de 1928), por el Impuesto sobre Derechos Reales (ADF de 11 de febrero de 1949) y contra algunas actuaciones habidas en el ámbito del Impuesto sobre el Timbre (ADF de 23 de enero de 1942).

No obstante, el sistema de recursos no resultó ser homogéneo para todos los tributos integrantes del sistema financiero foral, de modo que algunos de ellos llegaron a incluir entre sus normas las relativas a los recursos que podían interponerse contra las decisiones adoptadas en el marco del correspondiente tributo, llegando a crearse en algunos casos órganos específicos que conocían de algunas de las reclamaciones presentadas. Así, de los recursos contra los actos dictados a consecuencia de las investigaciones realizadas por el Servicio de Investigación y Comprobación de Navarra en el ámbito de la Contribución sobre Actividades Diversas conocía la Dirección de Hacienda previo informe de la Junta de Catastro correspondiente, cabiendo contra tal acto administrativo recurso de alzada ante la Diputación Foral (art. 138 ADF de 25 de mayo de 1962). Similar esquema procedimental se estableció respecto de los actos relativos a clasificaciones o variaciones tributarias realizadas por el Servicio Catastral de la Riqueza Territorial en el ámbito de la CTU (art. 57 del Reglamento de 30 de julio de 1943).

También tenían intervención las Juntas de Catastro, a través de la elaboración del correspondiente informe, en los recursos interpuestos en alzada ante la Diputación contra las variaciones en la CTR habidas

como consecuencia de investigación (regla 29 del ADF de 28 de diciembre de 1916). Como órganos específicos creados para el conocimiento de algunas reclamaciones tributarias, nos encontramos con los Jurados de Estimación en el ámbito de la Contribución sobre la Renta (ADF de 4 de febrero de 1955) y el Impuesto sobre el Aumento de Valor de los Terrenos (ADF de 23 de mayo de 1967). También se estableció el Jurado Tributario de Impuestos Indirectos, que conocía de algunas de las reclamaciones que pudieran suscitarse no sólo en el ámbito del IGTE sino también en el de los demás impuestos indirectos (ADF de 28 de agosto de 1964).

El profundo cambio a que se vio sometido el sistema tributario navarro a partir de 1978 (cambio, por otro lado, similar al que se produjo en el sistema tributario de régimen común) dio lugar a una paralela reforma en el sistema de recursos. El nuevo sistema tributario hacía inviable el viejo sistema de recursos de alzada ante la Diputación Foral de Navarra previo informe del órgano tributario concedor de la materia tributaria de la que se estuviera tratando, pues el volumen de recursos y la complejidad técnica de la materia hacía imposible pensar en atribuir tal competencia resolutoria directamente a la Diputación Foral. Por otro lado, hay que pensar que a partir de 1979 (fecha en que empieza a surgir el germen de lo que actualmente es el Gobierno de Navarra) la Diputación Foral empezó a asumir un protagonismo de carácter político que hacía aconsejable liberar a la Diputación de estas tareas resolutorias.

La novedad consistió en atribuir a la Diputación Foral la facultad de delegar en un órgano creado al efecto el conocimiento y resolución de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por la Administración en materia tributaria (art. 40.2 APF de 19 de mayo de 1981, de Presupuestos Generales de Navarra para 1981). Dicha delegación se plasmó en el ADF de 19 de junio de 1981, por el que se creó el OIRMT. No obstante, la regulación de las reclamaciones susceptibles de ser interpuestas en el ámbito tributario continuó siendo bastante dispersa hasta la promulgación de la LFGT, cuyo desarrollo reglamentario dio lugar a la sustitución del OIRMT por el TEAFN y codificó la regulación de las reclamaciones económico-administrativas.

## **B) Actuaciones reclamables en vía económico-administrativa.**

Para conocer cuáles son los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa hay que realizar dos operaciones: la primera consiste en delimitar la materia económico-administrativa y la segunda, en fijar cuáles de los actos encuadrados en esa materia son susceptibles de ser impugnados.

La materia económico-administrativa se delinea en el art. 154 LFGT, incluyéndose en ella: a) la gestión e inspección de los tributos y de las exacciones parafiscales, b) la recaudación, en general, de todos los ingresos de Derecho Público de la Hacienda Pública de Navarra, y c) todas aquellas otras materias a las que se les atribuya tal carácter por ley foral.

Tres cuestiones han de abordarse en relación con esta delimitación de la materia económico-administrativa. La primera es la relativa a la extensión de la materia en la propia LFGT, que ha quedado reducida expresamente a las cuestiones indicadas en el precepto antes citado. En este sentido hay que interpretar que no forma parte de la materia económico-administrativa la gestión e inspección de los ingresos de Derecho Público no tributarios, pues aunque incluida en el proyecto de LFGT, se excluyó durante la tramitación parlamentaria.

La segunda es la extensión que se ha atribuido a la materia económico-administrativa en vía reglamentaria. En efecto: el art. 18.b) RRRIEA incluye en la materia económico-administrativa aquella parte de la gestión del IAE que corresponde a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y la conservación del Registro Fiscal de la Riqueza Territorial de Navarra, incurriéndose con tal inclusión en un evidente exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria, basado, sin duda, en un mal entendimiento de lo que acerca de esta cuestión se decía en el Dictamen 24/2001, de 28 de mayo, del Consejo de Navarra (vid., en este sentido Ac.TEAFN de 27 de febrero de 2002, exp. 598/01; de 22 de abril de 2004, exp. 363/03; y de 22 de abril de 2004, exp. 428/03). La tercera consiste en advertir que está excluida de la materia económico-administrativa la relativa a los tributos locales, cuya impugnación se rige por lo establecido en los arts. 333 y ss. LFALN.

Tras esa delimitación de la materia económico-administrativa han de fijarse los actos que, incardinados dentro de la citada materia, son susceptibles de impugnación. A ello se dedica el art. 155.1 LFGT, que incluye los siguientes:

- a) los que de forma provisional o definitiva reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación;
- b) los de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto, pongan término al procedimiento de gestión, lo hagan imposible, suspendan su continuación o produzcan la indefensión del interesado. Acerca de la imposibilidad de admitir reclamaciones económico-administrativas frente a actos de trámite que no sean de la especie descrita con anterioridad, vid. Ac.TEAFN de 22 de marzo de 2005, exp. 442/01. Ahora bien, ello no quiere decir que no sea posible alegar su ilegalidad al recurrir el acto final del procedimiento en el que está inserto el correspondiente acto de trámite. Por otro lado, tampoco la reclamación económico-administrativa es el cauce impugnatorio adecuado para obtener la anulación de disposiciones administrativas de carácter general propias del ámbito tributario (en consonancia con lo que dispone el art. 107.3 LRJAP-PAC). Con más detalle, el art. 155.2 LFGT hace una relación (de carácter *numerus apertus*) de algunos de los actos administrativos susceptibles de impugnación en vía económico-administrativa.

En relación con la citada relación, simplemente haré una observación relacionada con las actuaciones tributarias incluidas en el art. 155.2.B) LFGT, pues no es que los actos de repercusión, retención o ingreso a cuenta sean directamente impugnables en vía económico-administrativa; más bien lo son las resoluciones expresas o presuntas que acerca de estas cuestiones deben emitir los órganos de gestión cuando ante ellos se impugnen las citadas actuaciones, tal y como se indica en el epígrafe que se dedica en este capítulo a la revisión de las citadas actuaciones.

**C) El Tribunal Económico-Administrativo Foral. Naturaleza jurídica, composición, organización y funcionamiento.**

a) *Naturaleza jurídica.*

El TEAFN es un órgano administrativo singularísimo desde el punto de vista de su naturaleza jurídica. Su creación se halla amparada por el contenido del párrafo primero del art. 153 LFGT: “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”.

Sin embargo, ese carácter de órgano delegado queda diluido a la vista de lo que dispone el art. 20 RDII: “El Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra conocerá de las impugnaciones económico-administrativas y adoptará propuestas de resolución, que deberán ser ratificadas por el Gobierno de Navarra. No obstante, las resoluciones sobre la suspensión de la ejecución del acto impugnado no precisarán la ratificación del Gobierno de Navarra y contra ellas podrá interponerse recurso contencioso-administrativo”.

Nos hallamos, pues, ante una delegación *sui generis*, pues es propio de la delegación que el órgano delegante asuma, sin más, las decisiones adoptadas por el órgano delegado respecto de las cuestiones que hayan sido objeto de delegación (vid. art. 13.4 LRJAP-PAC), esto es, sin necesidad de ratificación alguna por parte de aquél, ratificación del Gobierno de Navarra que sí se exige respecto de las denominadas “propuestas de resolución” emanadas del TEAFN. Esto da lugar a lo que podríamos llamar una “delegación desconfiada”. Nada tiene que ver este sistema con el empleado en los TEAR de los territorios de régimen común o con el procedimiento propio de los órganos económico-administrativos de los Territorios Históricos del País Vasco, órganos cuyas resoluciones son autónomas y perfectas por sí solas. Este trámite de la ratificación constituye simplemente un reflejo inercial de lo que se preveía para el OIRMT en su Reglamento, aprobado por ADF de 19 de junio de 1981. Obsérvese que en la exposición de motivos de dicho Reglamento se justificaba la existencia de este trámite de la ratificación, debido al carácter transitorio del citado Órgano. Curio-

samente, el OIRMT ha desaparecido (con lo cual parecería haberse llevado con él la aludida transitoriedad), pero nos ha legado como herencia el trámite de la ratificación por el Gobierno de Navarra, trámite, a mi juicio, injustificado, si nos atenemos a la ortodoxia propia de la institución de la delegación.

b) *Composición.*

El TEAFN está compuesto por cinco vocales (todos ellos pertenecientes al Cuerpo de Técnicos de Hacienda), uno de los cuales será nombrado Presidente por el Gobierno de Navarra. El órgano colegiado está asistido por un Secretario, que, en principio, no es miembro del Tribunal (art. 21 RRRIEA). El régimen de sustituciones está previsto en el art. 22 RRRIEA. La sustitución del Presidente y de los vocales queda remitida a un acuerdo del Gobierno de Navarra en este sentido (en la actualidad, dicha sustitución está regulada por el DF 274/2001, de 1 de octubre, habiendo sido reemplazados algunos de los vocales suplentes por DF 128/2004, de 15 de marzo, y DF 129/2004, de 15 de marzo).

El RRRIEA regula el régimen de la abstención y recusación de los miembros del TEAFN de forma muy similar a lo previsto en los arts. 28 y 29 LRJAP-PAC. Simplemente se observa una interesante diferencia en uno de los motivos de abstención. Así como el art. 28.2.d) LRJAP-PAC considera motivo de abstención “haber intervenido como perito o testigo en el procedimiento de que se trate”, la letra d) del art. 23.2 RRRIEA elimina la expresión “como perito o testigo”, de modo que el hecho de haber tenido cualquier intervención en el procedimiento objeto de revisión inhabilita al correspondiente miembro del TEAFN para tomar parte en la adopción de la propuesta de resolución. Tal previsión reglamentaria resulta plenamente justificada, pues a través de ella queda preservada la independencia del TEAFN y la debida separación entre los órdenes de gestión y resolución de recursos, fundamento de la existencia de dicho órgano colegiado.

c) *Organización y funcionamiento.*

Como sucede en todo órgano colegiado, las sesiones del TEAFN deben ser debidamente convocadas, adjuntándose a la convocatoria el orden del día. Dicha convocatoria debe efectuarse con una antelación de cinco días, salvo en los casos de urgencia apreciada por el Tribunal ya reunido. La convocatoria y la fijación del orden del día son competencia exclusiva del Presidente [arts. 25.k) y 29 RRRIEA].

Ordinariamente, habrá *quorum* si asisten a la sesión tres vocales (uno de los cuales será el Presidente o la persona que le sustituya) y el Secretario o la persona que le sustituya (art. 30 RRRIEA). No obstante, el TEAFN quedará válidamente constituido, con carácter excepcional, si reunidos todos los miembros del Tribunal, lo acuerdan por unanimidad (art. 31.1 RRRIEA).

Los miembros del TEAFN tienen el derecho y el deber de votar las ponencias presentadas, careciendo de voto el Secretario, quien, no obstante, tiene voz. En el caso de que alguno de los vocales vote en contra de la propuesta finalmente adoptada, puede formular voto particular que deberá quedar convenientemente reflejado en el correspondiente libro y ser adjuntada a la propuesta de resolución adoptada (art. 33 RRRIEA). El proyecto original del RRRIEA preveía que el voto particular fuese reservado (tal y como se configuraba, por cierto, en el Reglamento regulador del OIRMT), de modo que no habría de llegar a ser conocido por el reclamante, aunque sí por el Gobierno de Navarra así como por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, en su caso. Tal previsión de reserva del voto particular fue eliminada, con buen criterio, del RRRIEA, tras la correspondiente advertencia de ilegalidad efectuada por el Consejo de Navarra en su Dictamen 24/2001, de 28 de mayo, quien basaba su objeción en la observancia del principio de transparencia y del derecho de los ciudadanos a conocer el estado y contenido de los procedimientos.

De cada sesión debe extenderse un acta que deberá recoger los pormenores de la misma. Dichas actas pueden extenderse en un libro llevado a tal efecto o en hojas móviles que habrán de ser objeto de posterior encuadernación (art. 34 RRRIEA). Aunque nada se dice acerca de ello en el RRRIEA, las actas deben ser objeto de aprobación, bien

en la misma sesión o en otra posterior, tal y como prevé el art. 27.5 LRJAP-PAC. Dicha aprobación tiene como función el control por parte del propio órgano colegiado de la redacción del acta realizada por el Secretario (STS de 9 de febrero de 1996).

#### **D) Legitimación y representación.**

##### *a) Legitimación.*

La LFGT adopta en su art. 156 un sistema de doble lista para delimitar la legitimación para interponer reclamaciones económico-administrativas. Así, en el apartado 1 de dicho precepto establece quiénes están legitimados para ello:

a) En primer lugar, los obligados tributarios; es de destacar que en este punto la LFGT mejora sustancialmente la definición de la legitimación realizada por el art. 166 de la LGT de 1963, modelo en el cual se inspira la LFGT. La mejora consiste en que refiriéndose la ley estatal exclusivamente a los sujetos pasivos y responsables, la LFGT acoge aquí expresamente, además, la legitimación ya no sólo de dichas figuras subjetivas sino también la de los sucesores, retenedores y obligados a ingresar a cuenta, sujetos únicamente obligados al cumplimiento de obligaciones formales y otras figuras subjetivas que carecen de la condición estricta de sujetos pasivos. No obstante, el concepto de obligado tributario no comprende a los sujetos obligados a padecer las repercusiones legalmente establecidas, pero esta omisión tampoco constituye mayor problema, pues tal legitimación les viene atribuida por el art. 17 RDII, y, por otro lado, dicha legitimación puede ser perfectamente residenciada en la letra b) del art. 156 LFGT.

b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo de gestión. Sobre este concepto de los intereses que otorgan legitimación para recurrir venimos asistiendo a un proceso legislativo y jurisprudencial de progresiva flexibilización.

A tal delimitación positiva de la legitimación para recurrir, ha de añadirse lo que dispone el art. 39 RRRIEA, que permite la persona-

ción en el procedimiento de los causahabientes en aquellas reclamaciones que hayan sido presentadas por la persona a la que sucedan.

Por su parte, el apartado 2 fija quiénes no están legitimados para interponer reclamaciones económico-administrativas:

- a) los funcionarios, salvo en los casos en que inmediata y directamente se vulnere un derecho que en particular les esté reconocido;
- b) los particulares que obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella;
- c) los denunciante;
- d) los que asumen obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.

Ociosas resultan, a mi juicio, tales delimitaciones negativas de la legitimación, debido a que aun respondiendo las de las letras a) y b) al principio general de que la propia Administración no puede recurrir sus actos, lo cierto es que la propia configuración del TEAFN no contempla la legitimación de órgano alguno de la Administración tributaria para recurrir actos administrativos en materia tributaria. Por otro lado, ya hace tiempo que los denunciante han perdido el preponderante papel que tuvieron en el procedimiento administrativo tributario (como se verá en otro capítulo, en la actualidad la denuncia no da lugar por sí misma al inicio del procedimiento de gestión, entendida ésta en sentido amplio). Por último, a pesar de que la letra d) niega legitimación para recurrir a quienes asumen obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato, la jurisprudencia se la reconoce desde hace algunos años (reflejo de dicha jurisprudencia es, por ejemplo, el Ac.OIRMT de 2 de julio de 1997, exp. 269/93).

A las anteriores prescripciones en materia de legitimación, el RRRIEA añade en su art. 38 algunas reglas sobre la comparecencia, disponiendo que en el procedimiento económico-administrativo ya iniciado podrán personarse todos los interesados, sin que ello provoque la interrupción o la retroacción de su tramitación. Por otro lado, si el TEAFN advirtiese durante la tramitación del procedimiento la existencia otros interesados directos que no hayan comparecido en él, les dará traslado de las actuaciones para que en el plazo de quince días formulen las alegaciones que tengan por conveniente.

b) *Representación.*

El RRRIEA (aplicando las reglas generales que en materia de representación contiene el art. 36 LFGT) admite la actuación por medio de representante en el procedimiento económico-administrativo. Obsérvese que para interponer reclamaciones y para desistir de ellas debe acreditarse la representación, sin que pueda ésta presumirse (art. 36.2 LFGT). La acreditación de dicha representación puede producirse por cualquier medio válido en Derecho, sin que sea imprescindible poder notarial (en este sentido, el art. 40.2 RRRIEA admite también la acreditación de la representación mediante documento privado con firma legalizada notarialmente o el otorgamiento de poder *apud acta* ante el Secretario del TEAFN).

No obstante, la falta de acreditación de la representación en el momento de la interposición de la reclamación económico-administrativa no da lugar al automático archivo de la misma, sino que el Secretario del TEAFN debe conceder un plazo de diez días para la subsanación de este defecto (art. 40.5 RRRIEA). Aunque el art. 36.2 LFGT indica que debe acreditarse expresamente la representación para la interposición de reclamaciones, no hay que olvidar la doctrina del TS en el sentido de que habiéndose conferido y acreditado la representación en las fases anteriores de un procedimiento (ya sea de gestión, inspección, recaudación o en fase de recurso de reposición anterior a la reclamación económico-administrativa), no es preciso presentar materialmente dicho poder ante el órgano resolutorio, pues tal representación no puede ser negada a pesar de que las actuaciones se desarrollen ante órganos administrativos distintos de aquéllos ante los que se siguió el procedimiento en sus fases iniciales. Acerca de esta cuestión y de la presentación de fotocopias sin compulsar del documento notarial por el que se otorga el poder, vid. Ac. TEAFN de 16 de diciembre de 2004, exp. 29c/02.

**E) Procedimiento.**

Al exponer el procedimiento propio de las reclamaciones económico-administrativas seguiremos la sistemática impuesta por el

RRRIEA, distinguiendo tres fases: iniciación, instrucción y terminación.

a) *Iniciación.*

La iniciación del procedimiento se produce a través de escrito de interposición de la reclamación que habrá de contener tanto los hechos que motivan la reclamación como los fundamentos legales en los que se apoya, pudiendo solicitarse en el escrito de interposición la puesta de manifiesto del expediente (arts. 49 y 51 RRRIEA). En esto se diferencia sustancialmente la normativa foral de la estatal, pues en aquella cabe inclinarse por la opción de anunciar, sin más, la interposición de reclamación o por la de formular de inicio las alegaciones que se tenga por conveniente y proponer las pruebas oportunas. En caso de que por error (no infrecuente, por cierto) el reclamante anuncie sin más la interposición de la reclamación ante el TEAFN, deberá concedérsele por el Secretario del Tribunal un plazo de diez días para subsanar el defecto consistente en no haber formulado el oportuno *petitum* (arts. 51.2 y 52.1 RRRIEA, vid. Ac. TEAFN de 15 de febrero de 2006, exp. 129/03).

La reclamación se presentará en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación del acto recurrido o, en su caso, al de la desestimación tácita del recurso de reposición (art. 49 RRRIEA).

El escrito de la reclamación podrá presentarse indistintamente en el Registro General del Gobierno de Navarra, en las dependencias del TEAFN, en las del órgano que dictó el acto impugnado o en cualquiera de las dependencias y registros habilitados para la recepción de documentos, de conformidad con lo prevenido en la LRJAP-PAC (art. 50 RRRIEA). A pesar de que ni en el DF 137/2002, de 24 de junio, ni en las OOFF 5/2004, de 16 de febrero, y 77/2005, de 19 de julio, ambas del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior, se prevé la creación de un registro auxiliar en el TEAFN, nada debe impedir la presentación de escritos de reclamación económico-administrativa en las dependencias de este último, pues tal posibilidad está reconocida por el art. 50 RRRIEA. Es más: sería deseable que, con el fin de facilitar el

acceso de los ciudadanos al TEAFN, se arbitrará la creación de un registro auxiliar en sus dependencias, al estilo de lo que recientemente ha hecho el Tribunal Administrativo de Navarra a través de la OF 77/2005, de 19 de julio.

El art. 51 RRRIEA contempla las menciones mínimas que debe contener el escrito de reclamación: identificación del reclamante y domicilio a efectos de notificaciones, identificación del acto impugnado. También exige la presentación de algunos documentos tales como el propio acto recurrido, así como aquéllos en los que se apoye en defensa de su pretensión. Resulta, a nuestro juicio, absurda la exigencia de la aportación del acto recurrido, pues en muchos casos bastará con que el reclamante identifique (eso sí, con la debida precisión) el acto administrativo impugnado. Esta opinión se sustenta en el hecho de que el art. 9.g) LFGT atribuye a los obligados tributarios el “derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración tributaria”. Y si entiendo que debe atemperarse la citada exigencia reglamentaria de la aportación del acto recurrido, menos justificable resulta todavía exigir que se aporte dicha copia del acto recurrido debidamente autenticada.

b) *Instrucción.*

Una vez presentado el escrito de reclamación y subsanados, en su caso, los defectos en él advertidos, el TEAFN reclamará del órgano gestor el expediente correspondiente al acto impugnado (art. 53 RRRIEA). En el caso de que el órgano gestor no remitiese el expediente o lo enviase incompleto, podrán solicitarse del interesado los antecedentes oportunos, quedando a voluntad de este último su aportación (art. 54 RRRIEA).

Muy pocas son las disposiciones que en relación con esta fase de instrucción se contienen en el RRRIEA. Simplemente, el art. 55 RRRIEA hace una mínima referencia a la prueba con una simple remisión al régimen jurídico general en esta materia (habrá que acudir, pues, a lo que acerca de este particular disponen la LFGT, la LEC y otras normas de carácter general).

Aunque el art. 51 RRRIEA parece ceñir la presentación de alegaciones frente al acto administrativo impugnado al momento de presentación de la reclamación, no es descartable la presentación de alegaciones complementarias y nuevas pruebas en cualquier momento de la instrucción, de conformidad con lo previsto en el art. 79 LRJAP-PAC. Por otro lado, es este momento de la instrucción aquél en el que hay que contemplar lo relativo a la extensión de la revisión, a cuyo efecto me remito a lo ya dicho acerca de este tema al abordar la fase de instrucción del procedimiento propio del recurso de reposición.

Para terminar, permítaseme una breve referencia al contenido del art. 56 RRRIEA. Prevé que en el caso de que se impugnen actas suscritas en conformidad, el Tribunal habrá de requerir del Director del Servicio de Inspección la emisión del oportuno informe ampliatorio, a cuyo efecto podrá éste recabar de los interesados los antecedentes, documentación y libros previamente examinados que sean precisos para la confección del citado informe. De dicho informe se dará traslado a los interesados para que aleguen lo que estimen oportuno en un plazo de quince días. El citado precepto debe ser, a mi juicio, eliminado del RRRIEA, pues constituye una norma injustificable que no busca más que prolongar la fase de instrucción de las actas de inspección aun después de haber sido éstas suscritas (incluso una vez finalizado el procedimiento inspector). Estimamos que en el período de instrucción de las actas ya habrá habido suficiente tiempo como para reunir la documentación oportuna y fundar adecuadamente el contenido de las actas. No es el de la reclamación económico-administrativa un momento adecuado para subsanar un defecto de justificación que pudiera observarse en la documentación anexa al acta suscrita en conformidad.

c) *Terminación.*

El procedimiento económico-administrativo puede terminar por resolución expresa o presunta, desistimiento, renuncia, caducidad, así como por reconocimiento de haberse satisfecho la pretensión del interesado. La legislación navarra en materia de procedimiento económico-administrativo tiene la peculiaridad de que el TEAFN elabora ex-

clusivamente una propuesta de resolución que debe ser objeto de ratificación por el Gobierno de Navarra.

La *resolución expresa* se halla regulada en los arts. 57 y 58 RRRIEA, a los que debe añadirse el contenido del art. 35 RRRIEA, que regula la ratificación de las propuestas de resolución (con una ubicación sistemática no muy acertada, por cierto).

La resolución expresa podrá ser estimatoria en todo o en parte de las pretensiones del interesado, desestimatoria, declarativa de la inadmisibilidad de la reclamación, y, por último, puede decretar el archivo sin más trámite de las actuaciones, por haberse satisfecho las pretensiones del interesado, por haber desistido éste de su reclamación o por otras razones análogas. La inadmisibilidad puede producirse, entre otras razones, por incompetencia del Tribunal, por falta de capacidad o de legitimación del reclamante, por recaer sobre cosa juzgada, por extemporaneidad, por haber simultaneado con la reclamación económico-administrativa recurso de reposición previo a la misma y por plantearse frente a actos no susceptibles de impugnación. El contenido de la propuesta de resolución se regula en el art. 57.2 RRRIEA.

La citada propuesta de resolución debe ser objeto de ratificación por el Gobierno de Navarra, tal y como se prevé en el art. 35 RRRIEA. A tal efecto, las propuestas de resolución del TEAFN deben incluirse en el orden del día de una de las sesiones del Gobierno de Navarra. El Gobierno puede no ratificar las propuestas de resolución del TEAFN. Es ésta una situación extraordinaria que se ha producido muy pocas veces a lo largo de la vida tanto del OIRMT como del TEAFN. En la actualidad, el régimen de la negación de la ratificación se halla regulado de forma muy nebulosa en el RRRIEA, limitándose el art. 35.3 a proclamar que “la falta de ratificación implicará que la resolución será adoptada directamente por el Gobierno de Navarra”, previsión cuyo alcance resulta un tanto oscuro. El Reglamento del OIRMT resolvía la cuestión de forma mucho más clara al prever que el Gobierno devolvería el expediente al OIRMT con las instrucciones precisas para su resolución (art. 13 del Reglamento del OIRMT, aprobado por ADF de 19 de junio de 1981).

La *resolución presunta* se produce cuando transcurrido más de un año desde su interposición no se haya notificado al interesado resolu-

ción expresa (arts. 158.2 LFGT y 57.3 RRRIEA). El efecto del silencio administrativo consiste en entender desestimada la reclamación y permite acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Las SSTSJ Navarra de 31 de diciembre de 1998, 8 de febrero de 1999 y 9 de marzo de 1999, entre otras, confirman que el efecto del transcurso del plazo sin haberse notificado la resolución es la desestimación presunta por silencio, nunca la caducidad del procedimiento.

El RRRIEA no contiene disposición alguna acerca del régimen jurídico del *desistimiento* y la *renuncia*. Es obvio, no obstante, que el desistimiento o la renuncia habrán de efectuarse por el interesado (o por su representante, debidamente acreditada la representación) por algún medio que permita tener constancia de los mismos. A falta de régimen expreso habrá que remitirse a lo que disponen los arts. 90 y 91 LRJAP-PAC, de tal modo que aun habiéndose presentado desistimiento o renuncia es posible continuar adelante con el procedimiento en el caso de que la cuestión entrañase interés general o fuera conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento, limitándose entonces los efectos de la renuncia o desistimiento al interesado.

A pesar de que el art. 59.c) RRRIEA prevé la caducidad en la instancia como forma de terminación del procedimiento, el Reglamento no contempla expresamente supuesto alguno de caducidad a diferencia de lo que ocurre en la normativa de régimen común. Aunque no se menciona expresamente por el RRRIEA también la prescripción es un modo de finalización del procedimiento económico-administrativo. Concurrirá prescripción cuando hayan transcurrido cuatro años desde la interposición de la reclamación económico-administrativa (o desde el último acto interruptivo de la prescripción dentro del procedimiento económico-administrativo), sin que sea imputable al interesado tal dilación en la resolución. La prescripción habrá de ser apreciada incluso en los casos en los que se haya obtenido la suspensión (Ac. TEAFN de 3 de marzo de 2004, exp. 673/00).

## **F) Recursos contra las resoluciones económico-administrativas.**

La resolución de una reclamación económico-administrativa pone fin a la vía administrativa (art. 35.2 RRRIEA). Frente a lo que aconte-

ce en cualquier otro ámbito del actuar administrativo, en el de lo tributario no se admite la interposición de recurso de reposición previo al acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa (35.5 RRRIEA). Habría sido oportuno que esa exclusión del recurso de reposición previa al acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa se hubiera efectuado en la LFGT y no directamente en norma de rango reglamentario, para destruir completamente las dudas que pudiera generar la directa aplicabilidad de los arts. 116 y ss. LRJAP-PAC.

Según señala el art. 35.4 RRRIEA (que no hace sino reiterar lo que dispone el párrafo segundo del art. 153 LFGT), contra los acuerdos mediante los que el Gobierno de Navarra ratifica las propuestas de resolución dictadas por el TEAFN podrá interponerse recurso contencioso-administrativo. No es muy afortunada la inclusión de este precepto en el RRRIEA, por dos razones: en primer lugar, porque es dudoso que la inclusión del citado precepto pueda ampararse en las especialidades derivadas de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas, única excepción admisible al carácter exclusivo de la competencia del Estado en materia de legislación procesal (art. 149.1.6º CE); y, por otro lado, porque del contenido de los arts. 1 a 5 y 25 LJCA ya se desprende la impugnabilidad de los actos dictados en materia tributaria por el Gobierno de Navarra ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Obsérvese que ni siquiera la LFACFN hace referencia a la impugnabilidad de los actos emanados de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por resultar, sin duda, reiterativo e innecesario.

Cuestión a abordar de forma expresa aquí es, no obstante, la de los concretos órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa que han de conocer de los recursos contra las reclamaciones económico-administrativas, pues hay que recordar que tras la promulgación de la LJCA existen Juzgados de lo Contencioso-Administrativo junto a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJN. La LJCA no resuelve expresamente este caso, pero es fácil colegir que es competente la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJN. En efecto: podría asimilarse la situación a la prevista en el art. 10.1.d) LJCA, aunque lo cierto es que en este caso la resolución corresponde propiamente al

Gobierno de Navarra y no al TEAFN, pero resulta definitivo acudir al art. 10.1.a) LJCA previa constatación de que no nos hallamos ante actos susceptibles de impugnación ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo (art. 8 LJCA).

### **G) Suspensión de la ejecución del acto impugnado.**

#### *a) Justificación.*

La suspensión de la ejecución del acto impugnado se justifica porque pudiendo producirse una dilación en la resolución de los recursos o reclamaciones económico-administrativas, puede ocurrir que obtenida la estimación de las pretensiones del reclamante, se haya procedido, no obstante y con carácter previo, a la ejecución del acto impugnado (en virtud de la presunción de legalidad y del privilegio de ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos). Tal ejecución podría dar lugar, en algunos casos, a la causación de perjuicios irreparables, no justificables en el caso de que se decrete finalmente la anulación de los actos ejecutados.

Ahora bien: la regla general en esta materia es la de la no automaticidad de la suspensión en caso de interposición de recursos o reclamaciones (arts. 148.1 LFGT y 45.1 RRRIEA, que no son sino reflejo de lo que con carácter general dispone el art. 111.1 LRJAP-PAC). Así pues, si se desea obtener la suspensión de la ejecución de un acto administrativo que sea objeto de impugnación, ha de solicitarse tal suspensión expresamente, salvo que la impugnación lo sea de una resolución sancionadora, en cuyo caso la suspensión de la ejecución de la misma es automática (art. 45.5 RRRIEA), levantándose sólo cuando la resolución sancionadora sea firme en vía administrativa.

#### *b) Modalidades de suspensión.*

Distingue el RRRIEA entre suspensión automática de los actos de contenido económico, suspensión por el TEAFN de los actos de contenido económico y suspensión de otros actos administrativos.

La *suspensión automática de los actos de contenido económico* se produce cuando, impugnado un acto propio de la materia económico-administrativa, se aporte como garantía de pago cualquiera de las previstas en el art. 46.6 RRRIEA (depósito en efectivo o en valores públicos; aval o fianza de carácter solidario prestado por un banco, caja de ahorros, cooperativa de crédito o sociedad de garantía recíproca; o fianza personal y solidaria, en el caso de que se trate de deudas inferiores a 3.005,06 euros), siempre que dicha garantía sea considerada bastante, de conformidad con lo que después se verá. El órgano competente para tramitar y resolver la solicitud de suspensión automática es el Servicio de Recaudación.

Se habla de *suspensión por el TEAFN de los actos de contenido económico* cuando, no habiendo podido el interesado aportar alguna de las garantías antes citadas, no obstante solicite la suspensión con fundamento en la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación derivados de la ejecución del acto administrativo impugnado.

Cuando el interesado solicite la suspensión por esta vía, podrá aportar garantías distintas de las previstas en el art. 46.6 RRRIEA (en cuyo caso, el TEAFN podrá pedir informe al Servicio de Recaudación acerca de la suficiencia e idoneidad de las garantías ofrecidas, de conformidad con lo previsto en el art. 47.5 RRRIEA) o, bien amparar su pretensión de suspensión sin aportación de garantías en la concurrencia de error aritmético, material o de hecho en el acto impugnado (art. 148.4 LFGT). Dadas las características de la materia económico-administrativa, no se ha abierto paso con vigor en la jurisprudencia la doctrina del *fumus boni iuris*, de modo que, como regla general, se exige la presentación de garantías para obtener la suspensión de la ejecución de actos impugnados en materia económico-administrativa. Sólo en casos extremos (por ejemplo, en caso de que resulte imposible la presentación de garantías y la ejecución del acto administrativo comprometa la viabilidad de una empresa con correlativa destrucción de puestos de trabajo) se concede la suspensión sin presentación de garantías.

Finalmente, el art. 48 RRRIEA contempla la *suspensión de otros actos administrativos*, centrándose en la de aquéllos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida. Entre ellos se hallan

los requerimientos administrativos para el suministro de información o para el cumplimiento de otros deberes de información. A pesar de lo ambiguo de la expresión “actos administrativos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida”, la ejemplificación posterior termina por aclarar la extensión de la misma, de modo que no puede pretenderse, por ejemplo, obtener por esta vía la suspensión de una liquidación de la que no derive deuda tributaria alguna (así sucede con las liquidaciones en las que se discute la cuantía de una base liquidable negativa de la que no deriva cuota alguna en el propio ejercicio objeto de debate).

c) *Régimen general de la suspensión.*

La *solicitud de suspensión* podrá presentarse en cualquier momento de la tramitación de la reclamación económico-administrativa (art. 45.9 RRRIEA), incluso aunque la deuda se halle apremiada (no obstante, en ese caso, quedarán paralizadas sólo aquellas actuaciones que no hayan sido ejecutadas al tiempo de solicitarse la suspensión). Solicitada la suspensión sin éxito, no obstante ello puede reiterarse tal solicitud, pues la denegación de la suspensión no causa el efecto de cosa juzgada.

El art. 47.2 RRRIEA exige que la solicitud se presente en escrito separado de la reclamación que la motive. Tal previsión no tiene sentido en todos los casos. Dicho precepto parece copia de otro incluido en la normativa de procedimiento económico-administrativo de régimen común. Allí sí tiene sentido (particularmente en lo que se refiere a la tramitación de solicitudes de suspensión ante el TEAC), pues puede suceder que sea una vocalía del TEAC la que conozca de la reclamación económico-administrativa, mientras que sea otra la que resuelva la solicitud de suspensión. Sin embargo, en Navarra, cuando se solicite la suspensión ante el TEAFN, la exigencia de la solicitud de suspensión en escrito separado no debe tomarse al pie de la letra, pues será el mismo órgano el que conozca de la cuestión de fondo propia de la impugnación y de la solicitud de suspensión. No debe negarse, pues, el trámite a la solicitud de suspensión presentada conjuntamente con la reclamación económico-administrativa por tan nimio detalle, pues

ello supondría un atentado contra el principio de tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 CE.

Desde el punto de vista *cuantitativo*, la caución habrá de cubrir el importe de la deuda impugnada más los intereses de demora que origine la suspensión (art. 45.8 RRRIEA). La cuestión es que al tiempo de presentarse la garantía resulta imposible determinar cuánto tardará en resolverse la reclamación económico-administrativa. Alguna doctrina entiende que los intereses garantizados no tienen por qué exceder de los devengados en el plazo de un año, por ser dicho plazo aquél en que el órgano económico-administrativo debe emitir resolución (STSJ Madrid de 14 de julio de 1994).

Desde el punto de vista *temporal*, la vigencia de la garantía puede quedar limitada a la reclamación económico-administrativa o extenderse la vía contencioso-administrativa, si así lo entiende oportuno el órgano jurisdiccional competente (art. 45.12 RRRIEA).

A diferencia de lo que ocurre con la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, los acuerdos adoptados por el TEAFN en relación con la suspensión de la ejecución de los actos impugnados no precisarán de ratificación por el Gobierno de Navarra (art. 20 RRRIEA). Una vez más, la previsión reglamentaria que acaba de ser comentada adolece de un grave defecto de sistemática. Por otro lado, la expresión “las resoluciones sobre la suspensión de la ejecución del acto impugnado” empleada en el art. 20 RRRIEA no es demasiado afortunada, pues induce a confusión. Entiendo que debe interpretarse en el sentido de que no deben ser objeto de ratificación los acuerdos adoptados por el TEAFN en materia de suspensión, cuando tal suspensión se solicite y haya de ser resuelta por el órgano económico-administrativo. Sin embargo, los acuerdos adoptados como consecuencia de reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a resoluciones denegatorias de la suspensión dictadas por los órganos competentes para ello distintos del TEAFN son meras propuestas de resolución que deben ser objeto de ratificación, como ocurre con la tramitación de cualquier otra reclamación económico-administrativa.

Si el interesado obtuviese la *estimación* de su reclamación, se procederá por la Administración tributaria a la devolución del aval con correlativo reembolso del coste de las garantías, tal y como se explicará

en el epígrafe siguiente. Por el contrario, *si la reclamación resultase desestimada*, se reanudarán los plazos propios de las actuaciones recaudatorias, siempre y cuando la resolución devenga firme o el reclamante no solicite la prórroga de la suspensión en la instancia administrativa o jurisdiccional subsiguiente. Paralelamente al alzamiento de la suspensión, se producirá la liquidación de los intereses de demora devengados durante el período durante el cual se haya extendido la suspensión (art. 45.13 RRRIEA).

d) *Recursos.*

Contra las resoluciones dictadas por el TEAFN en materia de suspensión de la ejecución de actos administrativos dictados en materia tributaria cabe interponer recurso contencioso-administrativo, según señala el art. 20 RRRIEA. Acerca de la conveniencia de la inclusión de tal previsión normativa en el RRRIEA y de los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa competentes para conocer del recurso contencioso-administrativo contra dichas resoluciones, véase lo ya dicho en el epígrafe titulado “recursos contra las resoluciones económico-administrativas” por ser el razonamiento prácticamente idéntico, con la particularidad de que aquí la resolución es directamente adoptada por el TEAFN.

**H) Reembolso del coste de las garantías.**

a) *Ámbito de aplicación de las normas sobre reembolso del coste de las garantías.*

La aplicación de las normas que se examinarán a continuación queda limitada a los supuestos en que aportada garantía para la suspensión de la ejecución de un acto dictado en materia tributaria con contenido económico, se declare administrativa o judicialmente la improcedencia total o parcial del acto administrativo impugnado, habiendo adquirido tal declaración firmeza (art. 149 LFGT).

No se debe confundir, pues, este expediente del reembolso del coste de las garantías con una eventual responsabilidad patrimonial en la que pudiera incurrir la Administración tributaria con ocasión del funcionamiento normal o anormal de sus servicios. Así sucede, por ejemplo, en el supuesto contemplado en el Ac. TEAFN de 16 de diciembre de 2004 (exp. 657/01), en el que la prescripción que en el caso concurre no procede de la obtención de un pronunciamiento favorable por parte del reclamante, sino de la mera inactividad de la Administración tributaria. El TEAFN declara su incompetencia para conocer de la cuestión, por entender que no son aplicables al caso las normas sobre reembolso del coste de las garantías sino las normas generales sobre responsabilidad patrimonial de la Administración, normas que no forman parte del Derecho Tributario y cuyo examen no forma parte de la materia económico-administrativa (vid. el último párrafo del art. 63 RRRIEA).

b) *Extensión del reembolso.*

Habrà de procederse al reembolso de los costes de las garantías prestadas, sea cual sea la naturaleza de las mismas (aval, hipoteca mobiliaria o inmobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, etc.). Ahora bien: el art. 65 RRRIEA determina cuáles son los concretos costes susceptibles de ser reembolsados en función de la naturaleza de la garantía aportada.

Por lo que se refiere a la extensión del reembolso observada desde el punto de vista del alcance del fallo de la resolución administrativa o judicial que motive el mismo, hay que indicar que pocas dudas ofrece la extensión del reembolso cuando dicha resolución administrativa o judicial es totalmente estimatoria, habiéndose destinado la integridad de la caución prestada a garantizar la totalidad de la deuda. El reembolso del coste de las garantías habrá de ser íntegro, de acuerdo, eso sí, con las normas de cuantificación previstas en el art. 65 RRRIEA.

Más problemas había venido planteando tradicionalmente el supuesto en que la estimación de la reclamación o del recurso contencioso-administrativo sea parcial. Actualmente, el art. 149.1 LFGT prevé

que cuando se produzca tal estimación parcial, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías (vid. Ac.TEAFN de 12 de marzo de 2003, exp. 465/99).

c) *Procedimiento.*

El procedimiento se inicia mediante escrito presentado ante el Jefe de la Sección de Procedimientos Especiales (o el correspondiente órgano liquidador, cuando el reembolso del coste de las garantías tenga su origen en la suspensión de deudas tributarias liquidadas por otros Departamentos u Organismos Autónomos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra), que debe contener unas menciones mínimas (art. 67.1 RRRIEA) y al que han de adjuntarse los documentos que señala el art. 67.2 RRRIEA. Existe cierta controversia jurisprudencial acerca del plazo dentro del cual puede solicitarse el reembolso del coste de las garantías. En el Ac.TEAFN de 3 de marzo de 2004, exp. 503/00, se llega a la conclusión de que el plazo para solicitar dicho reembolso es de un año, por remisión a la normativa vigente en materia de responsabilidad patrimonial de la Administración.

Una vez instruido el expediente y habiéndose dado, en su caso, audiencia al interesado, el Jefe de la Sección de Procedimientos Especiales redactará la propuesta de resolución que elevará al Director del Servicio de Recaudación (art. 68 RRRIEA), quien finalmente dictará la resolución en un plazo máximo de seis meses contados desde la presentación de la solicitud de reembolso de garantías por parte del interesado. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimada su solicitud a efectos de la interposición del correspondiente recurso o reclamación (art. 69 RRRIEA).

Contra la resolución que ponga fin al procedimiento podrá interponerse recurso de reposición, o bien, directamente, reclamación económico-administrativa (art. 69.4 RRRIEA).

## V. EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

### A) Introducción.

Son muy escasas las referencias que tanto la LFGT como el RRRIEA hacen al recurso extraordinario de revisión. El art. 159 LFGT se limita a indicar que “el recurso extraordinario de revisión se interpondrá conforme al régimen establecido por la legislación de régimen jurídico y procedimiento administrativo común”, previsión normativa que se repite en el art. 62 RRRIEA.

Es curiosa, no obstante, la creación *ex novo* por la normativa foral de la categoría de las impugnaciones económico-administrativas para acoger en su seno tanto las reclamaciones económico-administrativas como el recurso extraordinario de revisión (art. 152 LFGT). Esa innovación observada frente a la normativa procedimental tributaria de régimen común parece ir únicamente encaminada a no dejar dudas acerca de la determinación del órgano competente para conocer de los recursos extraordinarios de revisión en materia tributaria, cuestión que será abordada a continuación.

### B) Competencia para el conocimiento de los recursos extraordinarios de revisión.

Acerca de esta cuestión de la competencia hay que indicar que la lectura aislada de los arts. 159 LFGT y 62 RRRIAE parecería conducir a la conclusión de que el recurso extraordinario de revisión habría de resolverse por el mismo órgano administrativo que dictó el acto objeto de revisión (art. 118.1 LRJAP-PAC). Sin embargo, como veremos a continuación es el TEAFN quien se encarga de tramitar y resolver los recursos extraordinarios de revisión en materia tributaria. Ahora bien, para llegar a tal conclusión el legislador ha hecho un complejo ejercicio legislativo. Con este fin, y según hemos indicado ya con anterioridad, ha creado la categoría de las impugnaciones económico-administrativas, disponiendo que es el Gobierno de Navarra quien ostenta la competencia para su resolución (competencia que se extiende,

por tanto, no sólo a las reclamaciones económico-administrativas sino a las impugnaciones económico-administrativas en general) y permitiéndole delegar dichas funciones en un órgano creado a tal efecto (art. 153 LFGT), órgano que, como bien sabemos ya, es el TEAFN. El mismo esquema se reproduce en el RRRIAE, en los arts. 1.2 y 20. Véase, en particular, lo desafortunado de la ubicación sistemática del art. 20 RRRIAE, pues, hallándose ubicado en el Título II (cuya rúbrica es “reclamaciones económico-administrativas”) se refiere a un objeto más amplio que el de las simples reclamaciones económico-administrativas (refiriéndose expresamente a las impugnaciones económico-administrativas, que, como ya se ha visto, es un concepto más amplio que el de las reclamaciones). Obsérvese, de forma más detallada, el anterior razonamiento en el Ac.TEAFN de 9 de febrero de 2005, exp. 81/04.

### **C) Presupuestos habilitantes de la revisión.**

Partiendo de la base de que el recurso extraordinario de revisión puede interponerse frente a actos firmes en vía administrativa, sólo tendrá éxito cuando concurra una de las tasadas circunstancias previstas en el art. 118.1 LRJAP-PAC. Esa restricción en cuanto a las causas de impugnación viene dada por el carácter extraordinario del recurso. De ahí que no pueda emplearse para recurrir un acto por cualesquiera argumentaciones y motivos, pues ello desnaturalizaría su carácter extraordinario (Ac.TEAFN de 19 de enero de 2005, exp. 186/04). No nos hallamos, pues, ante una instancia más en la cadena de recursos arbitrada en la vía administrativa.

Son circunstancias habilitantes de la revisión:

- Que al dictar el acto se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. Acerca del concepto de error de hecho, véase lo ya dicho en el epígrafe correspondiente a la corrección de errores materiales, aritméticos o de hecho.
- Que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque sean posteriores, evidencien el

error de la resolución recurrida. No se puede amparar la revisión en la aportación de un documento que existía y pudo aportarse dentro del plazo habilitado para la interposición de los recursos ordinarios, pues el recurso extraordinario de revisión no tiene como finalidad subsanar la falta de diligencia o el incumplimiento de las cargas procesales atribuibles a los interesados (Ac.TEAFN de 9 de febrero de 2005, exp. 81/04).

- Que en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme, anterior o posterior a aquella resolución.
- Que la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

#### **D) Plazo y procedimiento en el recurso extraordinario de revisión.**

Si la revisión se funda en la primera de las causas antes enunciadas (error de hecho), el plazo de interposición del recurso es de cuatro años contados desde la notificación de la resolución impugnada, mientras que si se basa en cualquiera de las otras tres causas, el plazo es de tres meses contados desde el descubrimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial (art. 118.2 LRJAP-PAC).

La única particularidad procedimental cuyo estudio reviste un cierto interés es la relativa a la exigencia de dictamen del Consejo de Navarra. En efecto: nada dice acerca de esta exigencia el art. 159 LFGT. No obstante, el art. 16.h) LFCN ordena la consulta preceptiva al Consejo en todos los supuestos de revisión de recursos administrativos de revisión. En nuestra opinión, resultaría razonable atemperar tal exigencia, excluyendo la obligatoriedad del dictamen del Consejo de Navarra en aquellos supuestos en que la inadmisión resulte palmaria (por no hallarse fundada en causa alguna de las previstas en el art. 118.1 LRJAP-PAC) o por haberse desestimado en cuanto al fondo otros recursos sustancialmente iguales, tal y como prevé el art. 119.1 LRJAP-PAC.

Ahora bien: su dictamen no resulta vinculante a la vista de lo que dispone el art. 3.2 LFCN, que no resulta desdicha por cualquier otra de rango legal.

Finalmente, el art. 119.3 LRJAP-PAC arbitra un plazo de tres meses para la resolución del recurso, de modo que si transcurrido ese plazo no se ha dictado y notificado la oportuna resolución, el recurso se entenderá desestimado a los efectos de dejar expedita la vía jurisdiccional contencioso-administrativa.



## CAPÍTULO XIII

### EL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO

*Fernando de la Hucha Celador*

#### **I. INTRODUCCIÓN. LA DEUDA PÚBLICA COMO RECURSO FINANCIERO DE LA HACIENDA FORAL DE NAVARRA. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO.**

El endeudamiento público (englobando bajo esta expresión tanto la Deuda de Navarra como las operaciones de préstamo y crédito e incluyendo los avales otorgados por la Comunidad Foral y/o sus organismos autónomos) constituye un recurso financiero de la Hacienda pública de Navarra, juntamente con los tributos y el patrimonio público (o, para ser más precisos, la gestión financiera del mismo). Aunque tradicionalmente se ha identificado el endeudamiento, primando lo formal sobre lo material, con un contrato de préstamo suscrito por un ente público (en nuestro caso, la Comunidad Foral) con particulares y/o instituciones y, por inercia histórica, dicho endeudamiento ha sido calificado como un recurso extraordinario de la Hacienda pública, ambas caracterizaciones son discutibles, por no decir falsas. Por una parte, es inexacto identificar la Deuda pública con el contrato de préstamo, ya que es más correcto caracterizarla como aquellos ingresos de la Hacienda Foral sobre los que pesa obligación de devolución y de pago de intereses (explícitos o implícitos), cualquiera que sea la forma

jurídica en que se instrumente; incluso esta obligación de devolución (no la de pago de intereses) podría ser inexistente en el caso de la Deuda perpetua, cuya concertación o emisión no está prohibida ni por la CE ni por la LORAFNA. Pero como recurso financiero —que es su verdadera identificación— puede utilizarse mediante mecanismos instrumentales fungibles: préstamo, crédito, etc. Incluso, aunque no se haya utilizado jamás en nuestro país, no habría objeciones constitucionales ni estatutarias a emisiones de Deuda pública convertibles, por ejemplo, en acciones de sociedades públicas. Pero dejando de lado este último supuesto, lo que verdaderamente le caracteriza es que es el único recurso financiero cuya transformación en ingresos públicos determina, pro futuro, un gasto neto para el emisor, consistente en el pago de los intereses, con independencia de que éstos sean explícitos (Deuda de Navarra al 4,25% anual, por ejemplo) o implícitos (por diferencia entre la cantidad percibida en el momento de la emisión y la cantidad comprometida a abonar llegado el vencimiento).

De forma correcta —aunque parifica recursos y derechos económicos y desconoce el concepto de ingresos públicos— el art. 13 de la LFHPN enumera, entre otros, los procedentes de las operaciones de endeudamiento y el Título III de la citada norma, al tratar de las operaciones financieras, engloba el endeudamiento y los avales, cuando lo correcto sería hablar de la Deuda pública y de los avales, puesto que en ambos casos estamos en presencia del concepto jurídico global de endeudamiento. La Deuda pública es un recurso financiero sistemático y ordinario, carente desde hace años de un estudio jurídico serio y esta afirmación no sólo es válida en el caso de Navarra sino también en el caso del Estado.

En el caso de los avales, su utilización no va dirigida específicamente a la obtención de ingresos ni su otorgamiento genera o supone de forma directa gasto inmediato alguno, que sólo se producirá en el caso de que el avalado incumpla la obligación económica garantizada. Por tanto, su tipificación como recurso financiero es más delicada que la correspondiente a la Deuda pública; no obstante, el concepto de crédito público que se desprende del art. 135 de la CE y el hecho de que el otorgamiento de avales devengue automáticamente ingresos para el Gobierno de Navarra (el art. 85 de la LFHPN exige la percepción de

la comisión que determine el Consejero de Economía y Hacienda), nos inclinan por dicha consideración, por lo demás clásica en la mejor doctrina.

En cuanto a la consideración del endeudamiento público como ingreso extraordinario de la Hacienda pública responde a una concepción decimonónica derivada del temor al déficit público (revivido en épocas recientes con la Ley de Estabilidad Presupuestaria) y a concepciones más hacendísticas que jurídicas. En efecto, no existe en nuestra legislación ninguna norma que permita establecer diferenciación normativa entre ingresos ordinarios y extraordinarios, ni se deduce ningún régimen divergente de esta diferenciación. Por otro lado, tras la revolución keynesiana, la Deuda pública se ha convertido en un ingreso recurrente de los diferentes niveles de Hacienda y no existe país o Estado o Comunidad Autónoma que no recurra a este recurso financiero para, ordinariamente, financiar sus gastos públicos, con la peculiaridad, en el caso de las Comunidades Autónomas de que su utilización esté restringida por la LOFCA (art. 14) en cuanto que, como veremos, los ingresos de la misma han de ir destinados a financiar gastos de inversión y el servicio de la Deuda (anualidades por amortizaciones más intereses) no puede exceder de un determinado porcentaje (25%) de los ingresos corrientes de la Comunidad Autónoma, límite cuantitativo que, por cierto, recoge correctamente el art. 73 de la LFHPN. Y, en este punto, conviene tener presente que el régimen de Convenio Económico vigente en nuestra Comunidad no afecta a la Deuda pública y, por tanto, a diferencia de lo que ocurre en materia tributaria, la legislación común en materia de endeudamiento público (en puridad, el art. 14 de la LOFCA) es aplicable íntegramente a Navarra, sin que puedan invocarse derechos históricos u otros títulos jurídicos similares para postular una solución contraria. Buena prueba de ello lo constituye el silencio que el vigente Convenio de 1990 (reformado en 2003) dedica al endeudamiento de la Comunidad Foral, así como la existencia de jurisprudencia constitucional (referida al País Vasco, pero trasladable miméticamente a Navarra) donde se proclama la sujeción de los territorios forales a la normativa autonómica común en materia de endeudamiento público.

En definitiva, la Deuda pública es un recurso financiero de la Hacienda Pública de Navarra caracterizado, como nota primaria, por el

hecho de que la obtención de ingresos genera automáticamente un gasto público –normalmente diferido en el tiempo, salvo en el caso de Deuda a corto plazo– cualquiera que sea el instrumento a través del cual se lleve a cabo esta captación de ingresos. Y, frente al tributo, se caracteriza por el hecho de su voluntariedad, es decir que no estamos en presencia de una obligación *ex lege* o de una prestación pecuniaria coactiva, sino que los particulares son, en principio, libres de concurrir o no a la suscripción de los títulos-valores o anotaciones en cuenta que documentan el negocio jurídico representativo del recurso financiero. Junto a ello, y pese a los arts. 70 y 73.7 de la LFHPN, existe otra diferencia con el recurso financiero por antonomasia (el tributo): la Deuda pública foral genera ingresos con afectación específica, de forma que es una incorrección jurídica señalar que su destino genérico es financiar los gastos previstos en los Presupuestos Generales de Navarra [art. 70.1.a], expresión que repite literalmente en el citado art. 73.7. Y ello porque el art. 14 de la LOFCA establece claramente el destino del producto de la Deuda pública de las Comunidades Autónomas (incluyendo Navarra, pese a su foralidad), siendo dudosamente respetuoso con el bloque de la constitucionalidad en el que dicha norma se inserta el eufemismo del art. 73.2 de la LFHPN cuando señala que el endeudamiento no podrá ser superior al de los gastos de inversión previstos en los correspondientes Presupuestos, porque, de forma hábil, confunde afectación cuantitativa y afectación cualitativa, que es precisamente lo que impone la LOFCA, aunque ciertamente el principio de unidad presupuestaria (que examinaremos al tratar del Derecho Presupuestario) permite soslayar la pirueta jurídica que pretende realizar el legislador foral.

Bajo este prisma, sorprende que el art. 68 de la LFHPN (ley que en su integridad necesita una urgente actualización no sólo en esta materia sino también en el Derecho Presupuestario) desdoble el endeudamiento público de la Comunidad Foral en dos figuras diferenciadas: a) emisión de empréstitos en forma de Deuda pública y b) operaciones de préstamo o crédito formalizables en cualquier documento o instrumento de uso corriente en los mercados financieros. En ambos casos, estamos en presencia de Deuda pública (*lato sensu* entendida) y, como veremos, desde hace muchos años, la doctrina distingue entre Deuda pública general y singular, según que la emisión se abra a cua-

lesquiera suscriptores o, por el contrario, se concierte con determinadas personas jurídicas (normalmente, instituciones financieras). De tal manera que el endeudamiento de la Comunidad Foral habría que subdividirlo, de forma correcta, en dos modalidades: a) Deuda pública de la Comunidad Foral (o Deuda de Navarra según el art. 73.1 de la LFHPN, pero incluyendo en esta caracterización las operaciones singulares de crédito o de préstamo) y b) Avaes otorgados por la Comunidad Foral. En puridad, junto a esta dualidad, habríamos de incluir las operaciones de endeudamiento de las sociedades públicas y de los organismos autónomos, pero sobre dichas operaciones guarda silencio la vigente LFHPN.

En cambio, no constituyen endeudamiento público otras operaciones que generan obligaciones económicas de devolución para la Hacienda de Navarra, en contra de lo que opina algún sector de la doctrina española. Así, por ejemplo, los depósitos, consignaciones o fianzas, voluntarios u obligatorios (por ejemplo, como garantía de un contrato a suscribir con las Administraciones públicas de Navarra) que hayan de realizar empresas o particulares. Aunque sobre ellos pese obligación de devolución, no constituyen recursos financieros en el sentido estricto del término, puesto que la finalidad no es la obtención de ingresos, sino el cumplimiento de otras finalidades, perfectamente tipificables.

Mayores dudas suscitaba la posibilidad de apelación de la Comunidad Foral de Navarra (y de otras Comunidades Autónomas) a descubiertos ante el Banco de España, aunque esta posibilidad ha quedado zanjada como consecuencia del Tratado de Maastricht –cuyas prescripciones se reflejan en la Ley 13/1994, de Autonomía del Banco de España– que prohíbe expresamente esta modalidad de endeudamiento público, con el fin de no condicionar, precisamente, la autonomía de aquél, en los momentos actuales inexistente en lo que atañe a la política monetaria como consecuencia de la incorporación a la zona euro. En el caso de Navarra, evidentemente no cuenta con un Banco central, pero las especialidades del régimen jurídico de la Caja de Ahorros de Navarra (CAN) y la pertenencia a sus órganos institucionales de representantes políticos del Gobierno de Navarra podría llevar a la tentación de forzar la existencia de descubiertos en la cuenta

abierta en dicha institución financiera. Creemos que dicha posibilidad está vedada desde el ordenamiento comunitario y que, de acuerdo con el ordenamiento mercantil, estos descubiertos se transformarían automáticamente en operaciones de crédito, computándose, en consecuencia, dentro del límite máximo de endeudamiento autorizado por la correspondiente ley.

En definitiva, la Deuda pública constituye un recurso ordinario de la Hacienda pública de Navarra, aunque los ingresos que procure no puedan ser calificados de corrientes y cuenten con afectación específica. En cuanto a su naturaleza jurídica no le dedicaremos un capítulo concreto, porque creemos que la misma se desprende de la tipificación efectuada con anterioridad. Se trata de un recurso financiero de instrumentación fungible (préstamo, crédito, e incluso contrato de renta) cuya característica fundamental es que sobre los ingresos obtenidos pesa la obligación de devolución y de pago de intereses (o de otras ventajas adicionales para los suscriptores; incluso el pago de intereses puede no quedar explicitado en el caso de Deuda emitida al descuento; ítem más, aunque constituye una figura histórica no utilizada en nuestros tiempos, cabría la posibilidad de Deuda pública sin obligación de devolución del principal, caso de la Deuda perpetua). Ello no significa que cualquier cantidad recibida por la Comunidad Foral y sobre la que pese obligación de devolución se encuadre dentro del endeudamiento público, puesto que junto a la precitada obligación ha de coexistir la idea principal de que la utilización del recurso sirva para la obtención de ingresos, circunstancia que, como hemos señalado, no concurre en el caso de las fianzas, depósitos, etc. Del mismo modo que, salvando las distancias, las multas y sanciones pecuniarias constituyen un ingreso para la Hacienda pública, pero no un recurso financiero, puesto que la finalidad de las mismas no es la obtención de ingresos públicos sino la sanción de conductas antijurídicas. Confundir ingresos públicos con recursos financieros sigue siendo la asignatura pendiente de nuestros legisladores.

## II. LA DEUDA PÚBLICA EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LA LORAFNA; EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA CREDITICIA: SU CONTENIDO MÍNIMO Y SU REFLEJO EN LA LEY FORAL DE HACIENDA PÚBLICA DE NAVARRA.

El art. 135.1 de la CE determina que el Gobierno habrá de estar autorizado por ley para emitir Deuda pública o contraer crédito. De este precepto se desprenden tres consecuencias básicas: a) que el órgano habilitado constitucionalmente para emitir Deuda pública es el Gobierno (en nuestro caso el de Navarra); b) que, no obstante lo anterior, es precisa una ley que autorice la emisión, teniendo en cuenta que dicha ley no crea ni genera la emisión de la Deuda, sino que, simplemente, constituye el título habilitante del ejercicio de la competencia por parte del Gobierno y c) que la autorización legal previa no se circunscribe a la Deuda pública (véase el sentido tan restrictivo que, como hemos visto, tiene esta expresión en la LFHPN), sino que se extiende a cualquier apelación al crédito público (Deuda singular, apertura de líneas de créditos, avales, etc.).

Por su parte, la LORAFNA –que, a diferencia de otros Estatutos, no contiene ningún precepto dedicado a enumerar los recursos financieros de la Comunidad Foral pensando erróneamente que el art. 45 al referirse al Convenio cubre todos los recursos de la Hacienda navarra– se refiere al endeudamiento público en dos preceptos separados. El art. 26 señala, de forma correcta, que la Diputación Foral precisa de la previa autorización del Parlamento para emitir Deuda pública, constituir avales y contraer crédito. Por su parte, el art. 45.1, no tan correcto en la materia que nos ocupa, indica que la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional de Convenio Económico. Esta afirmación es inexacta porque la actividad financiera no tributaria (Presupuesto y Deuda pública) no se regula en el Convenio Económico sino en la LOFCA, por el simple hecho de que el citado Convenio (desde 1927) jamás ha regulado algo distinto del reparto competencial en los tributos convenidos y las fórmulas para el cálculo del cupo o de la aportación de Navarra a las cargas generales del Estado. Y, el apartado 5 del art. 45 de la LORAFNA –sentado lo anterior– sobra en su totalidad, puesto que la consideración del pro-

ducto de la Deuda pública como fondos públicos y la necesidad de coordinar las emisiones de la Comunidad Foral con el Estado son consideraciones que se desprenden de lo dispuesto en el art. 14 de la LOFCA, norma no sólo anterior en el tiempo a la LORAFNA sino que es la única aplicable, desde el principio de competencia, para regular la Deuda pública de la Comunidad Foral. Y, puestos a copiar preceptos inocuos (circunstancia que concurre en muchos otros Estatutos de Autonomía) al menos cabría haber exigido que se hubieran transcrito, aunque constituyera una redundancia, los apartados 4 y 5 del art. 14 de la LOFCA, que sí aparecen recogidos en la LFHPN.

Sin embargo, el art. 135 de la CE contiene un segundo apartado, que no ha sido incorporado a la LORAFNA, suscitándose así dudas razonables sobre su aplicación o no en la Comunidad Foral. En puridad, dicho precepto, que cercena absolutamente el derecho de enmienda del legislador presupuestario y por tanto constituye un principio insertable en esta rama del Derecho Financiero, ordenaría la inclusión automática en la Ley Foral de Presupuestos de los créditos necesarios para atender el pago de los intereses y la amortización, en su caso, de la Deuda de Navarra. Pero, siendo un principio presupuestario, su relevancia viene constituida por el hecho de que esta limitación absoluta del derecho de enmienda se supedita a que los créditos presupuestarios afectados se ajusten a las condiciones de la ley de emisión, de donde se infiere que ésta no puede ser una ley en blanco o meramente autorizante para que el Gobierno de Navarra proceda a la emisión de Deuda pública, sino que el Parlamento Foral habrá de fijar aquellas condiciones del endeudamiento que permitan determinar los créditos presupuestarios necesarios para hacer frente a las obligaciones contraídas con la suscripción de la Deuda. Por tanto, constituye un precepto básico para determinar el alcance, contenido y significado del principio de reserva de ley en materia crediticia, circunstancia que se ha preterido completamente tanto por nuestra Comunidad como por el Estado.

No obstante, la primera cuestión a dilucidar consiste en determinar si el art. 135.2 de la CE es aplicable a las Comunidades Autónomas (incluida la única foral existente, como es Navarra) o si, por el contrario, sucede algo similar a lo acaecido con el art. 134.7 de la CE (prohibición de establecimiento de tributos a través de la Ley de Presupues-

tos) donde la jurisprudencia constitucional ha venido negando su aplicación a dichos entes territoriales, salvo que se recogiera en su ordenamiento interno. A nuestro juicio, estamos en presencia de un principio general del ordenamiento jurídico-constitucional, aplicable a todas las instancias de poder territorial, si bien es cierto que esta tesis puede chocar con el silencio no sólo de la LORAFNA, sino, lo que es más importante, de la LOFCA. Por su parte, el Reglamento del Parlamento Foral –al tratar de la especialidad en la tramitación del Proyecto de Ley Foral de Presupuestos (arts. 151 a 153)– guarda silencio al respecto. No obstante, entendemos que pese al silencio de la LORAFNA y del RPN, el art. 135.2 de la CE es aplicable, *mutatis mutandis*, al ordenamiento foral puesto que no sólo estamos en presencia de una norma que garantiza los derechos económicos de los suscriptores de la Deuda de Navarra –evitando la carencia de consignaciones presupuestarias que pudieran permitir el incumplimiento de las obligaciones económicas del emisor–, sino ante una norma que permite entender el contenido mínimo de la ley de emisión.

Dicho contenido mínimo –que implica un principio de reserva de ley de carácter relativo en materia de endeudamiento público– supone que la ley ha de fijar no sólo el volumen máximo de endeudamiento autorizado (o la cuantía máxima de los avales a prestar por el Gobierno de Navarra), sino que habrá de determinar todas las condiciones económicas que influyan en el gasto público que la emisión de la Deuda genera; en concreto, tipo de interés, plazo de amortización y cualesquiera otras ventajas concedidas a los potenciales suscriptores (emisiones bajo la par, prima de amortización o de reembolso, etc.) o a las entidades colocadoras (comisiones, etc.). De lo contrario estaríamos ante una habilitación en blanco (donde la ley se limita a establecer el importe máximo autorizado) cuyo ejercicio por parte del Gobierno de Navarra y/o del Consejero de Economía y Hacienda –mediante Decreto u Orden foral respectivamente– vincularía al legislador presupuestario, consecuencia no querida por el constituyente, ni por la LORAFNA, puesto que supone una alteración sustancial de la división de poderes entre el Parlamento Foral y el Gobierno de Navarra.

La LFHPN señala en su art. 73.2 que la creación de la Deuda de Navarra habrá de ser autorizada por ley que, sin perjuicio de fijar

otras características de la misma, deberá señalar el importe máximo autorizado, bien específicamente para esta modalidad de endeudamiento, bien conjuntamente con las operaciones de crédito o préstamo (recuérdese la bifurcación que establece, como vimos, el art. 68 de la citada Ley Foral). Dos observaciones: en primer lugar, la ley foral correspondiente (normalmente la de Presupuestos Generales de Navarra) no crea la Deuda pública, sino que simplemente autoriza la emisión, habilitando al órgano competente para ello, que es el Gobierno de Navarra. En segundo lugar, que la norma –inspirada en la derogada LGP estatal de 1977– constituye una deslegalización contraria a la CE y a la propia LORAFNA, circunstancia que se ratifica en el art. 73.4 de la LFHPN y sobre todo en el art. 76 de la misma. El primero de dichos preceptos atribuye al Gobierno de Navarra la potestad de señalar el plazo de emisión y de fijar el tipo de interés, junto a otras facultades que sí encajan en el entendimiento del principio (relativo) de reserva de ley como son acordar la creación de la Deuda de Navarra, fijar el límite máximo de cada emisión y determinar los criterios generales a que debe ajustarse ésta. Conviene tener presente que la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra se ha venido limitando a fijar el volumen máximo de endeudamiento autorizado, sin establecer ninguna condición económica adicional que permita atisbar y/o condicionar las obligaciones económicas asumibles por la Hacienda Foral y que, además, el techo de endeudamiento autorizado es el máximo, pero el Gobierno de Navarra no está obligado a agotarlo y, por tanto, puede realizar emisiones a lo largo del año siempre que no superen el límite máximo. Aunque la analogía no nos guste en este punto, cabría un cierto encuentro entre las consecuencias de la ley de emisión y las consecuencias jurídicas de la LFPGN en lo que se refiere al volumen máximo de créditos para gastos autorizados, ya que en ambos supuestos el Gobierno de Navarra no está obligado a su agotamiento, sino que se simplemente está constreñido por su limitación cuantitativa.

Más graves, si cabe, son las facultades asignadas al Consejero de Economía y Hacienda por el art. 76 de la LFHPN, al cual ni la CE ni la LORAFNA atribuyen competencias materiales o sustantivas en relación con el endeudamiento público. En concreto, vulneran el princi-

pio de reserva de ley, aún con el carácter relativo que éste tiene en materia de endeudamiento público, las siguientes facultades que la citada norma le asigna:

- a) Ceder la emisión a un precio único preestablecido (cabe suponer que por el propio Consejero, sólo o de consuno con las entidades aseguradoras).
- b) Ceder parte o la totalidad de la emisión a una entidad financiera colaboradora –siendo la propia Consejería quien tiene la capacidad de designar a las mismas– a un precio convenido (cabe suponer que entrambas partes).
- c) Adquirir en el mercado secundario valores de la Deuda de Navarra con destino a su amortización (se están alterando las condiciones económicas de la emisión, como veremos al tratar en esta lección de los métodos de amortización de la Deuda) o proceder al reembolso anticipado o a la revisión de alguna de sus condiciones, cuando la situación del mercado u otras circunstancias así lo aconsejen (y esta calificación corresponderá efectuarla, sin vínculo legal alguno, al propio Consejero).
- d) Por último, es dudosa la habilitación para acordar o concertar operaciones voluntarias (se supone que para los suscriptores) de amortización, canje, conversión, etc., siempre que obedezcan a la mejor administración de la Deuda pública y no se perjudiquen los derechos económicos de los tenedores. Porque, en este caso, aunque se respetan los intereses de la Hacienda foral resulta más que dudoso lograr cohonestar el no perjuicio a los acreedores, con la voluntariedad de éstos en aceptar las propuestas de canje, conversión o amortización y, al tiempo, mejorar la administración de la Deuda –eufemismo que, cabe suponer, implica reducir las obligaciones económicas para la Hacienda Foral–. No obstante, la semiología, como ciencia no jurídica, impide diferenciar entre mejorar la administración de la Deuda y mejorar la gestión de la tesorería, porque ambos conceptos parecen sinónimos.

En definitiva, y al igual que sucede en el caso del Estado, el ordenamiento foral no cumple las exigencias mínimas del principio de reserva de ley en materia de Deuda pública y no se puede apelar a consi-

deraciones económicas para justificar la flagrante vulneración de dicho principio que se contiene en la LFHPN, que confunde completamente la diferencia entre el órgano competente para la emisión (Gobierno de Navarra) y el órgano competente para la autorización (Parlamento Foral) no en el plano objetivo sino en la calidad y requisitos de las normas emanadas por uno y otro.

No obstante, la cuestión no se reduce a este punto, porque el art. 69 de la LFHPN permite concertar operaciones de crédito o préstamo por plazo igual o inferior a un año con la finalidad de atender déficits transitorios de tesorería. Estas operaciones tienen carácter extrapresupuestario (salvo los ingresos y gastos que generen) y deberán quedar canceladas en el período de vigencia de los Presupuestos. Sin perjuicio de que tratemos de la cuestión al examinar la tipología del endeudamiento público de la Comunidad Foral, creemos que estas operaciones están igualmente sujetas al principio de reserva de ley y/o de habilitación previa por medio de una norma con rango y fuerza de ley. Y ello porque ni la CE ni la LORAFNA distinguen entre operaciones de endeudamiento en función del plazo o del destino a la hora de exigir la previa autorización legal. Y esta autorización legal no puede entenderse cumplida con la previsión genérica del art. 69 de la LFHPN, siendo, *de lege ferenda*, preferibles dos opciones alternativas: a) que anualmente se fijen –en la LFPGN– los límites máximos de las operaciones de endeudamiento dirigidas a la cobertura de necesidades transitorias de tesorería o b) que se modifique el citado precepto y se establezca un porcentaje en relación con los gastos autorizados en la LFPGN, de forma que con ello se lograría aunar flexibilidad necesaria y cumplimiento del principio de reserva de ley, siguiendo el modelo del art. 94 de la vigente LGP estatal. Y que las operaciones de tesorería, amén de extrapresupuestarias son extralegales (valga la expresión aunque no constituya un modelo de juridicidad) se demuestra confrontando el art. 69 con el art. 70.1.b) de la LFHPN, precepto éste último del que se desprende que sólo las operaciones con plazo superior al año han de ajustarse al límite establecido por el legislador foral, lo cual no se ajusta ni a la CE ni a la LORAFNA. O, dicho en otros términos, las operaciones financieras del art. 69 son contrarias a ambas normas por mucho que la LFHPN intente disfrazar la situación.

Y, teniendo en cuenta el concepto y contenido del endeudamiento público *lato sensu* entendido, resulta muy poco ortodoxo el art. 94 de la LFHPN (encuadrado dentro del Título dedicado a la Tesorería) donde se habilita al Consejero de Economía y Hacienda, previa autorización del Gobierno de Navarra (¿acaso no necesita a su vez Ley Foral para conceder dicha autorización?), para concertar las operaciones financieras que estime pertinentes –con la exclusiva finalidad de mejorar la gestión de la tesorería– a través de los instrumentos existentes en los mercados financieros y en especial mediante la emisión de pagarés por plazo de reembolso igual o inferior a dieciocho meses. ¿Acaso la emisión de pagarés no es una modalidad de endeudamiento público? ¿Distingue la CE y la LORAFNA en función del plazo o de la finalidad? ¿Cuál es la diferencia entre estas operaciones y las previstas en el art. 69 de la LFHPN, salvo el plazo y la finalidad que no atisbamos a discernir? La única diferencia estriba –aunque ello no afecte al juicio negativo suscitable desde el principio de reserva de ley– en que éstas últimas sirven para cubrir déficits transitorios de tesorería, en tanto que las contempladas en el art. 94 sirven para mejorar la gestión de la tesorería, concepto en cuyo contenido no vamos a profundizar. En ambos casos, todas las operaciones financieras de endeudamiento están sujetas al principio de reserva de ley y, por tanto, la atribución de potestades al Gobierno de Navarra, sin previa habilitación legal, vulnera la LORAFNA, cualquiera que sea la finalidad o el plazo al que se destinen los ingresos procurados con la apelación a dicho recurso financiero.

En lo que se refiere a los avales (que integran el endeudamiento público *lato sensu* entendido), los arts. 80 a 87 de la LFHPN regulan su régimen jurídico en términos más respetuosos con el principio de reserva de ley que los previstos para la Deuda pública. Es correcto y elemental (art. 81 de la LFHPN) que el importe total de los avales otorgados por la Comunidad Foral no pueda exceder del importe máximo que, para cada ejercicio, señale la LFPGN –aunque, conviene advertir que puede ser una ley distinta de la señalada la que fije el importe máximo de los avales a conceder, puesto que la LFHPN no deja de ser una ley foral ordinaria y no puede vincular al Parlamento de Navarra en punto a la designación concreta de la ley a través de la cual fijar el límite máximo de los avales–. Igualmente es correcto, desde el prisma

de nuestro ordenamiento, la exigencia de acuerdo del Gobierno de Navarra para el otorgamiento de avales (art. 81, *in fine* de la citada norma foral), mientras que carece de sentido y es jurídicamente poco aceptable que se habilite al Consejero de Economía y Hacienda para que sea éste quien determine la comisión que, para cada operación avalada, se genere como derecho económico a favor de la Hacienda de Navarra, ya que creemos que esta competencia corresponde al Gobierno de Navarra. No obstante, entendemos que los avales constituyen una modalidad de endeudamiento público pero no un recurso financiero porque su finalidad no es la obtención de ingresos públicos.

### III. CLASIFICACIÓN DEL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO DE NAVARRA.

#### A) Introducción.

Si se intenta sistematizar la tipología del endeudamiento público de la LFHPN –dejando de lado los avales– encontraríamos las siguientes modalidades de Deuda pública:

- a) Operaciones de préstamo o crédito por plazo igual o inferior al año con la finalidad de cubrir déficits transitorios de tesorería (art. 69 LFHPN). Estas operaciones necesitan autorización mediante Ley Foral, aunque ello no se explicita en precepto y sin que pueda entenderse que dicha autorización se ha otorgado de forma genérica e indefinida por el citado art. 69. *De lege ferenda*, y como hemos propuesto, sería admisible la habilitación genérica siempre que contuviese una referencia o indicación a los créditos presupuestarios aprobados anualmente.
- b) Operaciones de préstamo o crédito por plazo superior al año, cuyo destino genérico sería la financiación de los gastos previstos en los Presupuestos Generales de Navarra –afectación que vulnera el art. 14 de la LOFCA– y que aparecen recogidas en el art. 70 de la citada norma foral. El apartado 3 de dicho precepto sí establece la necesidad expresa de autorización por Ley Foral, lo cual refuerza nuestra tesis de que las operaciones fi-

nancieras señaladas en primer lugar no sólo son extrapresupuestarias sino que, además, no requieren autorización legal, llegando a esta conclusión mediante una interpretación *sensu contrario* de ambos preceptos. La LFHPN prevé que el límite máximo de endeudamiento a través de estas operaciones pueda fijarse de forma específica y singular o conjuntamente con el límite establecido para la emisión de empréstitos públicos o Deuda pública, en el sentido restrictivo que esta expresión tiene en la LFHPN (vid. *infra*).

- c) Concertación de préstamos o créditos por plazo de reembolso igual o inferior al año cuyo destino genérico sea atender necesidades de financiación de gastos corrientes, si las condiciones del mercado financiero permiten reducir el coste de la financiación (art. 71). Es decir, estamos en presencia de operaciones sustitutivas —en cuanto al plazo, no en cuanto al destino— de las señaladas en la letra b). Estas emisiones o concertaciones deberán realizarse en el marco de la autorización contenida en la correspondiente LF, de donde se desprende que están sujetas al techo limitativo establecido, normalmente, por la LFPGN. Desde una perspectiva económica, resulta, en los momentos presentes, difícilmente viable esta posibilidad, aunque no haya ninguna objeción jurídica que realizar.
- d) Emisión de empréstitos públicos en forma de Deuda pública (art. 73), cuyo destino genérico es financiar los gastos previstos en los Presupuestos Generales de Navarra; el citado precepto no determina, a diferencia de los anteriores, plazo mínimo o máximo de reembolso, de forma que sería teóricamente posible emitir Deuda pública del art. 73 por plazo inferior al año, pero la misma no podría destinarse a cubrir déficits transitorios de tesorería, con lo que se llega a situaciones paradójicas por absurdas, debido a la vinculación entre plazo y destino del producto del endeudamiento público. Esta Deuda Pública recibe la denominación específica de Deuda de Navarra, aunque la denominación no signifique, en términos jurídicos, absolutamente nada en cuanto a obligaciones económicas de la Hacienda Foral o derechos económicos de los de los tenedores.

- e) Operaciones financieras (en especial, emisión de pagarés) por plazo de reembolso no inferior a dieciocho meses cuyo objetivo específico es la mejora de la gestión de tesorería; como hemos señalado, dichas operaciones no aparecen recogidas en el Título destinado a las operaciones financieras (endeudamiento y avales) sino en el Título destinado a la Tesorería de la Comunidad Foral. Se diferencian de las señaladas en primer lugar por dos hechos fundamentales: el plazo de amortización y el hecho de que no se exija (art. 94) su cancelación en el período de vigencia de los Presupuestos. No obstante, tienen en común con aquéllas dos aspectos importantes: por un lado, que las operaciones que generan ambas tienen carácter extrapresupuestario y, por otro, que aparentemente, no necesitan de autorización legal para proceder a su concertación, lo que significa desconocer el contenido del principio de reserva de ley en materia crediticia y distinguir, ficticiamente, entre operaciones de endeudamiento sujetas o no al citado principio.

Partiendo de la dogmática jurídica, conviene recurrir a la sistemática tradicional para poner algo de orden en este punto, partiendo de la premisa ya señalada de que carece de sentido distinguir entre empréstitos o Deuda pública y operaciones de préstamo o crédito, como hace el art. 68 de la LFHPN, teniendo en cuenta que no existe ningún hecho diferencial que, desde el particular régimen tributario –que no financiero, como dice el art. 45 de la LORAFNA– justifique la inaplicación de categorías generales. O, dicho en otros términos, cualquier modalidad de endeudamiento –a corto o largo plazo, para financiar gastos de inversión, para cubrir los déficits de tesorería o para mejorar la gestión de la misma– está sujeta a previa habilitación legal, sin que ésta pueda entenderse concedida con carácter indefinido en función del destino de la emisión –indemostrable desde el principio de unidad presupuestaria– ni siquiera bajo el amparo de las elípticas alusiones de la LFHPN.

## **B) Deuda general y singular.**

Con independencia de la forma de documentación de la Deuda pública (título-valor, anotación en cuenta, póliza de crédito, etc.) y de

su instrumentación sustantiva (préstamo o crédito), la Deuda pública de Navarra es general cuando la emisión se dirige a cualquier potencial prestamista o cuando se oferta en los mercados financieros. No obstante, cuando hablemos de las técnicas de colocación de la Deuda pública, comprobaremos cómo puede haber emisiones al público en general –sea a través de mercados primarios o de mercados secundarios– donde el colocador puede limitarse a ser un mero intermediario –percibiendo la correspondiente comisión por la colocación– o por el contrario, comprometerse a asumir la parte de la emisión no cubierta por los particulares.

Por el contrario, la Deuda singular es la que se concierta con uno o varios prestamistas determinados, lo cual no impide para que, según las condiciones de la emisión fijadas por el Gobierno de Navarra, éstos puedan recolocar o ceder a inversores particulares los títulos-valores o anotaciones en cuenta en que se documente el endeudamiento. Realmente, la Deuda singular estaría constituida por las operaciones de préstamo o crédito a que alude el art. 68.a) de la LFHPN. La posibilidad de creación de fondos de titulización de estas operaciones de crédito o préstamo no priva a dichas operaciones financieras de la consideración de Deuda singular, ya que, nominalmente, el acreedor será la persona física o jurídica (normalmente una entidad financiera o un conjunto de ellas) que hayan suscrito la operación de préstamo o de crédito.

En resumen, mientras que la Deuda general (empréstito en forma de Deuda pública según la terminología de la LFHPN) se dirige al mercado anónimo de capitales, la Deuda singular se dirige a inversores concretos, previamente seleccionados o elegidos mediante concurso (que sería el procedimiento más transparente, aunque no siempre sea el más utilizado).

### **C) Deuda general y especial.**

Esta clasificación se proyecta sobre la finalidad para la que se ha emitido la Deuda pública. Si su destino genérico es financiar los gastos generales de la Comunidad Foral, la Deuda será general; si, por el

contrario, su finalidad –que ha de venir prefijada en la ley de autorización– es la financiación de determinados gastos estaremos en presencia de Deuda especial, o, dicho de otro modo, de Deuda con afectación específica de su producto. No obstante, la clasificación tiene un valor relativo puesto que la vigencia de los principios de unidad y de universalidad presupuestaria hace muy difícil su diferenciación, salvo que la ley de autorización disponga expresamente la meritada afectación específica.

En principio, el art. 14 de la LFHPN señala que los recursos de la Hacienda Pública de Navarra se destinarán a satisfacer el conjunto de sus obligaciones económicas (principio de no afectación), salvo que por ley se establezca su afectación a fines determinados. La norma es correcta para los recursos no crediticios, pero debe matizarse en el caso del producto del endeudamiento público y ello por imperativo del art. 14 de la LOFCA, precepto donde, por cierto, no se distingue entre Deuda pública y operaciones de crédito. En concreto, su apartado 2 señala, para las operaciones concertadas por plazo superior al año, dos requisitos que han de cumplir todas las Comunidades Autónomas; el requisito fundamental es que el importe total de crédito sea destinado exclusivamente a la realización de gastos de inversión; el otro requisito –cuya trascendencia es exclusivamente presupuestaria– consiste en que el importe total de las anualidades de amortización (por capital e intereses) no exceda del 25% de los ingresos corrientes de la Comunidad Autónoma.

De donde se desprende que la Deuda por plazo superior al año de las Comunidades Autónomas es, parcialmente, Deuda especial o con afectación específica, ya que, en teoría, su producto no puede ser destinado a la cobertura de gastos corrientes. No obstante, como ya hemos señalado, los principios de unidad y de universalidad presupuestaria defieren el problema de la afectación parcial a un problema de pura contabilización, dificultando el cumplimiento del requisito exigido por la normativa estatal.

Los arts. 70.2 y 73.7 de la LFHPN realizan un escorzo jurídico peculiar: ambos señalan que el producto de la Deuda singular y de la Deuda general tiene como destino genérico financiar los gastos previstos en los PGN, lo que no concuerda formalmente con lo previsto en

el art. 14.2 de la LOFCA. Y el escorzo viene dado porque los arts. 70.3 y 73.2 de la norma citada señalan que el importe conjunto de la Deuda general y singular de la Comunidad Foral de Navarra no podrá ser superior al de los gastos de inversión previstos en las correspondientes Leyes Forales de Presupuestos Generales. Ello supone una forma hábil de incumplir el mandato de la LOFCA posibilitando el desvío del producto del endeudamiento a la financiación de gastos corrientes, circunstancia expresamente vedada a las Comunidades Autónomas. Un mero ejemplo ayudará a comprender esta situación: la Comunidad Foral de Navarra –llegado a un punto de equilibrio presupuestario– podría emitir Deuda pública por plazo superior al año y no aplicarlo a la financiación de inversiones (cubiertas con el producto de los ingresos corrientes) sino a gastos corrientes o a transferencias ordinarias sin que ello supusiera incumplir su ordenamiento interno en el caso de que la emisión no superase el 25% de los ingresos corrientes. En cambio, formalmente, estaría incumpliendo la previsión del art. 14.2 de la LOFCA, precepto que tampoco es precisamente modélico porque condiciona, en este requisito, el poder crediticio de las Comunidades Autónomas, a la par que posibilita operaciones de maquillaje presupuestario por parte de éstas, no siendo un Manual universitario el lugar apropiado para su descripción.

Creemos más pertinente el segundo límite cuantitativo (que la LFPHN respeta escrupulosamente) que el límite cualitativo del destino a gastos de inversión. Y ello por tres razones fundamentales: a) se cercena parcialmente la autonomía financiera de la Comunidad Foral, so pretexto de la tutela estatal sobre el endeudamiento autonómico; b) se trata de una norma cuyo incumplimiento por parte de la Comunidad Foral es de imposible demostración, salvo casos flagrantes que actualmente no se producen y c) dificulta la refinanciación del endeudamiento de la Comunidad Foral mediante la emisión de Deuda por plazo superior al año, cuando el destino del producto es, precisamente, renovar créditos, préstamos o empréstitos y no acometer la financiación de **nuevos** gastos de inversión.

En resumen, aunque la normativa navarra no sea la idónea, debemos hacer un juicio atemperado de la misma por las deficiencias y superaciones del art. 14.2 de la LOFCA en este punto.

**D) Deuda interior y exterior.**

Pese a tratarse de una clasificación no recogida de forma expresa por la LFHPN (aunque de forma poco concreta se recoja en los arts. 97 y 100 de la LGP estatal), creemos relevante traerla a colación por la repercusión que, desde la LOFCA, tiene el endeudamiento exterior. En este punto, caben dos posibles criterios de clasificación: bien considerar como Deuda interior la emitida o concertada en los mercados nacionales (cualquiera que sea la moneda en que se denomine), bien considerar como Deuda interior la emitida o concertada en euros (cualquiera que sea el mercado financiero en que se produzca o perfeccione la operación). Desde la vigente LGP estatal no cabe duda de que se sigue el criterio de la denominación de la Deuda, de forma que la operación crediticia concertada en moneda distinta del euro será Deuda exterior, aunque se emita en mercados financieros españoles, abandonándose, por tanto, el criterio del lugar de emisión. No obstante, y de ahí la relevancia para Navarra, el art. 14.3 de la LOFCA (incluso tras la nueva redacción dada por la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre) mantiene un criterio ecléctico en lo que se refiere a la preceptiva autorización del Estado para concertar operaciones de crédito en el extranjero y para la emisión de Deuda o cualquier otra apelación al crédito público. En principio, esta previa autorización estatal no puede ser obviada por las Comunidades Autónomas cuando la operación se realice en el extranjero –con lo que se sigue el criterio del lugar de emisión o concertación, abandonado por la LGP de 2003– si bien se indica que no se considera financiación exterior, a los efectos exclusivos de la preceptiva autorización, las operaciones de concertación o emisión denominadas en euros que se realicen dentro del espacio territorial de los países pertenecientes a la Unión Europea.

Con lo que, intentando cohesionar tres criterios: el silencio de la LFHPN, la distinción deducible de la LGP y la LOFCA (sólo en lo que se refiere a la autorización estatal requerida a las Comunidades Autónomas), llegaríamos a la siguiente conclusión: Deuda exterior de Navarra sería la concertada o denominada en moneda distinta del euro, cualquiera que sea el lugar de emisión (aunque sea dentro del territorio nacional), en tanto que Deuda interior de Navarra sería la

concertada o denominada en euros (aunque la emisión se realice en un país extranjero, incluso perteneciente a la Unión Europea).

Por su parte, la preceptiva autorización estatal para la apelación al crédito público por la Comunidad Foral se exige en dos supuestos fundamentales: a) cuando se emite Deuda o se concierta crédito en países no pertenecientes a la Unión Europea (cualquiera que sea la moneda en que se emita, incluso aunque sea en euros); b) cuando se emite Deuda o se concierta crédito en países de la Unión Europea y la denominación no sea en euros.

Dos cuestiones básicas para concluir esta clasificación (cuya relevancia doctrinal no es básica, pero sí lo es la autorización preceptiva del Estado). De un lado, que el art. 14.3 de la LOFCA no diferencia, a efectos de la autorización, entre operaciones de crédito destinadas a la cobertura de déficits transitorios de tesorería y/o a la financiación de gastos de inversión, por mucho que algún sector doctrinal sostenga que la autorización sólo es necesaria, en su caso, respecto de las segundas. De otro lado, que resulta difícil catalogar, dentro de la clasificación estudiada, las emisiones multidivisas o con cesta de monedas a efectos de la percepción de intereses y/o reembolso del principal, a elección del prestamista. Aunque las Comunidades Autónomas no hayan hecho uso de esta posibilidad (usual en los mercados financieros internacionales sobre todo), el esquema sería el siguiente: emisión en euros, pero teniendo el prestamista la facultad –llegado el vencimiento y en función de la evolución de la paridad de las monedas– de elegir la moneda en que desea ser reembolsado (yen, dólar, libra esterlina, franco suizo, etc.). En este caso, estamos ante una modalidad híbrida de endeudamiento pero, lo más importante, creemos que a efectos de la autorización estatal, este tipo de operaciones financieras se encuadrarían dentro de la Deuda exterior.

### **E) Deuda con interés explícito o implícito.**

De forma expresa, tampoco estamos en presencia de una clasificación recogida por la LFHPN, aunque la misma puede deducirse de una interpretación sistemática de su art. 76 y de las facultades que atribuye al Consejero de Economía y Hacienda, cuya crítica hemos reali-

zado con anterioridad. En el caso de la Deuda con interés explícito, éste viene prefijado de antemano en el Decreto Foral de creación (lo que se incumple de forma casi sistemática en los últimos años) y en OF del Consejero citado. El tenedor de la Deuda conoce de antemano cuál será la rentabilidad financiera de su inversión durante toda la vida de la emisión, salvo la posibilidad de canjes o conversiones voluntarios. Por ejemplo, una emisión de Deuda de Navarra al 4,25% anual constituiría un supuesto de endeudamiento con interés explícito.

Por el contrario, en la Deuda con interés implícito, al descuento o al tirón (denominaciones frecuentes en la jerga de los mercados financieros), la rentabilidad –que puede ser porcentualizada mediante una simple operación matemática– viene determinada por la diferencia entre el precio satisfecho por el prestamista en el momento de la emisión y el precio comprometido a abonar por el prestatario en el momento del reembolso. Así, por ejemplo, una emisión de Deuda de Navarra a un año con títulos o anotaciones en cuenta de 6.000 € y por los que el suscriptor abona 5.775 € (ello, dejando de lado la tasa interna de rentabilidad o TIR, determinaría una rentabilidad –si la explicitamos– del 3,75%). Cuando nos refiramos a las técnicas de colocación de la Deuda pública volveremos sobre este punto.

## **F) Deuda a corto, medio o largo plazo.**

Esta clasificación se basa en el plazo de amortización de las operaciones crediticias, aunque se encuentre íntimamente concatenada, sobre todo en el caso de las Comunidades Autónomas, con la diferenciación entre Deuda general y especial, que hemos visto anteriormente. Mientras que en el Estado se puede distinguir, nominativamente, entre Deuda a corto (Letras del Tesoro), medio (Bonos del Estado) y largo plazo (Obligaciones del Estado), esta distinción instrumental, en tanto no se modifique la LFHPN, resulta de difícil aplicación a Navarra, aunque materialmente sí pueda ser planteada. La inclusión de la Deuda de Navarra a medio plazo puede suscitar perplejidad si la comparamos con la Deuda del Estado, pero la hemos considerado en virtud del art. 94 de la LFHPN.

La Deuda a corto plazo (aunque el art. 69 de la norma foral citada la circunscriba a operaciones de crédito o de préstamo, creemos que es posible emitir Deuda de Navarra en el sentido estricto que esta expresión tiene en el art. 73) será la emitida por plazo igual o inferior al año y su destino o afectación específica será, como vimos, cubrir déficits transitorios de tesorería habiendo de cancelarse en el período de vigencia de los Presupuestos. Esta obligación de cancelación no aparece en el art. 14.1 de la LOFCA, pero creemos que la legislación foral mejora el imperativo de la ley estatal y debería constituir ejemplo para otras Comunidades Autónomas a fin de no recurrir a técnicas de consolidación de la Deuda a corto plazo, es decir, empréstitos que no se cancelan a 31 de diciembre y que pasan a constituir endeudamiento no transitorio sino permanente o, al menos, prolongado en el tiempo. La única objeción a la redacción del art. 69 de la LFPHN radica en el significado de la expresión “período de vigencia de los Presupuestos”, sobre todo a la vista del art. 36 de la citada LF en los casos de prórroga automática de los Presupuestos cuando la correspondiente Ley sancionadora de éstos no se hubiera aprobado antes del primer día del ejercicio correspondiente. *De lege ferenda*, y en una situación como la descrita, cabría entender que dicha Deuda a corto plazo podría ser amortizada o cancelada con posterioridad al 31 de diciembre, pero antes de que se apruebe la Ley Foral de Presupuestos del ejercicio posterior que comienza con Presupuestos prorrogados.

Conviene tener presente que, excepcionalmente, el art. 71 de la LFHPN permite emitir Deuda pública por plazo inferior al año para financiar gastos de inversión (y no sólo para cubrir déficits transitorios de tesorería), siempre que las condiciones del mercado financiero permitan, a través de dicha Deuda a corto plazo, reducir el coste de la financiación.

Por su parte, la Deuda a largo plazo será la emitida con plazo de reembolso o amortización superior al año y cuyo destino ha de ser la financiación de gastos de inversión, en los términos examinados al tratar de la diferenciación entre Deuda general y especial, y con la salvedad realizada en el párrafo anterior.

La Deuda a medio plazo (siempre desde la perspectiva de la Comunidad Foral, puesto que bajo el prisma estatal la nomenclatura se

puede mantener, pero no así los criterios diferenciadores) sería la emitida por plazo superior al año pero inferior a dieciocho meses (art. 94 de la LFHPN) constituyendo también una modalidad de Deuda especial (en este caso sin excepciones) cuya finalidad es mejorar la gestión (*sic*) de la Tesorería de la Hacienda navarra.

Como fácilmente se deduce, anudando los arts. 69, 71 y 94 de la LFHPN, podemos llegar, en punto a este criterio clasificatorio, a una confusión total, sobre todo en la ligazón entre plazos y destino del producto de la emisión, ya que podemos encontrar Deuda a corto plazo para financiar gastos de inversión y una nebulosa cubre la diferenciación entre el endeudamiento de los arts. 69 y 94, máxime cuando ambos preceptos adolecen de una evidente deslegalización o habilitación en blanco, especialmente el segundo de ellos.

### **G) Deuda presupuestaria y extrapresupuestaria.**

Perplejidad suscita que a la vista de los principios presupuestarios de unidad (tanto de documento como de caja) como de universalidad pueda plantearse esta clasificación, puesto que, por definición, dichos principios implican, como veremos en los capítulos de este Manual destinados al Presupuesto, que no existan ingresos o gastos extrapresupuestarios y debemos recordar que la Deuda pública es un recurso financiero cuya transformación en derecho económico de la Hacienda y subsiguiente ingreso público genera automáticamente el correspondiente gasto público (intereses y reembolso del principal). No obstante, no se trata de una especificidad del sistema crediticio navarro, porque la reciente LGP estatal de 2003 (al hablar de las Letras del Tesoro en su art. 96) señala que el producto y la amortización del importe de éstas tendrán la consideración de operaciones no presupuestarias, imputándose únicamente al Presupuesto del Estado el importe de la variación neta de dichas operaciones durante el ejercicio, norma que es, si cabe, peor técnicamente que sus homónimas de la LFHPN.

El producto y los gastos (intereses, comisiones, amortización y conceptos conexos) de la Deuda de Navarra y/o cualquier otra operación de endeudamiento destinada a la financiación de los gastos de inver-

sión tiene carácter presupuestario, de forma que se aplicarán a los PGN, conforme lo dispuesto en los arts. 70.2 y 73.6 de la LFHPN.

Por el contrario, la Deuda pública y las operaciones crediticias concertadas para la cobertura de déficits transitorios de tesorería y/o para mejorar la gestión de ésta tienen carácter extrapresupuestario, de conformidad con los arts. 69.2 y 94.2 de la norma foral correspondiente, aunque se hace expresa salvedad de los gastos e ingresos financieros que se deriven de dichas operaciones. Con lo cual, el legislador no hace sino constatar expresamente que el resultado financiero de estas operaciones se incorpora a los Presupuestos por su importe neto que, por definición, siempre será negativo, puesto que los gastos superarán siempre a los ingresos. Pero la solemnización no es tan obvia si tenemos en cuenta lo que esconden los preceptos mencionados: la huida del principio de reserva de ley y el hurto al control parlamentario —sobre todo en el segundo caso— de la evolución del saldo vivo del endeudamiento en circulación. Y ello pese a que el art. 79 de la LFHPN obligue al Gobierno a comunicar al Parlamento, con periodicidad trimestral, las operaciones de endeudamiento del art. 69.2 y las destinadas a la cobertura de gastos de inversión, así como de la concesión de avales (art. 87), pero dicha obligación no se establece respecto de las operaciones financieras destinadas a mejorar la gestión de la tesorería contempladas en el art. 94.2.

La situación sólo se mejoraría —no se eliminaría completamente— si se consagrara (como sucede, por ejemplo, en la Unión Europea), en la futura y necesaria LFHPN la diferencia entre créditos de compromiso y créditos de pago o se estableciera un presupuesto de caja frente al presupuesto de derechos reconocidos y obligaciones contraídas, porque ello, de consuno con la diferencia entre variación de activos y pasivos financieros (cuya lectura y control parlamentario resulta difícil de valorar) permitiría una mayor transparencia en las cuentas públicas del endeudamiento de la Comunidad Foral.

### **H) Deuda nominativa, al portador y mixta.**

Teniendo en cuenta la progresiva sustitución de la representación de la Deuda pública, con la eliminación paulatina de los títulos-valo-

res y su sustitución por el mecanismo de las anotaciones en cuenta, bien podríamos eliminar esta clasificación que, en puridad, sólo atañe a la Deuda de Navarra en el sentido estricto del art. 73 de la LFHPN; en este sentido, el art. 74 sienta que la Deuda podrá estar representada en títulos-valores o en cualquier otro documento que formalmente la reconozca, correspondiendo su formalización al Departamento de Economía y Hacienda, conforme se desprende del art. 73.5.

En el caso de operaciones de préstamo y crédito (Deuda singular en nuestra clasificación), será la correspondiente póliza mercantil, escritura pública o documento similar, el instrumento a través del cual se reconozcan formalmente las obligaciones contraídas por el emisor, así como los derechos económicos del prestamista.

Por el contrario, en el caso de la Deuda pública dirigida a los mercados anónimos de capitales, y siempre que no se documente mediante anotaciones en cuenta, sino en títulos-valores, éstos pueden ser nominativos (art. 77.3 de la LFHPN) o al portador (art. 77.2 de la misma Ley), según que la Deuda sea pagadera a la persona física o jurídica designada en el correspondiente título o, por el contrario, al tenedor del mismo. La Deuda sería mixta cuando el reembolso del capital sólo pueda realizarse a favor de la persona designada en el título, pero los intereses sean pagaderos al portador.

El art. 74.2 en relación con el art. 76.b) de la LFHPN faculta al Consejero de Economía y Hacienda para representar la Deuda en títulos-valores o en cualquier otro documento que, formalmente, la reconozca. Aunque no lo mencione la LFHPN, desde 1987, existe en nuestro país el sistema de anotaciones en cuenta (RD 505/1987, de 3 de abril), donde existe una Central de Anotaciones gestionada por el Banco de España. Aun cuando el Decreto va referido al Tesoro público del Estado no es óbice para la participación de Deuda emitida por las Comunidades Autónomas. De forma muy breve, conviene destacar que los titulares de cuentas en la citada Central de Anotaciones sólo pueden ser entidades e intermediarios financieros, transformándose en entidades gestoras de anotaciones en cuenta, quienes pueden adquirir (para sí o para terceros) la titularidad de estas anotaciones (forma de representación de la Deuda pública). Anotaciones que son transmisibles, debiendo siempre posibilitar la identificación del titular.

Por su parte, los particulares que ostenten la condición de titulares de las anotaciones en cuenta deben actuar siempre a través de la entidad gestora como comitentes, asumiendo ésta la condición de comisionista. La entidad gestora expedirá a nombre del titular un resguardo acreditativo de la anotación, no teniendo dicho resguardo la consideración de título-valor, de forma que no es transmisible ni negociable, ni le otorga derecho documentado alguno; simplemente es un derecho registrado en la Central de Anotaciones y en los registros de las entidades gestoras. Será a través de éstas como pueda negociar o transmitir la Deuda pública que tenga suscrita por este procedimiento. En el caso de Navarra, véase el DF 367/1998, de 28 de diciembre, sobre procedimiento de red denominación a euros de la Deuda de Navarra inscrita en la Central de Anotaciones en Cuenta del Banco de España.

### **I) Los avales de la Comunidad Foral de Navarra.**

El crédito público de la Comunidad Foral puede ser utilizado no sólo para la obtención de ingresos, sino también para garantizar o afianzar las obligaciones económicas contraídas por personas –físicas o jurídicas, públicas o privadas– en los términos previstos en los arts. 80 a 87 de la LFHPN. Aun cuando del art. 84 de la citada norma pudiera deducirse lo contrario, creemos que es perfectamente posible que el otorgamiento del aval afecte total o parcialmente a la operación avalada, es decir, que se puede avalar sólo el interés, sólo el capital o ambos conjuntamente, en el caso de operaciones financieras del avalado. De forma que podemos establecer la diferenciación entre avales totales y parciales, empañada por la mención del art. 84 al hecho de que la Hacienda pública de Navarra responderá de las obligaciones de amortización del principal en caso de incumplimiento de tales obligaciones por parte del deudor principal, con lo que parece estar negando dos posibilidades; por un lado, que el aval se refiera sólo a los intereses y no al capital y, por otro, que el aval se refiera conjuntamente a ambas obligaciones, lo que a nuestro juicio es incorrecto. En cuanto al objeto de los avales, el art. 80 de la LFHPN restringe, a nuestro juicio de modo injustificado, aquél puesto que la Comunidad Foral sólo puede afianzar las obligaciones derivadas de *créditos* concertados en España

o en el extranjero por personas físicas o jurídicas. De este precepto se desprende que sólo se pueden afianzar las obligaciones (¿en su totalidad?) dimanantes de créditos, pero entendemos que también es factible avalar operaciones de préstamo.

Igualmente, cabe reseñar que, salvo autorización expresa del Parlamento Foral (autorización que, a nuestro juicio, debe ser concedida mediante Ley) ninguna persona física o jurídica puede ser beneficiaria de avales por una cuantía superior al 5% del límite autorizado en la LFPGN. Como ya manifestamos, creemos que el principio de reserva de ley crediticia no exige que el importe total de los avales otorgables cada año se contenga en la citada LF, puesto que ello no se deduce ni del art. 135 CE ni de la LORAFNA y que, por tanto, cualquier LF y no sólo la de Presupuestos puede enervar esta limitación cuantitativa.

Por último, el art. 86 faculta al Departamento de Economía y Hacienda para inspeccionar las inversiones financiadas con créditos avalados por la Comunidad Foral para comprobar su aplicación y rentabilidad, así como la solvencia de los deudores. Como otros preceptos de la LFHPN produce perplejidad no desde el punto de vista jurídico sino económico. En efecto, la solvencia de los deudores habrá de comprobarse *ex ante* y no *ex post*, de forma que sería más correcto limitar las facultades inspectoras a la verificación de la aplicación del crédito avalado a las inversiones comprometidas. Pero, por otro lado, parece que los avales otorgados por la Comunidad Foral se limitan a garantizar o afianzar créditos destinados a inversiones, lo cual es incorrecto, puesto que esta exigencia no se deriva de ninguna norma en concreto. Dicho en otros términos, cabe la posibilidad de otorgar avales para financiar gastos corrientes (y no sólo inversiones) y, como ya hemos dicho, cabe la posibilidad de que el aval se otorgue para afianzar obligaciones económicas que no deriven de un crédito concedido al avalado, sino de un préstamo o de otro modo de contracción de obligaciones económicas.

#### IV. EL PROCEDIMIENTO JURÍDICO DE EMISIÓN DE DEUDA PÚBLICA.

##### A) La Ley Foral de emisión.

Aun cuando esta expresión suele utilizarse frecuentemente, incluso por el texto constitucional, es incorrecta porque la ley no emite Deuda pública o, mejor dicho, no genera los derechos económicos precisos para la Hacienda de Navarra. Es preferible hablar de ley de autorización para la emisión de Deuda pública, puesto que, como vimos, el titular competencial para proceder a la emisión es el Gobierno de Navarra y no el Parlamento. La autorización para la emisión es preceptiva pero, a diferencia del tributo, no es la ley quien procede a crear la Deuda pública, sino el órgano ejecutivo, perfeccionándose por la voluntad de los suscriptores. De igual manera hay que disipar la idea, frecuente en Manuales estatales, en cuya virtud la ley de emisión atribuye competencias al poder ejecutivo para emitir Deuda pública; estas competencias están reconocidas por la CE y por la LORAFNA, pero su ejercicio aparece supeditado a la preceptiva autorización legal. Sobre el contenido mínimo inexcusable de la ley de emisión nos hemos referido con anterioridad y, por tanto, huelga profundizar en esta cuestión. La citada ley no puede, como se viene haciendo sistemáticamente en el Estado y en Navarra, limitarse a determinar el volumen máximo de endeudamiento autorizado, sino que debe fijar –con toda la flexibilidad que se quiera, teniendo en cuenta la mutabilidad de los mercados financieros– las condiciones económicas del endeudamiento, puesto que ello condiciona los créditos presupuestarios necesarios para hacer frente a las obligaciones asumidas y dichos créditos han de ser incorporados *ex necesse* al Proyecto de LFPGN.

La ley de emisión no ha de ser, forzosamente, la Ley Foral de Presupuestos (aunque la autorización en la misma tenga una lógica intrínseca) y, por tanto, sorprende la diferenciación que la LFHPN establece entre Deuda pública y avales a los efectos de determinar la ley autorizante. Mientras que para la primera (incluida la Deuda singular) se habla genéricamente en la LFHPN de la autorización mediante Ley Foral (sin identificar el contenido material de la misma), para los segundos (art. 81) se menciona, *nominatim*, la LFPGN; como he-

mos señalado, cualquier ley y no sólo ésta puede ser la autorizante para emitir Deuda u otorgar avales.

Evidentemente, la ley de emisión puede otorgar facultades discretionales al Gobierno de Navarra, siempre que se cumplan las exigencias mínimas del principio de reserva de ley. En consecuencia, el desarrollo reglamentario será inexcusable para determinar el régimen jurídico-económico de la Deuda pública, los derechos de los tenedores y las obligaciones de la Hacienda navarra. Pero, siguiendo el modelo estatal (aun sin haber modificado la LFHPN, como ha hecho el Estado con la LGP en 2003), la ley de emisión ni siquiera fija el importe máximo de endeudamiento autorizado (salvo para el caso de los avales). Y, para muestra, el último botón: el art. 15 de la LF 18/2005, de 29 de diciembre, de PGN para 2006, autoriza al Gobierno de Navarra “a concertar préstamos o créditos o emitir Deuda pública, en las condiciones normales de mercado, con la limitación de que el saldo vivo a 31 de diciembre de 2006, no supere el correspondiente a 1 de enero de 2006”. Teniendo en cuenta las técnicas de maquillaje presupuestario, no sabemos si el Parlamento Foral (igual que el estatal) es consciente de qué está autorizando, porque, en puridad, está otorgando un cheque en blanco al Gobierno de Navarra. En efecto, éste puede computar o no a efectos del límite señalado determinadas operaciones extrapresupuestarias de carácter crediticio (respecto de las que nada se dice) y en concreto las destinadas a mejorar la gestión de la Tesorería, que, como vimos, no han de quedar canceladas en el ejercicio presupuestario en que se emiten. Por su parte, la alusión a las *condiciones normales de mercado* induce a error, porque ignoramos a qué se refiere: evidentemente, no son las mismas en mercados nacionales que internacionales ni son idénticas en caso de Deuda singular o en el supuesto de Deuda general. Es decir, se introduce un concepto jurídico indeterminado que, unido a la variación neta del saldo vivo de la Deuda pública, vacía absolutamente de contenido el significado y el sentido de la ley de emisión o autorizante del endeudamiento.

Más correcto, por el contrario, es el art. 14 de la LF 18/2005, referido a los avales, cuando fija el importe total de los avales a otorgar por el Gobierno de Navarra en 30 millones de euros, no introduciendo ninguna referencia a la variación del saldo vivo de los mismos, es de-

cir, excluyendo los avales caducados por haber cumplido el deudor principal con sus obligaciones económicas.

**B) El Decreto Foral de creación de la Deuda pública; su peculiar transformación jurídica en Acuerdo del Gobierno de Navarra.**

En uso de la autorización contenida en la correspondiente Ley Foral, el Gobierno de Navarra ha de proceder a la creación de la Deuda pública, si bien conviene matizar esta afirmación en un doble sentido. De un lado, porque el Decreto correspondiente no crea, *stricto sensu*, la Deuda pública como derecho económico, aunque sí como recurso financiero, puesto que la transformación de éste en aquél dependerá de la voluntad de los potenciales suscriptores a la hora de concurrir o no a la oferta del ente emisor. De otro, porque el meritado Decreto Foral sólo atañe a la Deuda general, no a la singular, es decir a la concertada mediante operaciones de préstamo o de crédito con personas físicas o jurídicas particulares, cuyas condiciones económicas gozan de una opacidad absoluta, puesto que no se publican en el BON y, por tanto, no es posible saber si las condiciones de la Deuda general son más beneficiosas o no que las de la Deuda singular, pensando siempre en los intereses de la Hacienda pública de Navarra y también en los intereses de los particulares que, desde luego, tienen vedado directamente el acceso a operaciones singulares de crédito o de préstamo.

El desarrollo de la potestad reglamentaria del Gobierno de Navarra en orden a la emisión de Deuda pública ha variado de forma sorprendente, puesto que desde 2005 no hay formalmente un Decreto Foral sino un mero Acuerdo del Gobierno de Navarra (AGN), lo cual, a nuestro juicio, vulnera no sólo la LORAFNA y la LFHPN, sino el propio art. 55.2 de la LFGNP en relación con el art. 12.3, donde se ordenan los titulares de la potestad reglamentaria y el rango de la disposición normativa dictada en uso de dicha potestad. Las disposiciones generales del Gobierno de Navarra aprobadas en el ejercicio de su potestad reglamentaria adoptarán la forma de DF y, conforme el art. 7 de la LFHPN, en las materias objeto de esta ley corresponde al Gobierno de Navarra el ejercicio de la potestad reglamentaria que, en relación con la creación u oferta de emisión de Deuda pública consti-

tuye una disposición de carácter general. Y conviene tener en cuenta que ambas leyes tienen el mismo rango y que la determinación de si una norma reglamentaria tiene o no carácter general a efectos de fijar su aprobación mediante DF o mediante AGN no corresponde efectuarla unilateralmente a éste sobre todo si altera el orden de fuentes que establece nuestro ordenamiento. El acuerdo de creación de la Deuda de Navarra se dicta en uso de la habilitación legal para emitir Deuda pública y, por tanto, la plasmación de aquél debe realizarse mediante Decreto Foral, de forma indubitada. No podemos entrar, por razones de espacio, en criticar el novedoso sistema de fuentes reglamentarias que establece el art. 12 de la LFGNP, pero desde luego, su apartado 3 señala que, además de las disposiciones generales adoptarán la forma de Decreto Foral las resoluciones que deban adoptar dicha forma jurídica porque así lo exija alguna disposición legal y no cabe duda que dicha forma se desprende, como hemos dicho, del art. 7 de la LFHPN.

Tradicionalmente, la creación de la Deuda de Navarra, dentro de los límites fijados por la Ley, se establecía mediante DF (vid. *ad exemplum* el DF 233/1996, de 3 de junio, por el que se dispone la emisión de Deuda para el año 1996, donde, además, de forma correcta, se señalaba el destino del producto obtenido –refinanciación de Deuda en circulación y el resto iría destinado a gastos de inversión, que es lo que señala la LOFCA–) si bien se facultaba al Consejero de Economía y Hacienda para fijar el tipo de interés, lo cual es contrario al texto constitucional. En otras ocasiones (por ejemplo, Deuda del año 2000), se transponía el AGN (de 23 de octubre de 2000) de creación a DF e incluso se acotaban las facultades del Consejero de Economía señalando el valor nominal, la finalidad y el plazo de amortización y ligando el tipo de interés en función de la rentabilidad de otros activos análogos en los mercados financieros, lo cual confería a la habilitación al Consejero de Economía y Hacienda una cierta limitación.

En los momentos actuales, sin que se haya modificado ni la LO-RAFNA ni la LFHPN y sin que en este punto tenga influencia normativa la LFGNP (por las razones antedichas) de 2004, encontramos el AGN de 14 de marzo de 2005 (BON de 13 de abril), por el que se dispone la emisión de Deuda de Navarra para el citado año. ¿Por qué

no se dicta un DF que es la forma de ejercicio de la potestad reglamentaria del Gobierno de Navarra, conforme la normativa vigente? Amén de la degradación normativa (¿existe o no prelación de rango entre DF y AGN?) asistimos a una degradación cualitativa del contenido del Acuerdo, puesto que en él no se identifican todos los elementos determinantes de las obligaciones económicas a asumir por la Hacienda Foral (en especial, el tipo de interés, aunque se adopte una fórmula ya ensayada años atrás) y, además, la *moda* de determinar el volumen máximo de endeudamiento autorizado por referencia al saldo vivo de la Deuda en circulación impide o dificulta determinar si la emisión autorizada supera o no el límite legal establecido por el Parlamento Foral. El citado Acuerdo establece el volumen máximo de creación, el nominal de los títulos y su representación (Obligaciones simples representadas mediante anotaciones en cuenta), el plazo de amortización, pero se delega en el Consejero de Economía y Hacienda la fijación del tipo de interés al amparo de lo dispuesto en el art. 73 de la LFHPN, si bien se establece que éste será fijo y se determinará en función de la rentabilidad de otros activos análogos en los mercados secundarios; por último, sí se establece la finalidad de la emisión (refinanciación íntegra de Deuda a amortizar en mayo de 2005) y se establece que la emisión habrá de estar totalmente asegurada en el momento de inicio del período de suscripción.

La norma –insistimos en que debería haberse aprobado y publicado como DF– es contradictoria, puesto que regula elementos perfectamente delegables en el Consejero de Economía y Hacienda (por ejemplo, el nominal de las obligaciones simples o la forma de representación de la Deuda de Navarra), mientras que no regula con la debida concreción elementos esenciales, como el tipo de interés, delegando en aquél la fijación de éste por mucho que se acote la delegación mediante la utilización de un concepto jurídico indeterminado (rentabilidad de activos análogos). De igual manera, omite cualquier referencia a las comisiones a pagar a las entidades financieras aseguradoras de la emisión, que evidentemente constituyen gasto público financiable con cargo a los correspondientes créditos presupuestarios.

Con todo, el Acuerdo es más respetuoso con el principio de reserva de ley crediticia que el Decreto (en el ámbito estatal sí se respeta el

rango normativo) de creación de Deuda pública aprobado durante el mes de enero de cada año por el Estado, puesto que en éste no se determina absolutamente nada, sino que simplemente se delegan todas las facultades en el Ministro de Economía y Hacienda, aunque lo normal, para la mayoría de las emisiones y teniendo en cuenta el recurso habitual a la técnica de la subasta, es que el tipo de interés se fije por una norma de un rango tan *elevado* como es una Resolución de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera.

### C) La Orden Foral del Consejero de Economía y Hacienda.

De conformidad con el art. 76 de la LFHPN corresponde al Consejero de Economía y Hacienda formalizar la emisión de la Deuda de Navarra y al Departamento que dirige le corresponde la formalización, colocación y administración de las emisiones, con sujeción evidente a los límites impuestos por el Decreto Foral de creación (como recurso financiero, no como derecho económico, puesto que éste dependerá de la voluntad de los potenciales suscriptores) de Deuda de Navarra. El conjunto de potestades reglamentarias atribuibles al Consejero se ejercerán mediante OF y no mediante Acuerdo u otra disposición que contravenga la jerarquía normativa del ordenamiento foral. Si tomamos como ejemplo el año 2005, en desarrollo de la delegación concedida en el Acuerdo de 14 de marzo de 2005, del Gobierno de Navarra, se dicta la OF 127/2005, de 19 de abril (BON de 27 de abril), donde se establece el plazo de suscripción y se fija el tipo de interés (en concreto, el 3,60%, sin que se justifique en el preámbulo qué comparaciones con otros activos financieros análogos se han realizado para fijar dicho tipo); en dicha Orden Foral se advierte que la emisión está asegurada en su totalidad antes de iniciarse el período de suscripción, conviniendo el Departamento de Economía y Hacienda con las instituciones financieras (entidades colaboradoras) las comisiones correspondientes, cuya opacidad es extrema, puesto que no se fijan en la Orden Foral cuando afectan al gasto público de la Comunidad Foral de Navarra. Sorprenden, empero, dos cuestiones: de un lado, que si la emisión está asegurada antes de iniciarse el período de suscripción no se mencione la entidad o entidades colaboradoras, los criterios de se-

lección de las mismas y las comisiones a percibir por asegurar la colocación, que lógicamente han de estar pactadas en el momento de dictar la OF. De otro lado, el período de suscripción se fijó entre los días 20 a 26 de abril de 2005 (ambos inclusive) cuando la OF se publicó en el BON (y por ello lo hemos citado) el día siguiente al de finalización del plazo de suscripción, de modo que ello demuestra que ni siquiera se guardan las formas jurídicas elementales en la emisión de Deuda pública que, en el caso concreto que nos ocupa, no es general, sino singular, en el sentido de que no va dirigida al público en general sino a las entidades aseguradoras. Sin entrar en cuestiones que pertenecen más al campo de la Hacienda que al jurídico, la sospecha —extensible a la práctica totalidad de las Comunidades Autónomas— es que se recurre a la técnica del aseguramiento para evitar que la emisión quede parcialmente no cubierta, al tener los particulares activos financieros alternativos cuya rentabilidad es superior; o, dicho en otros términos, que hay que recurrir al aseguramiento para evitar que el tipo nominal de Deuda pública de Navarra se eleve si se quiere cubrir totalmente la emisión entre el público. No obstante, la rentabilidad financiera para la entidad aseguradora vendrá determinada por la anualización de las comisiones percibidas por el aseguramiento de la emisión, de forma que, siendo la emisión a diez años y si la comisión (no publicada) fuera del 2%, el tipo real de interés sería del 3,80% y no el que señala la OF, que se limita a fijar el tipo nominal.

### **D) La transformación del recurso financiero en derecho económico e ingreso de la Hacienda Foral.**

Lógicamente, ni el DF ni la OF crean la Deuda pública, sino que será necesario, para que el recurso financiero cuya activación se produce con la OF se transforme en derecho económico generador de ingresos públicos para la Hacienda, la voluntad de los suscriptores de concurrir a la solicitud de préstamo ofertada por la Comunidad Foral de Navarra. Las normas reglamentarias constituyen una mera oferta de un activo financiero y el perfeccionamiento del contrato sólo se producirá cuando los aseguradores, el público en general o, en definitiva, el prestamista suscribe los títulos o las anotaciones en cuenta, mo-

mento en el que se perfecciona el contrato y nace el derecho económico para la Hacienda Foral cuya exigibilidad determinará el correspondiente ingreso en la Tesorería de Navarra. Se trata de una distinción indispensable, frente a lo que ocurre con otros recursos financieros, puesto que, salvo en los supuestos de Deuda forzosa (categoría híbrida entre el impuesto y la Deuda pública y a la cual no hemos hecho mención dada su proscripción en países avanzados y con un crédito público que goza de solvencia), sin la libre voluntad de los particulares no se produce la transformación del recurso crediticio en ingreso público.

En este sentido, la voluntad de los suscriptores –al igual que la del emisor u oferente– puede ser revocable o no (sobre este punto volveremos al tratar de las técnicas o métodos de emisión) e, incluso en el caso de emisiones aseguradas, pueden pactarse cláusulas penalizadoras para el supuesto de incumplimiento de la cobertura de la emisión, algo frecuente en mercados internacionales, aunque muy raro en el mercado español. En cualquier caso, queremos señalar que sólo el concurso de voluntades emisor-suscriptor determina la obtención de ingresos públicos para la Hacienda Foral y, en definitiva, el perfeccionamiento del contrato; a partir de ese momento los suscriptores asumen obligaciones (el desembolso del nominal en caso de emisiones a la par) pero también derechos económicos frente al emisor (la percepción de intereses y el reembolso del principal una vez llegado el plazo de amortización). Pero también a partir de ese momento, la Hacienda Foral asume derechos (el pago por los suscriptores del principal comprometido) pero también obligaciones (pago de intereses y devolución del principal una vez finalizado el plazo de amortización, aun cuando los primeros pueden no existir en caso de Deuda con interés implícito). Como las obligaciones de la Hacienda han de ser satisfechas previa la existencia de consignación presupuestaria oportuna y la autorización de gasto corresponde al Parlamento Foral, de ahí la trascendencia otorgada al hecho de que sea la ley de emisión la que determine las condiciones esenciales del endeudamiento público.

## V. LOS MÉTODOS O TÉCNICAS DE EMISIÓN DE DEUDA PÚBLICA.

En el caso de la Deuda singular (la concertada con personas o entidades determinadas), el método de emisión es muy simple, puesto que se trata simplemente de elegir la entidad financiera con la que formalizar la operación de crédito o de préstamo. No obstante, la elección no puede responder a una facultad discrecional del Consejero de Economía y Hacienda ni del Gobierno de Navarra, puesto que debe respetarse la igualdad de oportunidades para los correspondientes prestamistas y ello pese a que el art. 76.b) de la LFPHN parece restringir el respeto a este principio a la emisión de Deuda pública *stricto sensu*, obviando que el mismo es extensible a lo que el art. 68.a) denomina operaciones de préstamo o crédito (Deuda singular). En nuestra opinión, la técnica que mejor se ajustaría al carácter reglado y no discrecional del procedimiento administrativo de selección del prestamista sería el método de la subasta.

En cualquier caso, lo que nos interesa resaltar es que también en las operaciones singulares de crédito o de préstamo ha de respetarse el principio de igualdad de oportunidades y no sólo en la Deuda general, como parece deducirse de la LFHPN.

En puridad, los métodos o técnicas de emisión cobran especial relevancia en el caso de la Deuda general, es decir la destinada, en principio, a los mercados anónimos de capitales, con independencia de que la emisión pueda estar total o parcialmente asegurada, como hemos visto en el capítulo anterior al tratar del procedimiento jurídico de la emisión y sobre esta clase de Deuda haremos la pertinente diferenciación

### A) Emisión directa e indirecta; las emisiones aseguradas como modalidad de emisión indirecta.

Aunque constituya un anacronismo, por su nula utilización en los momentos actuales, la emisión directa sería la realizada directamente por el Gobierno de Navarra que ofertaría la Deuda a los particulares,

sin intermediarios financieros. Teóricamente, puede realizarse de dos formas: mediante la pertinente campaña publicitaria, con señalamiento del plazo de suscripción y de los lugares donde puede realizarse ésta. La segunda modalidad sería la oferta pública de suscripción en los mercados secundarios de valores (por ejemplo, la Bolsa) de la emisión, del mismo modo que una sociedad anónima plantea la salida a los mercados bursátiles mediante oferta pública de venta (OPV) de acciones. No obstante, como hemos señalado, ni la Comunidad Foral ni el Estado han acudido, desde hace mucho tiempo, a la técnica de la emisión directa para la colocación de los títulos-valores o de las anotaciones en cuenta.

Por su parte, la emisión indirecta implica la interposición de un conjunto de personas jurídicas (generalmente entidades financieras), que actúan como intermediarios entre el emisor y los suscriptores. El grado de intervención de las entidades financieras puede variar, de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) La entidad financiera (o el consorcio) puede adquirir en firme la emisión (aseguramiento total de la misma) recolocando, posteriormente, los títulos o las anotaciones en cuenta entre sus clientes. En estos supuestos y de forma implícita, el beneficio para la entidad financiera puede producirse a través de una doble vía: bien cubriendo la emisión por un precio inferior al nominal, bien percibiendo del emisor –el Gobierno de Navarra– la correspondiente comisión. El aseguramiento total de la emisión no transforma la Deuda general en singular, puesto que las entidades financieras pueden recolocar las anotaciones en cuenta entre sus clientes o bien acudir a los mercados secundarios para su negociación, es decir, que asumen el compromiso de suscribir íntegramente la emisión, pero no que la Deuda permanezca en su cartera durante el plazo de amortización, aunque teóricamente esta cláusula puede pactarse si el emisor teme una bajada en la cotización caso de colocación entre el público en general.
- b) La entidad financiera (o el consorcio) pueden actuar como puros intermediarios entre el emisor y los suscriptores, percibiendo de uno o de otros la correspondiente comisión.

- c) Las entidades financieras actúan como puros intermediarios entre el emisor y los suscriptores pero se comprometen a adquirir la parte de la emisión que no haya sido adquirida o suscrita por éstos últimos. En este caso, estamos en presencia de un aseguramiento parcial de la emisión, que podría llegar a ser total, evidentemente, si ningún particular acude a la suscripción y si así se ha establecido en la correspondiente OF.

## **B) Emisión simple y emisión mediante subasta.**

En la emisión simple, el tipo de interés y el nominal aparecen fijados de antemano en la OF de emisión, con independencia de que el particular o la entidad financiera puedan gozar de determinados alicientes (emisiones bajo la par, prima de amortización, etc.). Por el contrario, en la emisión mediante subasta, el emisor acepta o no las solicitudes de los potenciales suscriptores, en función de dos parámetros fundamentales, según que la emisión sea con interés implícito o explícito. En el primer caso, aceptará las ofertas cuyo precio se acerque más al de reembolso o de amortización (recordemos que se trata de emisiones al descuento, donde el interés se anualiza por diferencia entre precio de emisión y precio comprometido al reembolso); en el segundo caso, el emisor aceptará en la subasta a aquellos demandantes que acepten recibir un menor tipo de interés, excluyendo o no aceptando las ofertas que superen el tipo de interés que suponga el corte que fije unilateralmente el Departamento de Economía y Hacienda.

La subasta puede ser competitiva o no competitiva, de forma que la emisión simple y la emisión mediante subasta no son necesariamente alternativas sino que pueden ser complementarias. Normalmente, la subasta competitiva queda reservada a entidades financieras (especialmente por los importes mínimos tan elevados que suelen exigirse para concurrir a la misma), aun cuando jurídicamente nada impide que un particular concorra a la misma. Cerrada la subasta competitiva se fija el tipo medio de interés resultante y, si no se ha cubierto totalmente la emisión, se ofrece al público por el citado tipo medio a través de una emisión simple donde el particular conoce el tipo medio ponderado de interés al que puede suscribir las obligaciones represen-

tadas mediante anotaciones en cuenta. En el caso de que la Deuda sea con interés implícito, la emisión simple supone que el Gobierno de Navarra fija, tras el resultado de la subasta competitiva, el precio medio ponderado a pagar al descuento y se oferta a los particulares a dicho precio, también, lógicamente, si la emisión no ha sido cubierta en su totalidad.

Eventualmente, y si no se ha agotado el límite máximo de endeudamiento autorizado por ley en una emisión concreta, cabe la posibilidad de que la misma se declare ampliable, aunque este carácter de la emisión corresponde determinarlo al DF de creación de la Deuda y/o a la OF de emisión.

### **C) Las técnicas o métodos de emisión de Deuda pública en la LFHPN.**

El art. 76 de la LFHPN recoge las técnicas de emisión que hemos señalado anteriormente, atribuyendo su elección al Consejero de Economía y Hacienda (salvo que el Gobierno de Navarra fije el método de emisión). Como ya hemos señalado, y no vamos a reiterar, muchas de las facultades delegadas infringen el principio de reserva de ley en materia crediticia y, por conexión, los principios de competencia y jerarquía normativa en las relaciones entre DF y OF, en cuanto habilitan al citado Consejero para establecer técnicas que influyen directamente en las obligaciones económicas asumibles por la Hacienda de Navarra, tras la formalización del empréstito. De igual manera que, también lo hemos señalado, las técnicas de emisión y las habilitaciones del art. 76 no deberían circunscribirse a la Deuda de Navarra en el sentido estricto y erróneo que esta expresión tiene en el art. 73 de la citada norma, sino que deben extenderse a la Deuda singular, cualquiera que sea la finalidad a la que se destinen los ingresos obtenidos mediante la emisión de ésta.

Hechas estas observaciones preliminares, el Consejero de Economía y Hacienda puede:

- a) Ceder la emisión, durante un plazo prefijado de suscripción, a un precio único preestablecido. El verbo ceder, induce y lo veremos en otro apartado, a confusión puesto que se está refiriendo

a una emisión directa, puesto que no se trata de una emisión indirecta asegurada, técnica ésta a la que se refiere el art. 76.b).4º de la LFHPN.

- b) Subastar la emisión, adjudicando los valores conforme a reglas que se harán públicas con anterioridad a la celebración de la subasta. Evidentemente, estas reglas no pueden desvirtuar o predeterminar el contenido de la subasta, de forma que las reglas deberían ceñirse a determinar el mínimo a ofrecer por los demandantes y su carácter competitivo o no.
- c) Subastar la emisión entre el público en general, entre colocadores autorizados o entre un grupo restringido de éstos, que adquieran compromisos especiales respecto de la colocación de la Deuda o al funcionamiento de sus mercados. Estamos ante una modalidad de emisión indirecta, confusa respecto de la anterior, puesto que ambas habilitaciones podrían haberse unificado. En cualquier caso, parece evidente que la adopción de compromisos especiales sólo puede ser predicable respecto de colocadores autorizados puesto que no tiene sentido exigir los mismos respecto del público en general.
- d) Ceder parte o la totalidad de una emisión a una entidad financiera colaboradora, a un precio convenido, con destino a su mantenimiento en la cartera de dicha entidad o a su ulterior negociación por ésta. Otra vez topamos con el equívoco verbo ceder; lo que implica esta habilitación es que se faculta al Consejo de Economía y Hacienda para que en la OF correspondiente se determine el aseguramiento total o parcial de la emisión. Por otro lado, y puesto que se trata de Deuda general y no de Deuda singular, creemos que la entidad financiera es libre de mantener la emisión en su cartera o de negociarla o colocarla entre sus clientes o, dicho en otros términos, que la OF no puede imponer el mantenimiento en la cartera de la entidad, puesto que, para ello sería más sencillo recurrir a operaciones singulares de crédito. Y habiendo desaparecido hace mucho tiempo los coeficientes obligatorios de inversión en Deuda pública por parte de las entidades financieras, cobra aún más sentido nuestra afirmación.

## VI. EL CONTENIDO DEL CONTRATO DE ENDEUDAMIENTO PÚBLICO.

### A) Introducción.

Como hemos señalado, el perfeccionamiento de la emisión y la transformación del recurso en ingreso público se producen como consecuencia de la entrega de las sumas del préstamo o de la apertura de la línea de crédito o de la concesión del préstamo. No obstante, el régimen contractual es un régimen de Derecho público, puesto que el emisor ha de atenerse a lo dispuesto en las normas creadoras de la Deuda pública (Ley de emisión, DF y OF). Y este régimen jurídico-público implica que la posición del suscriptor de Deuda de Navarra sea diferente a la del suscriptor de un título de renta fija de una entidad privada. Porque, evidentemente, el cumplimiento de las obligaciones del emisor derivan de dos normas diferenciadas: el conjunto de normas emisoras y la LFPGN, donde habrán de consignarse los créditos presupuestarios necesarios para hacer frente al servicio de la Deuda pública. Si no se producen modificaciones en ambas, resulta evidente que el incumplimiento por parte del Gobierno de Navarra de la obligación de pagar intereses o de reembolso del capital puede ser reclamado por el suscriptor ante los correspondientes órganos jurisdiccionales.

Pero si una LF posterior a la emisión altera unilateralmente el contenido del contrato, no cabe hablar formalmente (aunque sí materialmente) de incumplimiento contractual de la Administración sino de modificación del sustento legal en que se fundamenta aquél. De ahí la trascendencia que asignábamos a la omisión en la LORAFNA y en el RPN al principio de inclusión presupuestaria automática contenido en el art. 135.2 de la CE, concebido como una garantía para los acreedores que tienen garantizado constitucionalmente que el principio de legalidad presupuestaria no puede ser esgrimido para que el emisor de Deuda incumpla sus obligaciones básicas.

Pero cabría (y sobre ello volveremos al tratar de la conversión) que el emisor público –dotado de facultades impensables para un emisor privado, como es la facultad de dictar leyes– modifique unilateral-

mente las normas de emisión, con lo que técnicamente no estaríamos ante un incumplimiento de las obligaciones, en el sentido jurídico-privado de la expresión, sino ante una adecuación del prestatario a las exigencias derivadas del principio de legalidad. Cuestión distinta son los mecanismos reaccionales de los que puede gozar el prestamista ante este *incumplimiento legal sobrevenido* de las obligaciones del emisor, pero en cualquier caso, cabe descartar *a priori*, dada su carencia de legitimación, la interposición de un recurso de inconstitucionalidad contra la ley que modifique las condiciones iniciales. Amén de que existen otros mecanismos para modificar –sin posibilidad de reacción jurisdiccional alguna– las condiciones de la emisión: por ejemplo, estableciendo un tipo de gravamen especial en el IRPF o en el IS para los rendimientos de la Deuda de Navarra o para las transmisiones de los títulos-valores o de las anotaciones en cuenta, siempre y cuando el ejercicio de la potestad tributaria no infrinja el art. 31.1 de la CE.

Evidentemente, ello tendría un efecto negativo para el crédito de la Hacienda Foral, puesto que las futuras emisiones no gozarían de la aceptación de los potenciales suscriptores –en caso de conversiones forzosas proscritas a nuestro juicio por la CE– y/o determinarían una elevación sustancial de los tipos de interés de la Deuda en los mercados financieros, como consecuencia de la incertidumbre que provocaría el incumplimiento –expreso o tácito– de sus compromisos financieros. Conviene tener presente, y no abundaremos en ello para no adentrarnos en consideraciones económicas, que el inversor en Deuda pública actúa guiado por tres principios básicos: seguridad, rentabilidad y liquidez. El primero y el tercero pueden presionar a la baja sobre el segundo (beneficiando así al emisor que pagaría menos intereses), pero éste se mide no por el tipo de interés (explícito o implícito) sino por la rentabilidad financiero-fiscal (es decir, el tipo real una vez deducidos los impuestos personales que recaen sobre los intereses) más la inflación existente. Pensemos que la emisión del año 2005 de Deuda de Navarra tiene un tipo de interés explícito del 3,60%, mientras que la inflación de ese año ha sido del 3,7%, de forma que si comparamos ambos parámetros, la rentabilidad real es negativa. Pero si, además, tomamos como ejemplo una entidad financiera (sujeta al tipo general del IS) que haya adquirido Deuda de dicha emisión y que, lógicamente, tributará por los intereses al 35%, encontraremos que la

rentabilidad financiero fiscal de su inversión es del 2,34%, con lo que la brecha diferencial sobre la inflación asciende al 1,36%.

De ahí que simplificar la cuestión señalando que los derechos económicos de los tenedores de Deuda pública y las coetáneas obligaciones del Gobierno de Navarra se limitan al pago de intereses y a la devolución del principal, llegado el plazo de amortización, no es incorrecto pero peca de simplismo. Por ello, conviene que examinemos las ventajas y alicientes que el emisor suele otorgar a los suscriptores para hacer más atractiva la inversión, teniendo en cuenta que estas ventajas y alicientes pueden referirse exclusivamente a la operación de endeudamiento –relaciones contractuales tamizadas por el carácter legal de la posición del emisor– o pueden extenderse al plano tributario, aunque sobre éste último la incursión que realizaremos será necesariamente breve.

## **B) Ventajas y alicientes para los suscriptores de Deuda pública.**

El contenido mínimo del contrato u operación financiera a través de la cual se lleva a cabo el endeudamiento implica el abono de intereses (explícitos o implícitos) y la devolución del principal, una vez llegado el momento del vencimiento y/o amortización. Evidentemente, la devolución del principal puede no existir en el caso de la Deuda perpetua, cuando en vez de un préstamo asistimos a un contrato de renta.

No obstante, las ventajas y alicientes en sentido estricto pueden dividirse en dos grandes grupos (dejando de lado, evidentemente, las que afectan al interés y que son puramente cuantitativas en relación con inversiones análogas): las que afectan al nominal y las que afectan al precio comprometido al reembolso. En el primer caso, el aliciente fundamental viene constituido por las emisiones bajo la par (que sólo tiene sentido en caso de Deuda con interés explícito) donde el emisor acepta que el suscriptor entregue una cantidad inferior a la que consta en el título o en la anotación en cuenta. Así, por ejemplo, una emisión de obligaciones al 3,75%, con nominal de 100 y precio de emisión de 98 determinaría una rentabilidad real del 3,8265%, puesto que habría que comparar entre precio desembolsado y tipo de interés garantizado. En el caso de las emisiones a la par, es decir, donde coincide el pre-

cio pagado por el suscriptor y el nominal comprometido a abonar por el emisor en el momento del reembolso, no hay ventajas y alicientes relevantes. Por último, hay que hacer referencia a las emisiones sobre la par —que en teoría constituyen una desventaja para el suscriptor— en las que éste se compromete a entregar una cantidad de dinero superior a la que el emisor reembolsará llegado el plazo de amortización. Siguiendo el ejemplo anterior, una emisión al 3,75% con nominal de 100 y precio de suscripción de 102 determinará una rentabilidad real del 3,676%.

En la elección de estos alicientes influye sobremanera el precio de emisión así como la situación financiera y el rating o calificación por entidades especializadas del emisor; por ejemplo, en emisiones a largo plazo y si se prevé una bajada futura de tipos de interés puede resultar interesante suscribir y/o emitir Deuda pública sobre la par, de manera que el ingreso anticipado sobre el comprometido a reembolsar puede compensar el tipo de interés más elevado que inicialmente se ofrece. La cobertura de la baja futura de tipos de interés puede ser prevista por el emisor estableciendo, por ejemplo, mecanismos de conversión.

Conviene no confundir el precio de emisión con la cotización de la Deuda pública durante su período de vigencia, puesto que ésta vendrá determinada por la casación de oferta y demanda en los mercados secundarios oficiales donde haya sido admitida a cotización. Lógicamente, la cotización será mayor en dos momentos concretos: cuando esté próximo el abono de intereses y/o cuando los tipos de interés de la emisión viva estén sobredimensionados respecto de los existentes en el mercado de Deuda y/o en el de otros activos financieros alternativos.

El segundo aliciente o ventaja para los suscriptores se refiere al momento del reembolso y se concreta en las denominadas primas de amortización. En este supuesto, el emisor se compromete a abonar, llegado el reembolso, una cantidad superior al nominal del título o de la anotación en cuenta: este plus se denomina prima de amortización y no afecta al tipo de interés ni, en principio, al precio a satisfacer en el momento de la emisión, aunque teóricamente pueden combinarse ambas ventajas, es decir, emitir sobre o bajo la par con prima de amortización, aunque ello no sea lo usual. Lógicamente en los casos de prima de amortización —donde el aliciente se percibe llegado el momen-

to del reembolso— es necesario para determinar la rentabilidad real de la Deuda combinar tipo de interés y plazo de amortización, a fin de no complicar la cuestión, puesto que influirían otros factores. De forma muy simple, una emisión a la par con tipo de interés del 3,75%, prima de amortización del 5% —es decir, el Gobierno de Navarra se compromete a reembolsar 105 por títulos o anotaciones cuyo valor nominal es 100— y plazo de amortización de 10 años determinaría una rentabilidad real del 4,25%.

Económicamente (aunque con diferencias en la tasa interna de rentabilidad) puede resultar equivalente una emisión bajo la par y una emisión con prima de amortización. Por ejemplo, una emisión a la par de 100 al 5% de interés determina una rentabilidad igual a una emisión al 6,25%, bajo la par (80) y prima de amortización de 20.

Aunque también en desuso, otro aliciente o ventaja vendría constituido por las emisiones con premios o lotes donde, por ejemplo, el Gobierno de Navarra se compromete a sortear estos premios entre suscriptores de la Deuda de Navarra, de forma que los agraciados reciben no sólo el nominal comprometido al reembolso sino también el premio determinado aleatoriamente.

Otro grupo de ventajas o alicientes ofertables a los potenciales suscriptores está constituido por la indexación de los intereses. Es decir, proteger al suscriptor del impuesto silencioso que viene constituido por la inflación, la cual determina que el Gobierno de Navarra cumpla formalmente el contrato —tanto en el capital a reembolsar como en los intereses a pagar—, pero que el particular suscriptor reciba una cantidad menor en términos reales (descontada la inflación) y no meramente monetarios. Se trataría de las emisiones referenciadas, aunque bajo esta expresión podemos encontrar una pluralidad de situaciones, al menos en sede teórica. Como hemos visto en capítulos anteriores, la emisión de Deuda pública del Gobierno de Navarra del año 2005, teniendo en cuenta la inflación real de dicho año y el tipo de interés fijo aplicado determinará para los suscriptores una rentabilidad negativa, acrecentada en función del tipo de gravamen al que estén sujetos en su impuesto personal sobre la renta. De tal manera que un posible aliciente sería emitir Deuda a un tipo fijo que se complementaría con el diferencial entre el mismo y la inflación real de cada año. Evidente-

mente, para no perjudicar los intereses de la Hacienda navarra, y sobre todo en emisiones a largo plazo, la cláusula de actualización automática debería ser bidireccional para cubrir contingencias en las que el suscriptor pueda recibir intereses superiores a la inflación (más el diferencial que se quiera establecer). No obstante, esta indexación o indicación de la Deuda pública no suele ser utilizada ni por el Gobierno de Navarra ni por el Tesoro Público en las emisiones realizadas en los últimos años.

La incorporación de la economía española a la zona euro (y la relativa estabilidad en la cotización de éste) ha determinado la supresión virtual (aunque en emisiones internacionales suele manejarse) de las denominadas emisiones con cláusula multdivisa que puede afectar a los intereses, al capital o a ambos. De forma muy esquemática, se trataría de blindar al suscriptor frente a pérdidas de rentabilidad derivadas de cambios de paridad en la suscripción de Deuda pública emitida en otras monedas. Así, por ejemplo, la emisión de Deuda se realizaría asumiendo el emisor la obligación de pagar los intereses o de reembolsar el capital —a elección del prestamista— en una cesta de monedas, predeterminadas en la emisión. Es decir, una emisión inicialmente denominada en euros, pero donde el suscriptor pudiera elegir —en función de los cambios de paridad de las monedas— si el pago de intereses o el reembolso del capital se efectúa en la moneda de denominación inicial o puede elegir otras (dólar, yen japonés o franco suizo). Lógicamente, en las emisiones multdivisa el riesgo de la variación en la paridad recae exclusivamente sobre el prestatario puesto que el suscriptor elegirá la moneda que mejor paridad tenga en el momento del pago. En definitiva, estamos en presencia de una emisión con cláusula de opción unilateral para el acreedor, que afecta no al tipo de interés ni a la cuantía del reembolso sino a la moneda en que se abonará por el deudor uno u otra.

Otras ventajas o alicientes ofertables a los potenciales suscriptores de la Deuda pública afectan no al tipo de interés, al precio de emisión, a la prima de amortización o a la moneda elegible para el pago, sino a la posibilidad de realización de determinados negocios jurídicos sobre la base de los títulos o anotaciones en cuenta representativos de la Deuda suscrita. Por citar ejemplos concretos, ofertar la posibilidad de

que la Deuda de Navarra pueda servir para afianzar determinadas obligaciones –tributarias o contractuales– de los suscriptores. Por ejemplo, que la citada Deuda sirva, previa pignoración o afección, para lograr la suspensión automática de la ejecución de actos de liquidación o recaudación tributaria de la Hacienda Foral (véase el art. 46 del DF 178/2001, de 2 de julio) o que sirva para constituir fianzas o avales de cara a la presentación a contratos públicos convocados por la Administración de la Comunidad Foral de Navarra. Cuestión distinta, que no recoge en los momentos actuales nuestro ordenamiento, sería la posibilidad (otrota utilizada) de permitir que el pago de determinados impuestos se realice mediante la dación en pago de Deuda pública de Navarra, especialmente por los efectos perniciosos que sobre la cotización y sobre la tesorería de la Hacienda foral podría tener el reconocimiento de esta eventual ventaja o aliciente. Cuestión distinta es que a través del procedimiento de apremio pueda llegar la Hacienda foral a cobrar una deuda tributaria mediante el embargo de anotaciones en cuenta de Deuda de Navarra.

Para concluir, debemos referirnos a los alicientes fiscales a la emisión y/o colocación de la Deuda de Navarra, cuya utilización debe ser explicada, pero desaconsejada por las distorsiones que produce en los mercados de capitales y la coetánea opacidad que provoca en la determinación del gasto público derivado del endeudamiento de la Comunidad Foral. La capacidad para regular los beneficios fiscales que a Navarra procura el Convenio Económico posibilitaría la concesión de éstos, que, desde el punto de vista presupuestario, deberían incorporarse al presupuesto de gastos fiscales de la Comunidad. Si, por ejemplo, Navarra decidiera en las leyes forales del IRPF o del IS que los intereses de su Deuda pública estuvieran exentos en ambos impuestos o que la suscripción de dicha Deuda otorgase derecho a deducciones en la cuota y/o a reducciones en la base imponible, se estarían concediendo unos beneficios fiscales que constituirían un aliciente para los suscriptores. Y recordemos que la potestad tributaria sólo puede ser ejercitada por entidades públicas con lo que se partiría de una situación de ventaja frente a demandantes de crédito privados y se produciría el efecto crowding out (expulsión) obligando a éstos últimos, para atraer de forma competitiva capitales tomados a préstamo, a elevar los tipos de interés.

De forma muy simple, si la Deuda de Navarra se emite al 3,75% pero los intereses se declaran exentos, la rentabilidad para el suscriptor sería la antedicha, mientras que si los intereses se integran en la base imponible del IRPF o del IS –como sucede en la actualidad– la rentabilidad financiero fiscal para aquél vendría determinada por el tipo medio de gravamen al que estuviera sujeto en uno u otro impuesto. Tomando como ejemplo, el IS y suponiendo un tipo general del 35%, la rentabilidad financiero-fiscal de dicha emisión sería del 2,4375%; a la inversa, para el Gobierno de Navarra, si declarara los intereses exentos y el tipo de interés nominal fuera el mismo, el coste de la Deuda –sólo por dicho concepto, es decir, por la pérdida de recaudación derivada de la exención de los intereses– sería del 5,0625%. Nominalmente se cumplirían las exigencias derivadas de la ley de emisión, del Decreto de creación y de la OF correspondiente pero se estaría falseando (o dificultando el reconocimiento) ante el Parlamento y ante la Cámara de Comptos el coste real del endeudamiento que vendría representado por la suma algebraica de los intereses nominales más la pérdida de recaudación derivada de la exención.

En los momentos actuales, no existe ningún beneficio fiscal relativo a intereses, transmisión de títulos o anotaciones en cuenta de la Deuda de Navarra en los impuestos que gravan la renta de las personas físicas o jurídicas residentes. Sin embargo, teniendo en cuenta que el art. 28 del Convenio obliga a Navarra a aplicar en el IRNR las mismas normas sustantivas y formales aplicables en cada momento por el Estado, estarían exentos los rendimientos derivados de la Deuda de Navarra, obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente y ello con independencia de que tributen por el citado impuesto a Navarra o al Estado.

**C) Las garantías para los suscriptores de Deuda de Navarra; especial referencia al denominado principio de inclusión presupuestaria automática y su aplicación en Navarra.**

En un sentido muy amplio, la mayor garantía para los suscriptores viene representada por el cumplimiento por parte del Gobierno de Navarra de las obligaciones contraídas en el momento de la emisión,

es decir, la atención puntual del pago de intereses y del reembolso del capital. Como medida garantista, el art. 135.2 de la CE, como ya vimos, establece que los créditos para satisfacer el pago de intereses y capital de la Deuda pública se entenderán siempre incluidos en los estados de gastos de los Presupuestos y no podrán ser objeto de enmienda o modificación mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión. Esta garantía constitucional suscita varias cuestiones, de entre las cuales no es la menor el hecho de que no se recoja en la LORAFNA ni en el RPN ni en la LFHPN, ni en la LOFCA, suscitándose así la duda de su aplicación a las Comunidades Autónomas. Sobre este punto nos hemos pronunciado anteriormente en sentido favorable a la citada aplicación, puesto que creemos que estamos en presencia de un principio general del ordenamiento constitucional aplicable a cualquier instancia territorial y que no cabe una lectura estricta del precepto referible únicamente al endeudamiento estatal. Partiendo de esta premisa, es evidente que el precepto vincularía tanto al Gobierno de Navarra (que tiene el monopolio para la formación del Proyecto de LFPGN, puesto que no caben proposiciones de ley sobre esta cuestión) como al Parlamento de Navarra –que es, en última instancia, quien aprueba la citada norma–. Se trata, en definitiva, de proteger al prestamista o suscriptor para que el Gobierno no pueda invocar el principio de legalidad presupuestaria (falta de consignación de créditos en la LF correspondiente) para incumplir las obligaciones económicas contraídas con los tenedores de Deuda de Navarra.

Pero cabe observar cómo el principio de inclusión presupuestaria automática parte de una premisa elemental, incumplida sistemáticamente tanto por el Estado como por la Comunidad Foral. La supresión del derecho de enmienda parlamentaria se supedita al hecho de que las condiciones del endeudamiento vengán determinadas en la ley de emisión, lo cual no sucede, ya que ésta, como vimos, se limita a fijar la cuantía máxima del endeudamiento autorizado y el volumen máximo de avales a otorgar. De tal manera que las condiciones vienen fijadas en normas reglamentarias (DF –sustituido por el AGN a partir de 2005– y OF del Consejero de Economía y Hacienda). Esta circunstancia no es óbice para entender susceptible de incumplimiento el principio de inclusión presupuestaria automática ni faculta al Gobier-

no de Navarra o al Parlamento Foral para no consignar los créditos presupuestarios necesarios para atender el servicio de la Deuda pública.

Junto a la garantía constitucional descrita, existirían, teóricamente, las garantías personales y reales. Las primeras consisten en la asunción del compromiso por un tercero –distinto del emisor– de cumplir las obligaciones contraídas por el Gobierno de Navarra como consecuencia de su endeudamiento. Se produciría si un particular (entidad financiera) o un organismo público garantizan las emisiones de aquél. Sin embargo, estas garantías personales suelen jugar para avalar la Deuda contraída por entidades menores (locales o institucionales) de forma que el Gobierno de Navarra puede ser el garante del endeudamiento contraído por sociedades públicas, organismos autónomos o entidades locales. No conocemos ninguna emisión de Deuda de Navarra que haya gozado de garantías personales que puedan ser ejecutadas por el suscriptor en caso de incumplimiento por el prestatario de las obligaciones derivadas de la operación de endeudamiento.

Por su parte, las garantías reales consisten en la afectación especial al servicio de la Deuda de Navarra de un elemento patrimonial del Gobierno de Navarra sobre el cual el acreedor gozará de derecho preferente para su ejecución en caso de incumplimiento de las obligaciones derivadas del endeudamiento. Estas garantías no sólo son rarísimas sino excepcionales, hasta el punto de que jamás se han producido en la Comunidad Foral; incluso en el caso del Estado, tendríamos que remontarnos al siglo XIX para encontrar un supuesto de garantía real para afianzar una operación crediticia. En el caso de las Haciendas locales navarras, el art. 126.3 de la LFHLN sí prevé la posibilidad de que el pago de las obligaciones derivadas de sus operaciones de crédito pueda ser garantizado con la afectación de ingresos específicos, con la constitución de garantía real sobre bienes patrimoniales determinados o mediante la prestación de avales.

En definitiva, la garantía de la Deuda de Navarra no se instrumenta a través de mecanismos personales o reales, sino a través de dos vías, jurídica una y económica otra. La vía jurídica es la abierta desde el art. 135.2 de la CE, en tanto que la vía económica viene determinada por el cabal cumplimiento por parte del Gobierno de Navarra de

sus obligaciones de abono de intereses y de reembolso del capital tomado a préstamo o a crédito.

## VII. LA MODIFICACIÓN DE LAS CONDICIONES DEL ENDEUDAMIENTO; ESPECIAL REFERENCIA A LA CONVERSIÓN.

Durante la vigencia de la operación de endeudamiento, pueden producirse variaciones en las condiciones de dicha operación. Debemos distinguir, en primer lugar, entre aquellas modificaciones que afectan a las obligaciones económicas del emisor (y, lógicamente, a los derechos del tenedor) y aquéllas otras –de menor relevancia– que afectan a elementos no referidos a las obligaciones económicas (por ejemplo, la forma de representación, la agrupación de títulos, etc.). En este sentido, las primeras deben estar expresamente previstas en la normativa de creación de la Deuda, ser acordadas voluntariamente con los suscriptores o ser objeto de una ley posterior a la autorizante de la emisión; en cualquier caso y si no se produce ninguna de las tres circunstancias habilitantes, cabe entender que el Gobierno de Navarra no puede, unilateralmente, modificar las condiciones económicas de la operación de endeudamiento.

Aunque con frecuencia se utiliza, *lato sensu*, el término conversión para designar cualquier modificación en las condiciones de la Deuda pública, creemos necesario establecer una precisión terminológica para diferenciar aquél del canje, expresión que también utiliza la LFHPN y que debe quedar reducida al cambio o modificación que no afecta a los derechos económicos de los tenedores y que, con frecuencia, se ha utilizado para variar la forma de representación de la Deuda pública (por ejemplo, sustituyendo la representada en títulos-valores por la representada mediante anotaciones en cuenta). Incluso la expresión añeja de *conversión administrativa* (referida al canje) no es de utilidad porque induce a confusión. En este sentido, el art. 76.e) de la LFHPN habilita al Consejero de Economía y Hacienda para acordar o concertar operaciones voluntarias de amortización, canje, conversión prórroga, intercambio, cambio en la forma de representación y otras análogas que supongan modificación de cualesquiera condicio-

nes de la Deuda de Navarra, siempre que obedezcan a su mejor administración y no perjudiquen los derechos económicos de los tenedores. Dejando de lado el comentario de fondo sobre este precepto –que veremos posteriormente–, llama la atención que distinga entre canje, conversión y cambio en la forma de representación de la Deuda, cuando el canje va anudado al cambio en la forma de representación y no existe relación directa entre éste y la conversión, aun cuando puede haberla si en una operación de conversión se produce un canje, lo que en principio constituirá el supuesto normal, pero no así a la inversa, es decir, que el canje no supone una conversión, sino un mero cambio de representación o denominación del endeudamiento.

#### **A) Clases de conversión; la consolidación de la Deuda pública como forma peculiar de conversión.**

Tradicionalmente, se ha venido distinguiendo entre tres clases de conversión: forzosa, facultativa o voluntaria y obligatoria. En el caso de la conversión forzosa, el Gobierno de Navarra –previa habilitación legal– impone al tenedor o al suscriptor el cambio de una Deuda por otra con variación de las condiciones económicas (rebaja en el tipo de interés, alargamiento del plazo de amortización, supresión de la prima de amortización, etc.).

Este tipo de conversión –que supone un repudio parcial encubierto– amén del descrédito que supone para el emisor y el coste indirecto que asumirá para futuras emisiones, está proscrito por nuestra CE, no de forma explícita, pero sí implícita, en cuanto supone la expropiación de derechos económicos de los tenedores y la vulneración encubierta del art. 135.2 de la CE, de forma que afecta –sin que a estos efectos sea relevante que la actuación del Gobierno de Navarra se ampare en una habilitación legal– al principio de inclusión presupuestaria automática y al derecho de propiedad.

Por el contrario, la conversión facultativa o voluntaria no plantea ningún problema constitucional y es a la que se refiere el art. 76 de la LFHPN, de forma que, salvo lo que diremos posteriormente, la habilitación al Consejero de Economía y Hacienda que dicho precepto contiene no adolece de ilegalidad alguna, puesto que las facultades

asignadas a éste deben respetar dos principios básicos que el propio precepto se encarga de establecer: la voluntariedad de la conversión y que no se perjudiquen los derechos económicos de los tenedores. Ciertamente, se puede objetar al precepto su prolijidad, puesto que tanto la prórroga como el intercambio financiero pueden subsumirse perfectamente en el concepto amplio de conversión que hemos manejado anteriormente.

Por su parte, la conversión obligatoria (cuya constitucionalidad es menos dudosa que la forzosa, siempre y cuando se prevea en la ley de emisión) supone plantear al tenedor de una emisión el siguiente dilema: aceptar una variación en las condiciones económicas de la Deuda de la que es suscriptor o, caso contrario, proceder a la amortización anticipada de la misma, con devolución del capital prestado.

Entendemos que la única forma de conversión autorizada a proponer por el Consejero de Economía y Hacienda es la voluntaria o facultativa, lo que no excluye la posibilidad –silenciada en la LFHPN– de proceder a conversiones obligatorias, siempre y cuando así se establezca en la ley de emisión y/o en la ley de conversión; frente a lo dispuesto en el art. 102 de la LGP estatal, la normativa navarra guarda silencio en este punto, pareciendo que la única conversión posible es la voluntaria. No obstante, para que la conversión obligatoria encaje en nuestro ordenamiento foral sería menester que la misma se contuviese en la ley de emisión –aunque cabría su planteamiento en una ley posterior–.

Obviando las diferentes circunstancias económicas que pueden determinar la conversión de la Deuda pública –siempre desde la perspectiva del emisor– normalmente se suele ofrecer a los acreedores el reembolso o la aceptación de un tipo de interés menor cuando las condiciones del mercado determinan una bajada de tipos respecto de los aplicables a la emisión vigente. No obstante, y en esta circunstancia –desfase de tipos de interés– puede también ofrecerse una conversión fundada en el mantenimiento del tipo de interés pero supeditada a un alargamiento en el plazo de amortización, con el fin de aligerar el peso anual del servicio de la Deuda. En fin, las variables económicas y la casuística de los mercados son tales que no es posible ofrecer un esquema que represente todas las posibilidades de conversión voluntaria.

En cambio no constituye una conversión *stricto sensu* –puesto que no se alteran las condiciones económicas determinadas en la normativa reguladora de la emisión– la denominada *conversión en dos tiempos* consistente en pagar un tipo de interés prefijado durante un determinado período de vida de la emisión que será sustituido por otro diferente –generalmente menor– transcurrido dicho plazo y por el que resta hasta la amortización. Por ejemplo, emisión de Deuda de Navarra a diez años, constando en la norma de emisión que durante los primeros cinco años el interés será del 4%, mientras que, a partir del sexto año y hasta el reembolso el tipo de interés será del 3,50% (o que a partir de dicho año el tipo de interés será flotante o referenciado, por ejemplo, al Euribor más un diferencial preestablecido). En este caso no hay siquiera conversión futura, sino adecuación de las obligaciones del prestatario al contenido de la ley de emisión y, por tanto, falta el elemento esencial para identificar la conversión, es decir, la modificación de los derechos económicos de los acreedores, puesto que en el ejemplo antedicho conocen perfectamente cuando suscriben la emisión las condiciones en que ésta se produce.

Aunque no se haya citado entre la triple clasificación de la conversión, un sector doctrinal importante considera que la consolidación es una forma de conversión. Evidentemente, por consolidación de la Deuda no puede entenderse la mera reunión o unificación en una sola categoría de distintas emisiones, sino, en un sentido más preciso la transformación de Deuda a corto plazo o para financiar necesidades transitorias de tesorería en Deuda a largo plazo. Aparentemente, esta posibilidad está vedada por el art. 69 de la LFHPN puesto que, respecto de operaciones de préstamo o crédito por plazo de amortización igual o inferior a un año, impone la obligación de su cancelación en el período de vigencia de los Presupuestos. Sin embargo, el art. 73 (con la criticable distinción entre Deuda de Navarra y operaciones de crédito o préstamo) no impone la citada obligación y, además, del mismo no se desprende que no pueda emitirse Deuda de Navarra por plazo igual o inferior al año, aunque la misma no pueda ser destinada a cubrir necesidades transitorias de tesorería, si bien esta prohibición es fácilmente enervable, puesto que la emisión ha de ser autorizada por ley y ésta tendrá el mismo rango que la LFHPN.

Mayores problemas plantea la habilitación al Consejero de Economía y Hacienda, previa autorización del Gobierno de Navarra (que, a su vez, y de forma necesaria habrá de estar autorizado por ley específica, sin que pueda entenderse genéricamente habilitado por el art. 94 de la LFHPN) para concertar las operaciones financieras que estime procedentes con la finalidad de mejorar la gestión de la tesorería, pudiendo acudir especialmente a la emisión de pagarés por plazo de reembolso igual o inferior a dieciocho meses. Y ello porque nada se dice en el precepto citado de la obligación de cancelación al vencimiento ni se prohíbe expresamente su consolidación y ello pese al carácter extra-presupuestario que se predica de dichas operaciones financieras. En teoría cabría emitir Deuda de Navarra a largo plazo para cubrir el vencimiento de los pagarés –lo que constituiría una consolidación implícita– y ello por mucho que los apartados 6 y 7 del art. 73 impongan, respectivamente, la aplicación a los PGN del producto de la Deuda de Navarra y se establezca, cosa que hemos criticado, su destino genérico a la financiación de los gastos previstos en los Presupuestos, puesto que el destino, según la LOFCA, es la financiación de gastos de inversión exclusivamente.

E, igualmente, suscita dudas –sobre la posibilidad de consolidar o no las operaciones de crédito o préstamo– el art. 71 de la LFHPN que permite suscribir dichas operaciones por plazo igual o inferior al año para financiar gastos previstos en los PGN y respecto de las cuales, lógicamente, no se establece la obligación de cancelación a la finalización del ejercicio presupuestario. En este caso, el citado precepto sí se remite de forma expresa a la autorización contenida en la correspondiente Ley Foral y sí impone al Gobierno de Navarra que la utilización de esta habilitación venga determinada por el hecho de que las condiciones del mercado permitan reducir el coste de la financiación. No obstante, esta consolidación (vid. *infra* al tratar de la ley de conversión) será voluntaria para las entidades financieras afectadas por la concertación de dichas operaciones, con lo que las dudas se disipan y no alcanzan el carácter problemático que tienen las operaciones crediticias destinadas a mejorar la gestión de la tesorería.

Todas las consideraciones efectuadas en torno a la conversión son aplicables a la consolidación –que constituye una subespecie de ésta–

de modo que sólo si los suscriptores de los pagarés aceptan voluntariamente que sus operaciones financieras a corto-medio plazo se transformen en Deuda de Navarra a largo plazo sería admisible la consolidación. No obstante, el peligro de dicha consolidación –y así se ha demostrado en otras Comunidades Autónomas como Cantabria o Cataluña– es que se vulneren los límites cuantitativos impuestos por el art. 14 de la LOFCA y a los que se refieren los arts. 70.1.b) y 73.3 de la LFHPN, so pretexto de que, al tratarse de operaciones extrapresupuestarias, pueden disfrazarse la variación de pasivos financieros en los Presupuestos de la Comunidad Foral.

### **B) La Ley Foral de conversión.**

La modificación de los derechos económicos de los tenedores que toda conversión implica determina, en principio, que la misma haya de estar autorizada por ley foral. En el ámbito estatal, así se señalaba en la redacción de la derogada LGP de 1977, en tanto que la LFHPN guarda silencio al respecto, lo cual no significa que determinadas clases de conversión puedan hacerse sin mediar una norma con rango de ley, puesto que se están alterando las condiciones de la ley de emisión (en el supuesto caso de que éstas, para cumplir el principio de reserva de ley crediticio se contuvieran en la misma y no, como hemos visto, en normas reglamentarias).

La conversión puede venir prevista en la propia ley de emisión, en cuyo caso se cumplen las exigencias del principio de reserva de ley y no existe ninguna lesión para los derechos económicos de los suscriptores quienes, de antemano, conocen la posibilidad de que dichos derechos puedan verse alterados durante el período de vigencia del empréstito.

Si la ley de emisión guarda silencio al respecto, sería necesaria una ley foral específica de conversión siempre y cuando ello suponga un perjuicio económico para los tenedores y siempre que la conversión sea obligatoria, en el sentido dado a este calificativo al tratar de las clases de conversión. Prescindimos de la exigencia de ley foral para establecer conversiones forzosas porque, como hemos visto, entendemos que las mismas no caben desde nuestro texto constitucional. Igualmente, cabe entender que no es necesaria ley de conversión cuando la

misma es voluntaria y/o cuando no se perjudican los derechos económicos de los suscriptores.

Pero, además de la inclusión de la posibilidad de conversión en la ley de emisión o en una ley posterior y específica, cabe otra alternativa, que es la utilizada por el ordenamiento foral, consistente en que, mediante una norma con rango de ley, se habilita genéricamente, con imposición de condiciones, al Consejero de Economía y Hacienda para que concierte operaciones de conversión. Esta es la solución –correcta bajo el prisma constitucional– que ofrece el ya comentado art. 76.e) de la LFHPN, donde se habilita al citado Consejero para concertar operaciones de conversión (incluyendo la amortización anticipada o la prórroga, puesto que las mismas suponen una alteración de los derechos económicos de los suscriptores) pero le impone dos condiciones: por un lado, que la conversión sea voluntaria y, por otro, que no se perjudiquen los derechos económicos de los tenedores. Y en el mismo sentido y con las mismas condiciones, se refiere el art. 72.2 de la LFHPN a las facultades del Consejero en relación con las operaciones de préstamo o crédito, lo cual demuestra la inutilidad de seguir diferenciando entre éstas y la Deuda de Navarra. En este precepto se habla de concertar, de común acuerdo con las entidades financieras implicadas, operaciones voluntarias de amortización, prórroga, intercambio, permuta y otras análogas siempre que permitan obtener un menor coste –lógicamente para la Hacienda Foral– y entendemos que el espíritu del mismo es similar al del art. 76.e) relativo a la Deuda pública *stricto sensu*.

Fuera de estos supuestos, seguimos pensando que es posible –aunque no deseable por la pérdida de confianza en el crédito del Gobierno de Navarra– la existencia de conversiones obligatorias, siempre y cuando vengan amparadas por la correspondiente norma legal. No obstante lo anterior, es mejor que la posibilidad de amortización anticipada por voluntad unilateral del deudor en caso de que el suscriptor no acepte la modificación de sus derechos económicos se establezca en la ley de emisión, con lo que se evitarían los problemas que una conversión obligatoria *ex post* conlleva. En este caso, técnicamente no habría conversión sino cumplimiento de las condiciones contractuales suscritas en el momento de la emisión o de la concertación de la operación financiera.

## VIII. LAS FORMAS DE EXTINCIÓN DEL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO.

### A) La amortización como medio normal de extinción.

Salvo en el caso de la Deuda perpetua, en los restantes supuestos de endeudamiento público, la extinción del mismo se produce con la amortización del préstamo, crédito o reembolso de las anotaciones en cuenta o títulos-valores una vez llegado el vencimiento de la correspondiente operación. Evidentemente, la amortización –teniendo en cuenta las facultades exorbitantes que, como entidad de Derecho público corresponden a la Comunidad Foral de Navarra y que no pueden ser utilizadas por prestatarios privados– puede tener un doble significado –económico y jurídico–; en el primer caso se anula la carga económica que para la Hacienda Foral representa el pago de la Deuda pública, aunque las obligaciones jurídicas subsistan. Por el contrario, desde una perspectiva jurídica, la amortización sólo puede producirse con el cumplimiento de las obligaciones contractuales derivadas de la operación concreta de endeudamiento.

En un Manual jurídico no tiene sentido hablar de la amortización económica del endeudamiento, aunque sí conviene, siquiera sea someramente, referirnos a mecanismos que, desde el punto de vista jurídico no constituyen amortización aunque reduzcan o anulen el peso que para los Presupuestos de la Comunidad Foral representa la Deuda en circulación.

Así, sobre todo en el caso de emisiones a largo plazo, la inflación representa una forma indirecta y económica de amortización, ya que el prestatario devolverá el principal pero ese principal tendrá un poder adquisitivo para el prestamista inferior al que tenía el dinero que prestó en su día. Hay que hacer dos consideraciones adicionales: por un lado, que los efectos de la inflación sobre los préstamos no afectan sólo a las operaciones de endeudamiento públicas, sino también a las privadas pero, por otro, que el control o no de la inflación, amén de los mercados, corresponde en gran medida a las entidades públicas especialmente en lo que atañe a los productos regulados. Los efectos de la inflación no se proyectan sobre el capital únicamente, sino que pueden

afectar también a los intereses cuando, como vimos, los pactados están por debajo de la inflación real, como lleva sucediendo desde hace años con la Deuda de Navarra y con la del Estado. Pero, en todo caso, no existe incumplimiento jurídico de las obligaciones contraídas, puesto que el Gobierno de Navarra devuelve escrupulosamente el dinero prestado y paga los intereses pactados, aunque el valor real del dinero devuelto sea menor (llegada la amortización) del recibido.

Otra forma económica de amortizar parcialmente la Deuda pública es mediante el establecimiento de impuestos específicos –sea sobre los intereses, sea sobre la transmisión de los títulos, sea, lo que es infrecuente, sobre el capital reembolsado–. Tampoco en estos supuestos hay incumplimiento de las condiciones contractuales, sino aplicación del régimen tributario, aunque el mismo incida sobre las condiciones económicas de la operación. Lógicamente y ello porque vulneraría el art. 31.1 de la CE y, en particular, el principio de no confiscatoriedad no sería de recibo que el Parlamento Foral –en el ejercicio de las potestades tributarias que le reconoce el Convenio en el IRPF y en el IS– estableciese un tipo de gravamen específico del 100% sobre los intereses de la Deuda emitida o que estableciese un impuesto específico respecto del reembolso del capital. Como hemos señalado, al tratar de las ventajas y alicientes en relación con la Deuda pública, la mejor medida tributaria es la neutralidad fiscal de tal manera que no se incentiven, pero tampoco se penalicen las operaciones de endeudamiento de las entidades públicas con capacidad normativa tributaria, porque ello supone introducir factores de distorsión en los mercados financieros así como un falseamiento del coste real que para la Comunidad Foral supone la apelación a este recurso hacendístico.

No obstante, y desde una vertiente jurídica, la utilización de la capacidad normativa en materia tributaria no significa incumplimiento de las obligaciones contractuales puesto que el Gobierno de Navarra abonaría puntualmente los intereses y cumpliría con la obligación de reembolso, aunque los derechos económicos de los particulares se verían mermados como consecuencia de la fiscalidad aplicable. En todo caso, no se trata de una buena política crediticia puesto que los particulares y las entidades financieras calculan las inversiones en función de la rentabilidad financiero-fiscal y, por tanto, la introducción de im-

puestos específicos o la creación de tipos incrementados sobre impuestos personales provocaría un efecto inmediato en el crédito de la Hacienda Foral, consistente en la necesidad de elevar los tipos nominales de interés si pretende colocar la emisión o concertar la operación de préstamo o de crédito.

En definitiva, la amortización, como forma jurídica normal de extinción de la obligación crediticia, supone la devolución del capital prestado o el reembolso de las anotaciones en cuenta o títulos-valores en que se documente la Deuda de Navarra en el tiempo y con las condiciones señaladas en la normativa autorizante de la emisión.

La amortización puede tener dos variantes, repentina y paulatina. En la primera modalidad se devuelve la totalidad de la Deuda o de la operación de crédito o de préstamo llegado el vencimiento de la misma, fijado en las normas reguladoras de la emisión. En el caso de la amortización paulatina —que, al afectar a los derechos económicos de los tenedores, debería preverse en la ley de emisión o, al menos, en el DF de creación de la Deuda pública y/o en la concertación de la operación de endeudamiento— existen distintos procedimientos, que pueden ser entremezclados, es decir, que no se excluyen mutuamente. Dichos procedimientos pueden sistematizarse del siguiente modo:

- a) División en series de la Deuda pública, fijándose para una de ellas una fecha de amortización concreta.
- b) Utilización del método del sorteo, de forma que en el tiempo previsto en la emisión se sortean entre los títulos o anotaciones en cuenta aquéllos que serán objeto de amortización. Así, por ejemplo, una emisión de Deuda de Navarra a diez años, con sorteos a los cuatro, seis y ocho años, afectando cada uno de ellos al 20% del montante en circulación de forma que en el momento de la amortización final el saldo vivo de la Deuda sea del 40% del inicialmente emitido.
- c) Por anualidades, de forma similar a lo que acontece en el caso de préstamos privados o para particulares. De forma que, cada año no sólo se abonan los intereses sino que también se devuelve una parte del capital prestado. Por ejemplo, Deuda de Navarra a diez años y tipo de interés del 3.60% con devolución anual del 10% del principal. El primer año y sobre un nominal

de 1.000 euros se percibirán 136 (100 de devolución y 36 de intereses), mientras que, por ejemplo, el quinto año se percibirán 118 (100 de principal y 18 de capital, puesto que ya se han amortizado 500 de principal).

- d) Mediante subasta, de forma que en cada uno de los momentos predeterminados en la norma de emisión el Gobierno de Navarra acepta, para su amortización, los valores ofertados por los tenedores a un precio más reducido, debiendo establecerse el correspondiente tope (o precio de corte) a fin de no perturbar la tesorería de la Hacienda Foral.

## **B) Otras formas de extinción del endeudamiento público: la novación, la confusión y la compensación.**

De acuerdo con el CC y con el FN, la novación extintiva constituye una forma de extinción del contrato de préstamo o de crédito. Evidentemente, dicha circunstancia no concurre en la denominada novación modificativa, puesto que a su través no existe técnicamente extinción de las obligaciones del emisor, sino modificación de las condiciones de éste y de los derechos económicos de los tenedores o suscriptores. De tal manera que sólo en el caso de la denominada conversión obligatoria (véase *supra* al tratar de las clases de conversión) podríamos hablar –si el prestamista no acepta las nuevas condiciones– de una novación como negocio jurídico de extinción de la Deuda pública. Teóricamente, la LFHPN no permite, como vimos, este tipo de conversión –puesto que la modificación de las condiciones tiene que ser aceptada voluntariamente por los acreedores– pero, a nuestro juicio, nada impediría que la ley foral de emisión o autorización contuviese una cláusula donde se estableciese dicha posibilidad, teniendo en cuenta que la ley de emisión tendría idéntico rango que la LFHPN.

Por su parte, la confusión se genera cuando se produce la identificación subjetiva entre deudor y acreedor; ésta es condición necesaria pero no suficiente para extinguir el endeudamiento puesto que es preciso que la Deuda de Navarra en poder del Gobierno de Navarra sea amortizada. En este sentido, cabría que por herencia, donación u otro

negocio jurídico a título lucrativo el Gobierno Foral recibiese títulos o anotaciones en cuenta representativos de Deuda por él emitida. Igualmente, el Gobierno de Navarra puede proceder a adquirir en los mercados secundarios (caso de Deuda admitida a cotización en los mismos) sus propios títulos o anotaciones en cuenta. Ocurre, empero, que esta adquisición no determina *per se* la extinción de las obligaciones contractuales, puesto que tiene que ir seguida de la amortización de los títulos adquiridos. Por ejemplo, el Gobierno de Navarra puede adquirir títulos de su Deuda para sostener su cotización, de tal manera que, una vez logrado el citado objetivo, la Deuda vuelve a colocarse en el mercado, con lo que se ha producido, transitoriamente, una confusión que, sin embargo, no implica extinción de la Deuda en circulación. Sólo habrá extinción por confusión cuando la adquisición de Deuda de Navarra por parte del Gobierno Foral se produzca para su amortización y ello sucederá, con ventajas para la Hacienda de Navarra, cuando el precio de cotización se encuentre bajo la par, habiendo de calcular si es preciso o no una nueva operación de endeudamiento para financiar la adquisición de dichos títulos o anotaciones en cuenta. El cálculo es puramente económico y, por ello, no vamos a entrar en el examen del mismo, ya que nos llevaría a derroteros no jurídicos. Incluso en el caso de Deuda a largo plazo y con tipos de interés explícitos superiores a los del mercado, puede resultar económicamente razonable la compra de Deuda de Navarra por encima de la par si con ello se logra una reducción de la carga financiera anual por el pago de intereses. Es decir, si hubiera Deuda en circulación a un tipo del 9,75% —cuando en la actualidad, como vimos, el interés se sitúa en el 3,60%— y aún quedase un plazo medio de tiempo para su amortización, podría ser interesante adquirir títulos de dicha emisión a un precio superior a la par para obtener una refinanciación más barata.

En cuanto a la compensación, cabría que en un procedimiento tributario de traba y embargo de bienes para hacer frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias de un particular, se encontrasen como bienes susceptibles de embargo títulos o anotaciones en cuenta representativas de Deuda de Navarra. En este caso, tendría, presupuestariamente, que aplicar el producto de los bienes embargados a la cancelación del crédito tributario, pero ello no implicaría que procediese

automáticamente a amortizar los títulos o las anotaciones puesto que podría, teóricamente, volver a colocarlos en el mercado mediante la venta o transmisión de los mismos, sea en mercados secundarios, sea a través de venta directa. En este caso, no habría compensación como forma jurídica de extinción, puesto que no se habrían extinguido las obligaciones económicas para el Gobierno de Navarra. Por lo tanto la compensación sólo procedería si crédito tributario y Deuda de Navarra embargada o pignorada se extinguiesen mutuamente.

### **C) La prescripción del capital y de los intereses.**

También desde el ámbito jurídico-privado, la prescripción constituye un modo de extinción de las obligaciones económicas y este modo de extinción es válido para las obligaciones económicas derivadas de la emisión de Deuda pública y/o de la concertación de operaciones singulares de crédito o de préstamo.

La LFHPN sólo regula en su art. 78 el plazo de prescripción de los capitales e intereses de la Deuda de Navarra –en el sentido estricto y criticable que esta expresión tiene, como hemos visto, en el art. 73– de forma que en el caso de operaciones singulares de crédito o de préstamo (Deuda singular) y ante la ausencia de norma específica habremos de considerar aplicables los plazos generales previstos en el FN y en el CC.

Evidentemente, las obligaciones económicas del emisor pueden ser dobles (capital e intereses) o unitarias (devolución del principal). La obligación de devolver exclusivamente el capital sin pagar intereses se produce en el caso de la Deuda con interés implícito, al descuento o al tirón, es decir, por diferencia entre el capital recibido en préstamo y el comprometido a devolver en el momento del reembolso o amortización. Por el contrario, en la Deuda con interés explícito, las obligaciones se extienden no sólo a la devolución del principal sino también al pago de los intereses, en los plazos pactados en la emisión.

El citado art. 78 de la LFHPN distingue dos plazos distintos según que la Deuda de Navarra esté o no sujeta a conversión. En caso de que esté sujeta a conversión, la obligación de reembolso del capital prescri-

birá a los diez años a contar desde el último día del plazo establecido para la operación o desde que los nuevos valores (y habría que añadir la sustitución por anotaciones en cuenta) pudieron ser retirados. Nada se dice del plazo de prescripción de conversiones que afecten exclusivamente a los intereses, pero no al capital, cuestión a la que se refiere de forma muy confusa el art. 105 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria del Estado.

Por el contrario, prescribirá a los diez años la obligación de pagar los intereses y devolver el capital de la Deuda de Navarra contados, respectivamente, a partir del vencimiento de los primeros y del día de llamamiento al reembolso o amortización.

Nada dice la LFHPN sobre cuestiones básicas como son el plazo de prescripción de capitales llamados a reembolso que se encuentren afectos a fianzas constituidas ante la Administración Foral (donde el plazo general debería contar a partir del momento en que la fianza sea innecesaria o se haya acordado su levantamiento) ni sobre la interrupción de la prescripción, aunque el silencio en este segundo supuesto debería ser cubierto mediante la remisión a las normas del FN o del CC.

#### **D) El repudio: repudio económico, legal y encubierto.**

Se trata de una institución o concepto prácticamente inexistente en los países económicamente avanzados y por ende en las Comunidades –como Navarra– cuya solvencia le permite afrontar los compromisos derivados de su endeudamiento. En un sentido amplio, el repudio consiste en una declaración unilateral –normativa o económica– de incumplimiento de las obligaciones derivadas del endeudamiento y sería equivalente a la declaración de insolvencia –total o parcial– de un particular, con la diferencia de que el ente público emisor tiene instrumentos normativos de los que carecen quienes no ostentan potestades jurídicas.

De forma muy esquemática, el repudio económico consistiría en el incumplimiento puro y simple de las obligaciones derivadas de una operación de endeudamiento y puede ser parcial o total, según que afecte a los intereses, al capital o a ambos.

El repudio legal supone el incumplimiento –que también puede ser total o parcial– de las obligaciones del emisor como consecuencia de la variación unilateral de las condiciones del contrato, amparada dicha variación en una Ley Foral.

Las conversiones forzosas y/u obligatorias implican normalmente un repudio parcial de la Deuda pública; no obstante, ya hemos examinado la inconstitucionalidad de las primeras y el dudoso encaje en la LFHPN de las segundas. No obstante, el repudio a través de estos mecanismos no existe técnicamente, sobre todo en el segundo caso, cuando en la ley de emisión se advierte a los suscriptores de las posibilidades de modificación de las condiciones contractuales, puesto que en este caso estaríamos en presencia de una novación (modificativa o extintiva) que, a nuestro juicio, tiene cabida en el ordenamiento foral y en el constitucional, ya que el suscriptor conoce –antes de prestar su aquiescencia a la solicitud de fondos por parte del Gobierno de Navarra– las condiciones del negocio jurídico.

El denominado repudio encubierto implicaría la utilización por el Parlamento Foral de su facultad normativa en el ámbito tributario produciéndose, por ejemplo, si se estableciese un tipo de gravamen especial sobre los intereses de la Deuda de Navarra y/o sobre las plusvalías derivadas de la transmisión de los títulos o de las anotaciones en cuenta. No obstante, como ya hemos advertido y sin perjuicio de las facultades tributarias que le reconoce el vigente Convenio, tal proceder chocaría contra las previsiones constitucionales del art. 31.1 de la CE –y especialmente contra el principio de no confiscatoriedad y de igualdad entendido en sentido objetivo y no subjetivo como parece desprenderse del precepto citado– y por tanto entendemos que el repudio encubierto no tiene cabida en nuestro sistema.

Por último, y aunque no constituya repudio en sentido estricto, si el Gobierno de Navarra anunciase unilateralmente un aplazamiento en el pago de intereses, en la devolución del principal o en ambos casos, estaríamos en presencia de una moratoria, traducible en bancarrota si el aplazamiento fuera por tiempo indefinido. Afortunadamente y como hemos señalado, la solvencia de las arcas forales y el dinamismo de la economía navarra y española hacen impensable que este modo de extinción –en sus distintas modalidades– pueda ser utilizado en los

## EL ENDEUDAMIENTO PÚBLICO

momentos actuales, sobre todo por los efectos negativos que tiene para la credibilidad de futuras operaciones de endeudamiento y el automatismo en la bajada de los ratings o índices de medición de la solvencia de las entidades públicas y privadas.



## CAPÍTULO XIV

# EL DERECHO PRESUPUESTARIO DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA: CONCEPTO, CONTENIDO, NATURALEZA JURÍDICA Y EFECTOS DEL PRESUPUESTO

*Fernando de la Hucha Celador*

### I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES HISTÓRICOS.

El Derecho Presupuestario constituye aquella rama del Derecho financiero que estudia el régimen jurídico de los gastos públicos y las obligaciones financieras que la Comunidad Foral asume como consecuencia de la realización de aquéllos. Conviene tener presente que el régimen jurídico del gasto público no abarca la decisión –política– de la fijación de las prioridades de éste, puesto que ello pertenece a otras ramas del Derecho público. Salvo determinadas limitaciones impuestas por la CE y por la LORAFNA, la fijación del gasto público corresponde al Parlamento Foral tanto en el ámbito cuantitativo como, sobre todo, en el cualitativo, es decir, aquél determina, de forma anual, las prioridades (sanidad, educación, etc.) sin sujeción a norma alguna, salvo evidentemente las que deriven de compromisos previamente asumidos (gastos corrientes de funcionarios, pago del servicio de la Deuda de Navarra, etc.). De tal manera que el Derecho Presupuesta-

rio comienza cuando concluye la fijación de los gastos públicos, lo cual no quiere decir que su institución principal –el Presupuesto de la Comunidad Foral– no guarde relación con dicha fijación, puesto que todo el proceso presupuestario se encuentra sometido a la citada rama del Derecho Financiero.

Evidentemente, el Presupuesto contiene también los ingresos públicos de la Comunidad Foral, puesto que sólo la comparación entre éstos y los gastos públicos autorizados permite que la decisión del Parlamento Foral –a través de la pertinente Ley– sea fundada y razonada. Pero, a diferencia de lo que ocurre con otros países (en concreto, Francia y Bélgica) y tras la bifurcación del principio de legalidad financiera, los efectos del Derecho Presupuestario sobre los ingresos públicos son muy limitados, puesto que la plasmación de los mismos en el Presupuesto constituye una mera previsión, de forma que la exacción del ingreso por antonomasia –el tributo– no viene determinada por su consignación en la LFPGN, sino porque la exacción sea exigible en virtud de la correspondiente ley tributaria. En puridad sólo cabe hablar de efectos limitativos del Presupuesto sobre los ingresos públicos en el caso –frecuente– de que la autorización para emitir Deuda de Navarra o apelar al endeudamiento público se contenga en la citada Ley Foral, teniendo en cuenta, no obstante, que la LORAFNA no exige que la autorización al Gobierno de Navarra para emitir Deuda pública se contenga, *ex necesse*, en la citada LF.

Curiosamente, el rudimentario Derecho presupuestario nace, sin embargo, ligado a los ingresos públicos y, en concreto, a la necesidad de obtener autorización de la representación popular –con la matización que esta expresión tiene en la Hacienda medieval– para imponer tributos, concebidos como medida excepcional y transitoria puesto que la Hacienda medieval era, sobre todo, una Hacienda patrimonial, es decir, que la financiación de los gastos públicos se cubría básicamente a través del producto del patrimonio del Reino, con una confusión evidente, confusión entre patrimonio personal o privativo del monarca y patrimonio del Reino como institución. De forma que el Presupuesto puede considerarse la institución que marca el principio de la división de poderes y el antecedente medieval de la evolución hacia un sistema democrático. Evidentemente, el antiguo concepto de presupuesto en la

Hacienda medieval nada tiene que ver con el moderno: no había anualidad o periodicidad determinada para la convocatoria de Cortes o del Consejo Real, y la representación estamental votaba, fundamentalmente, la imposición de tributos normalmente para financiar gastos extraordinarios y, en concreto, los derivados de acontecimientos bélicos. Piénsese que en aquellos momentos se consideraba contrario a Derecho el que se pudieran imponer tributos, que se asimilaban a sanciones o a penas.

El modelo de Hacienda patrimonial se agota cuando el Estado o los diferentes Reinos van asumiendo mayores gastos públicos y el producto del patrimonio deviene insuficiente para financiar los mismos, situación que provoca la transformación del tributo desde recurso extraordinario a recurso ordinario y al instrumento principal de financiación de los gastos. En esta situación, resultaba insostenible que los tributos tuvieran que ser consentidos o autorizados previamente para su exacción, puesto que el funcionamiento de la maquinaria estatal no podía depender del resultado de votaciones anuales. En períodos históricos distintos para cada país —que en España podemos situar en el siglo XIX— se produce, como hemos afirmado, la bifurcación del principio de legalidad presupuestaria, apareciendo, desgajada de la misma, la legalidad tributaria. Es decir, que la exacción de los tributos pasa a depender de leyes con vigencia no definida en el tiempo, sin que sea necesario para la percepción de los mismos su confirmación en las sucesivas y anuales (o bianuales durante mucho tiempo en nuestro país) Leyes de Presupuestos. Esta bifurcación provoca en vuelco importante en el Derecho presupuestario que pervive hasta nuestros días, consistente en que el Presupuesto pasa a constituir una norma donde se autorizan los gastos que el Ejecutivo puede realizar y donde se prevén los ingresos necesarios para la cobertura de aquéllos, en vez de la situación contraria que es la que originariamente, como vimos, provocó la aparición de dicha institución. Donde apenas ha habido variación en la evolución histórica del Derecho presupuestario ha sido en el control de la ejecución del gasto público, especialmente en el caso de Navarra desde la constitución medieval de la Cámara de Comptos, aunque en sus orígenes tenía unas funciones distintas y más amplias de las asignadas tras su restablecimiento posterior a la CE de 1978. En con-

creto, y de consuno con las Cortes, la Cámara de Comptos (creada en 1362 por Carlos II) tenía funciones no sólo de control sino también presupuestarias en el sentido moderno de esta expresión, junto con funciones parciales de tesorería del Reino. De tal manera que se conserva el nombre histórico pero no las funciones originarias lo cual es lógico teniendo en cuenta la evolución histórica del ordenamiento foral.

En consecuencia, el Derecho presupuestario estudia el régimen jurídico de la preparación, aprobación, ejecución y control del gasto público de la Comunidad Foral. Evidentemente la periodicidad anual desde los años setenta del pasado siglo de los Presupuestos de cualquier institución pública planteaba un problema fundamental consistente en la inseguridad jurídica que, sobre todo en materia de normas de ejecución presupuestaria, existía, puesto que las mismas podían ser revisadas al hilo de la aprobación de la Ley de Presupuestos. Por ello se abre camino la idea de codificación del Derecho Presupuestario que, curiosamente, es anterior a la del Derecho Tributario, tanto en el Estado como en la Comunidad Foral. Piénsese que en el caso del primero, la codificación aparece tempranamente en 1850 con la LACHP (la LGT sólo aparece en 1963, es decir más de cien años después), posteriormente sustituida por la LGP de 1977 (cuyas sucesivas modificaciones a través de las Leyes anuales de Presupuestos determinaron la necesidad de dictar un Texto Refundido en 1988) y definitivamente renovada con la vigente LGP 47/2003, de 26 de noviembre. En el caso de Navarra, desde su acceso en 1982 a la condición de Comunidad Foral, el procedimiento ha sido similar aunque la diferencia temporal no sea tan amplia; la codificación del Derecho presupuestario se produce en 1988 con la LFHPN, mientras que la codificación de la parte general del Derecho Tributario no se produce hasta el año 2000 con la aprobación de la LFGT.

No obstante, la codificación del Derecho presupuestario presenta un inconveniente serio (aunque el mismo es predicable en el Derecho tributario); material y formalmente la LFHPN y la LFPGN de cada año tienen el mismo rango normativo y, por tanto, nada impide que ésta modifique aquélla, con lo que asistimos a un proceso que, en el caso de Navarra, demandaría dos soluciones, siendo preferible la se-

gunda: dictar un DFleg que refundiese la LFHPN o bien abordar la aprobación de una nueva LF reguladora del régimen jurídico de la Hacienda pública de Navarra, de manera similar a la actuación seguida por el Estado. Entretanto ello no suceda nos encontraremos con dudas sobre la vigencia o no de determinados preceptos de la LFHPN de 1988, modificados por ulteriores Leyes Forales de Presupuestos Generales de Navarra, dudas acrecentadas por el hecho de concretar la vigencia de éstas, ya que, de forma tradicional (aunque la jurisprudencia del TC haya despejado esta cuestión) se ha venido confundiendo vigencia anual de los Presupuestos y vigencia anual de la LF que los aprueba, cuando se trata de cuestiones diferenciadas como veremos al tratar de la naturaleza jurídica de dicha norma, cuya especialidad en nuestro ordenamiento deriva no sólo de la materia que regula sino también del procedimiento parlamentario para su aprobación y del contenido mínimo y necesario que debe tener, frecuentemente superado por el legislador y que mereció severos reproches por parte del TC, puesto que desnaturalizaba completamente el sentido y significado de la citada LF.

## **II. LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA EN EL BLOQUE DE LA CONSTITUCIONALIDAD Y EN EL ORDENAMIENTO FORAL DE NAVARRA.**

### **A) El bloque de la constitucionalidad y su aplicación al régimen presupuestario de Navarra.**

De forma directa, la CE no regula el régimen presupuestario de las Comunidades Autónomas, a diferencia de lo que sucede con los recursos financieros (ésta última observación no es aplicable a Navarra en función de la DA Primera de la propia CE). De forma indirecta, el poder de gasto público (o autonomía financiera según el art. 156.1) que, en el ejercicio de sus competencias, les reconoce la CE implicaría que la autorización para realizar aquél se contuviese en la preceptiva Ley de Presupuestos, puesto que el art. 134 de la CE –referido al Estado y sobre cuya polémica aplicación a la Comunidad Foral de Navarra vere-

mos posteriormente— exige que éstos se aprueben mediante Ley. Por su parte, el art. 153.d) de la CE es el único precepto que se refiere, directamente, al régimen presupuestario de las Comunidades Autónomas al atribuir al Tribunal de Cuentas (TCu) el control del régimen económico y *presupuestario* de éstas. Si hay un control presupuestario por parte de un órgano estatal, cabe suponer que el mismo se ejercerá sobre un Presupuesto en el que éstas autoricen sus gastos y prevean sus ingresos. Por su parte, el art. 157.3 de la CE habilita al Estado para, mediante ley orgánica, regular el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1 del citado artículo, habilitación polémica no sólo para la Comunidad Foral sino para el resto de las Comunidades Autónomas por un doble orden de motivos: de un lado, el art. 157.1 de la CE únicamente regula el régimen de recursos financieros de las Comunidades de régimen común —con lo que extender la habilitación a la regulación (armonización) del sistema presupuestario puede resultar dudoso—. El segundo motivo es que el régimen de recursos financieros de la Comunidad Foral no se rige por lo dispuesto en el art. 157.1 de la CE sino por el sistema de Convenio Económico cuya base constitucional hay que situarla en la Adicional Primera de la propia CE. No obstante, el sistema de Convenio se refiere únicamente a la distribución de las competencias tributarias entre el Estado y Navarra y no contiene ninguna mención a la normativa presupuestaria aplicable por ésta, de tal manera que, *de lege ferenda*, caben dos opciones: por un lado, entender que el art. 134 de la CE —donde se regula el Presupuesto del Estado— es aplicable a las Comunidades Autónomas (incluida la Foral de Navarra) al constituir, superando nominalismos semánticos, un principio general del Derecho presupuestario, aplicable a cualesquiera niveles de gobierno. Por otro lado, entender, pese a la extralimitación *de lege data*, que las previsiones de la ley orgánica prevista en el art. 157.3 de la CE (extralimitación puesto que entra a regular materias como la presupuestaria para las que, en principio, el Estado carecería de habilitación constitucional) y que se traduce en la LOFCA (en la parte que atañe al Derecho presupuestario) es aplicable a Navarra.

En una interpretación de determinados preceptos del art. 134 (en concreto, el apartado 7) efectuada por el TC en 1994 y referida, precisamente, a la Comunidad Foral hay que adoptar una solución eclécti-

ca, combinando dicha jurisprudencia con lo dispuesto en los arts. 21 y 22 de la LOFCA. En concreto, los Presupuestos de la Comunidad Foral tendrán carácter anual, igual período que los del Estado, incluirán la totalidad de gastos e ingresos de los organismos y entidades integrantes de la misma y se consignarán los beneficios fiscales que afecten a los tributos convenidos. Igualmente se sienta la prórroga automática de los Presupuestos de la Comunidad Foral para el caso de que el día 1 de enero no estuvieran aprobados los del ejercicio correspondiente. Por su parte, el art. 22 de la LOFCA –referido al control presupuestario y a la posibilidad de coexistencia de órganos de control autonómicos (Cámara de Comptos) y estatal (TCu)– será examinado cuando estudiemos las relaciones entrambos. De donde se colige que sólo los apartados 2 y 4 del art. 134 de la CE son aplicables a Navarra y ello por mor del art. 21 de la LOFCA y no porque el precepto constitucional sea directamente aplicable a las Comunidades Autónomas, lo cual nos parece un grave error sobre todo en lo que se refiere al silencio de la LOFCA sobre la distribución competencial –básica en un Estado democrático– entre Ejecutivo y Legislativo que establece el art. 134.1 de la CE.

La posición del TC es clara: si la Comunidad Foral (u otra Comunidad Autónoma) quiere incorporar los preceptos no consignados en el art. 21 de la LOFCA a su ordenamiento interno deberá hacerlo en la LORAFNA (o eventualmente en el RPN, lo que nos parece muy discutible). De tal manera que no sería directamente aplicable la CE en materia de enmiendas constructivas, autorización del Gobierno para la tramitación de enmiendas que supongan aumento de gastos o disminución de ingresos y, de forma clara, la proscripción constitucional de establecimiento de tributos a través de la Ley FPGN y/o de modificación de aquéllos salvo que dicha previsión se establezca en una ley tributaria sustantiva. Cuestión distinta, que veremos al tratar de la LORAFNA y del ordenamiento navarro, es cómo se sustancian estas inaplicaciones directas en nuestra legislación.

Pero antes de entrar en el examen del Amejoramiento, conviene despejar las dudas sobre la aplicación o no de la LOFCA al Derecho Presupuestario navarro, teniendo en cuenta las previsiones del art. 45 de la LORAFNA, sobre el sistema de Convenio a la hora de regular la

actividad tributaria y financiera de Navarra. Dudas que se suscitan por la referencia a la *actividad financiera* que no a la tributaria, puesto que en ésta última es clara la inaplicación de la LOFCA; dentro del concepto dogmático de actividad financiera es evidente que la actividad presupuestaria forma parte de ella. Pero leído el art. 45 de la LORAFNA en su integridad, observamos cómo el mismo se circunscribe al reconocimiento de la potestad de la Comunidad Foral para mantener, establecer y regular su régimen tributario, pero no para convenir un régimen presupuestario distinto al previsto para las Comunidades de régimen común. Por otro lado, una somera revisión del Convenio revela que no existe ninguna norma que regule específicamente el régimen presupuestario de la Comunidad Foral ni una distribución de competencias y funciones entre el Estado y aquella en esta materia, de donde se desprende que, al igual que en el caso de la Deuda pública, la LOFCA es aplicable al Derecho presupuestario de Navarra. Y decimos la LOFCA y no la CE no porque ésta sea inaplicable, sino porque la aplicación del art. 134 de la CE a las Comunidades Autónomas no se produce, según doctrina del TC, en su integridad, como hemos visto anteriormente, aunque discrepemos de la misma.

## **B) Los Presupuestos Generales de Navarra en el Ordenamiento foral.**

El Derecho presupuestario en la LORAFNA aparece recogido, básicamente, en tres preceptos de la misma. En concreto, el art. 11 señala que el Parlamento foral, entre otras funciones, ejerce la potestad legislativa y aprueba los Presupuestos y las Cuentas de Navarra. Este precepto, con evidentes concomitancias con el art. 66.2 de la CE, tiene los mismos defectos de éste, prontamente corregidos (en 1981) por la doctrina del TC. En efecto, no cabe disociar potestad legislativa y aprobación de los Presupuestos, ya que la aprobación de éstos necesariamente ha de implicar el ejercicio de la potestad legislativa, puesto que no caben Presupuestos válidamente aprobados sin su incorporación a la correspondiente LF. Ésta es una ley en el sentido material y formal del término, cuestión suficientemente zanjada a nivel doctrinal y jurisprudencial como para abundar en la misma.

Por su parte, el art. 16 de la LORAFNA atribuye al Parlamento la facultad de aprobar sus Presupuestos. Esta norma ha de ser correctamente interpretada, puesto que los Presupuestos del Parlamento no son independientes de los PGN, ni quedan excluidos de su aprobación mediante la pertinente LF de aquéllos dentro de la cual se integran. Simplemente significa que el Anteproyecto de Presupuestos del Parlamento Foral no se redactará por la Consejería de Economía y Hacienda, sino por el propio Parlamento y que el Gobierno de Navarra está obligado a incorporar dicho anteproyecto –y también el de la Cámara de Comptos como órgano dependiente del Parlamento, conforme el art. 18.2– al Proyecto de LF, respecto del cual ostenta, como veremos a continuación, el monopolio. Es decir, que no cabe, sobre la base del art. 16, que el Consejero de Economía y Hacienda y/o el Gobierno de Navarra modifiquen el anteproyecto de Presupuestos del órgano legislativo; de manera evidente, dicha modificación es posible en sede de tramitación parlamentaria del Proyecto de LF, aunque lo usual sea que se respeten los créditos para gastos propuestos por el órgano legislativo. En este sentido, la DA Primera de la LFHPN confirma plenamente la autonomía del Parlamento y de la Cámara de Comptos para elaborar su proyecto de presupuesto y ordena taxativamente la integración –sin modificaciones– en el Proyecto de LFPGN.

Por su parte, el art. 18 constituye un intento de refundición parcial y con notables omisiones –alguna de las cuales se subsana acudiendo al art. 21 de la LOFCA– de las previsiones contenidas en los arts. 134 y 136 de la CE. Del art. 134 de la CE sólo se conserva la atribución del monopolio de la iniciativa legislativa al Gobierno de Navarra, tanto en lo que atañe al Proyecto de LFPGN como en lo relativo al Proyecto de Ley Foral de Cuentas Generales de Navarra (LFCGN) –con las que finaliza, como veremos, el ciclo presupuestario–. Dicho en otros términos, no cabe que los grupos parlamentarios presenten proposiciones de ley foral en ninguno de los dos casos citados, algo que concuerda con el apartado 1 del art. 134 de la CE. Nada se dice sobre la temporalidad de los presupuestos, sobre la prórroga automática en el caso de que el primer día del ejercicio económico correspondiente no estuvieran aprobados, omisiones que han de ser suplidas por la aplicación del art. 21 de la LOFCA. Tampoco se alude al principio de universalidad

ni a la necesidad de consignar los beneficios fiscales que afecten a los tributos convenidos ni, en fin, se menciona la necesidad de aquiescencia del Gobierno foral para tramitar enmiendas que supongan aumento de gasto o disminución de ingresos. En fin, tampoco se contiene una norma similar a la del art. 75.3 de la CE que impide a las Cortes Generales delegar en comisiones legislativas permanentes –entre otras materias– la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Ello no significa que dicho silencio –en algún caso no cubierto por la aplicación de la LOFCA– implique que dichos principios no existan en el ordenamiento foral, sino que será menester acudir al RPN y a la LFHPN para determinar su vigencia o no en el Presupuesto de Navarra.

En cambio el art. 18 es mucho más prolijo y preciso en lo que se refiere a la Cámara de Comptos, órgano dependiente del Parlamento y a quien corresponde el control de la ejecución presupuestaria así como el enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que pudieran incurrir quienes en la Comunidad Foral tuvieran a su cargo la gestión de caudales públicos, aunque dicha competencia queda atribuida (art. 18.4) al TCu. Cuando examinemos las relaciones entre el TCu y la Cámara de Comptos podremos profundizar en la aparente contradicción que late en lo afirmado, siendo para ello menester acudir a la LOTCu y a la LFCC.

Dicho en otros términos, la función fiscalizadora y la función de enjuiciamiento aparecen disociadas en la LORAFNA, correspondiendo la primera a la Cámara de Comptos y la segunda al TCu, aun cuando desde el art. 136 de la CE, el TCu estatal también tiene funciones fiscalizadoras sobre las cuentas y la ejecución presupuestaria de la Comunidad Foral. Igualmente la Cámara de Comptos interviene a la hora de que el Gobierno de Navarra presente ante el Parlamento el Proyecto de Ley Foral de Cuentas de la Comunidad, puesto que se exige que, con carácter previo, el órgano de control efectúe el examen y censura remitiendo el correspondiente dictamen al Parlamento de Navarra, de donde se infiere que dicho Proyecto no podría tramitarse en ausencia del informe preceptivo de la Cámara de Comptos.

Las funciones y potestades de la Cámara de Comptos aparecen contempladas en su ley específica, aunque también hay que acudir, de acuerdo con la previsión del art. 18.2 *in fine* de la LORAFNA, a la

normativa reguladora de la Administración local de Navarra para determinar sus facultades sobre la censura y fiscalización de las cuentas y la gestión económica de las Corporaciones locales.

Como decíamos, una parte de los silencios u omisiones de la LO-RAFNA han de ser cubiertas mediante la remisión a la LOFCA y otras mediante remisión al RPN. Con carácter general, es decir, sin referencia expresa a la LFPGN, el art. 127.1 del RPN dispone que las enmiendas a un proyecto de ley foral que supongan aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios del ejercicio en curso requieren de la conformidad de la Diputación Foral para su tramitación; en este caso, la Mesa de la Comisión o la Ponencia remitirán dichas enmiendas al Gobierno de Navarra, el cual dispone de ocho días hábiles para dar respuesta razonada, entendiéndose que el silencio de aquél implica la conformidad (para la tramitación, puesto que la aprobación o no dependerá de la mecánica parlamentaria). El precepto guarda cierta similitud con las previsiones contenidas en el art. 134.6 de la CE, pero tiene una deficiencia técnica importante ya que se ciñe a los efectos económicos sobre el ejercicio presupuestario en curso —de donde, *sensu contrario* cabría entender que no es necesaria la conformidad del Gobierno si dichos efectos se proyectan sobre ejercicios futuros—. La misma previsión (aunque el plazo de contestación sea diferente) se extiende a las proposiciones de ley foral, de acuerdo con lo previsto en el art. 145.3 del RPF.

La especialidad en la tramitación del Proyecto de Ley Foral de Presupuestos se contiene en los arts. 151 a 153 del RPN, cuya parquedad es extrema. Simplemente se señala que dicho proyecto gozará de preferencia para su tramitación, reiterando que las enmiendas que supongan aumento de gastos o disminución de ingresos requerirán para su admisión a trámite la previa conformidad de la Diputación, habiendo de entender que, en cuanto a los plazos, rigen los previstos con carácter general en el art. 127.1. La especialidad respecto de los proyectos de ley generales (o no presupuestarios) consiste en la innecesariedad de la conformidad cuando en la enmienda presentada se especifiquen los recursos que hayan de financiar el aumento del gasto o la disminución del ingreso, siempre y cuando dichos recursos aparezcan consignados en el Proyecto de Ley. Es decir, no cabe por ejemplo, que

una enmienda que suponga aumento de gasto se justifique mediante la creación de un nuevo tributo (algo que la CE prohíbe en su art. 134.7) pero sí sería posible que dicho aumento se tradujese en una elevación de los tipos de gravamen de determinado impuesto, y ello aunque la ley foral reguladora de éste no previese su modificación a través de la LFPGN.

A semejanza de lo que ocurre en el caso del Estado y a diferencia de lo que ocurre en otras Constituciones (por ejemplo, la italiana) entendemos que no está vedado que las enmiendas que supongan aumento de gasto se compensen o justifiquen proponiendo una elevación del volumen de endeudamiento neto autorizado, con independencia de que la autorización se contenga o no en el Proyecto de Ley Foral de Presupuestos, ya que, en cualquier caso, dicho Proyecto habrá de prever los ingresos susceptibles de ser obtenidos mediante la emisión de Deuda pública.

De igual manera, cabe entender que la innecesariedad de la conformidad del Gobierno para la tramitación de las enmiendas antedichas es obvia cuando la enmienda propone una modificación cualitativa de los créditos consignados en el proyecto de ley; por ejemplo, que se destinen mayores créditos a sanidad en detrimento por igual cantidad de créditos consignados destinados a educación, agricultura, etc., puesto que ello no supone técnicamente aumento de gasto público neto, sino variación del destino del mismo, perteneciendo la enmienda al plano político y no al jurídico.

Por el contrario, creemos que no se ajustan al RPN enmiendas que supongan aumento de gasto público proponiendo su compensación mediante reducción equivalente de la aportación económica a efectuar al Estado en función del Convenio Económico, puesto que dicha aportación queda prefijada mediante una fórmula matemática –con independencia de las desviaciones que la misma pueda plantear– de forma que la tramitación (y, sobre todo, la aceptación por el Parlamento) supondría una modificación encubierta de dicho Convenio o un incumplimiento puntual del mismo.

Por último, y a semejanza de lo que ocurre en el ámbito estatal, con la única diferencia de que la previsión se contiene en el RPN y no en la LORAFNA, el art. 156.1 de aquél prohíbe expresamente la dele-

gación de competencias legislativas en la Comisión correspondiente respecto de la LFPGN.

Evidentemente, ocupa una posición preeminente en nuestro ordenamiento –no desde el plano jerárquico, sino material– la LFHPN de 1988 que, como hemos señalado, representa la codificación del Derecho presupuestario de la Comunidad Foral, codificación del régimen jurídico de la Hacienda pública de Navarra cuyo primer entredicho se encuentra en el art. 1 cuando señala que, amén de dicha norma, dicha institución se regirá por lo dispuesto en la Ley Foral de Presupuestos de cada ejercicio. Desde una perspectiva jurídica, la afirmación es correcta porque ambas normas tienen idéntico rango normativo, pero sería conveniente que la LFPGN no alterase sustancialmente el régimen presupuestario de la LFHPN.

Reiterando preceptos ya incluidos en normas de rango superior, el art. 6.a) determina (y reitera el art. 27.3) que se regulará mediante ley foral los PGN (algo que se deduce de la LORAFNA, aunque no se afirme expresamente, así como las modificaciones de aquéllos referentes a los créditos extraordinarios y suplementos de crédito –conceptos que veremos posteriormente–). De igual manera, son redundantes las previsiones de los apartados b) y d) de su art. 7, que atribuyen al Gobierno de Navarra el monopolio en la aprobación del Proyecto de Ley Foral de Presupuestos y de Cuentas Generales de Navarra, respectivamente, cuestiones ambas perfectamente resolubles desde el art. 18 de la LORAFNA. La única novedad digna de mención que ofrecen los preceptos antedichos, frente a la indefinición sobre el rango normativo que se desprende del Amejoramiento, consiste en precisar que los Presupuestos se aprueban mediante ley foral y que, en consecuencia, carece de sentido la distinción ya denunciada entre ejercicio de potestades legislativas por parte del Parlamento y aprobación de los Presupuestos, puesto que dicha bifurcación es ficticia, ya que la aprobación de éstos constituye manifestación del ejercicio de la potestad legislativa (e, incluso, señalaríamos, que es la más relevante por el juego que representa en el equilibrio de poderes entre los órganos legislativo y ejecutivo, respectivamente).

Además, el art. 28 de la LFHPN establece el principio de anualidad (coincidente con el año natural) presupuestaria, mientras que el

art. 35 determina la obligación del Gobierno de remitir al Parlamento el correspondiente Proyecto de Ley antes del primero de noviembre del año anterior para su examen, enmienda, y, en su caso, aprobación, norma que, pese a la diferencia de plazos respecto de los Presupuestos del Estado, entendemos perfectamente compatible con el bloque de la constitucionalidad. Mayores dudas suscita el art. 36 de la LFHPN que determina la prórroga automática de la Ley Foral de Presupuestos si no se hubiera aprobado antes del 1 de enero la correspondiente al ejercicio al que se refieran éstos y ello porque vulnera lo dispuesto en el art. 21.2 de la LOFCA y contradice el art. 134.4 de la CE. La prórroga automática –en la situación descrita– afecta sólo a los PGN, no a la LF en su integridad, salvo en aquellos preceptos de su articulado cuya prórroga sea necesaria para cumplir las obligaciones económicas derivadas de los créditos para gastos aprobados en los Presupuestos prorrogados. Tanto la CE como la LOFCA y la propia LFHPN predicán la anualidad del Presupuesto no de la LF que apruebe éstos, teniendo en cuenta los efectos que tiene la prórroga presupuestaria y el contenido que el art. 27.4 de dicha norma otorga a las leyes forales aprobatorias de los Presupuestos, las cuales podrán regular, además, cualesquiera otras materias propias de la Hacienda Pública de Navarra o relacionadas, directa o indirectamente, con ésta, precepto cuyo contenido habrá que coherenar con la doctrina del TC sobre el contenido máximo de la Ley de Presupuestos, la cual, por las especialidades de su tramitación, no puede transformarse en una ley-*omnibus* donde se regulen materias ajenas al Derecho Financiero: de ahí la necesidad de determinar de forma precisa qué materias se relacionan indirectamente con la Hacienda de Navarra, puesto que legislar es gastar y, por ello, una interpretación amplia llevaría a desnaturalizar la norma presupuestaria anual.

### III. CONCEPTO Y CONTENIDO DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE NAVARRA.

La Hacienda Foral tiene, entre otras funciones, la de asignar recursos financieros a la cobertura de gastos públicos cuya elección corresponde al Parlamento. De tal manera que el Presupuesto constituye la expresión jurídico-contable del plan económico de Navarra para

un período de tiempo determinado (el año natural). El Presupuesto tiene distintas vertientes, económica, jurídica y política. No entraremos, por razones obvias, en la primera, pero la actuación del Gobierno y del Parlamento condiciona la evolución de la economía navarra, puesto que la elección de los gastos públicos incide sobre la economía privada, teniendo en cuenta que, salvo excepciones, el Gobierno de Navarra es el primer inversor neto (o la primera empresa, si se quiere utilizar el término) de la Comunidad y sus decisiones de gasto influyen sobre particulares y sobre empresas.

Desde una perspectiva política, el Presupuesto constituye la traducción económica anual del programa gubernamental, de forma que aquél ejecuta dicho programa y a su través se materializan las decisiones políticas (gasto social, infraestructuras, inversiones, etc.).

En cualquier caso, ni la dimensión económica ni la política nos interesan, sino resaltar que la institución presupuestaria y la ejecución del gasto público han de someterse a reglas y principios jurídicos, puesto que el sometimiento de la actividad financiera a normas jurídicas es una piedra basilar de cualquier Estado de Derecho. En este sentido, conviene acotar el concepto de Presupuesto, no sólo desde un punto de vista doctrinal, sino también acudiendo a la normativa foral. Bajo el primero, el Presupuesto se define como el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo de gastos que el Gobierno de Navarra puede realizar durante un determinado período de tiempo para cubrir las atenciones que detalladamente se especifican, al tiempo que dicho acto legislativo prevé los ingresos necesarios para la cobertura de dichos gastos. Habiendo de tener presente, por tanto, que en lo que se refiere a los gastos el Presupuesto tiene carácter limitativo (con las excepciones que veremos) pero no imperativo, es decir, que el Gobierno de Navarra no está obligado a agotar los créditos presupuestarios consignados en aquél y, por otro lado, que desde el punto de vista de los ingresos, la norma presupuestaria tiene carácter de mera previsión, es decir, que puede recaudarse por encima de las previsiones presupuestarias, siempre que ello derive de la aplicación de la normativa reguladora del respectivo recurso financiero.

Desde el punto de vista legislativo, los PGN expresan las autorizaciones de gastos y las previsiones de ingresos del sector público foral,

es decir de los organismos y entidades integrantes de la Comunidad Foral, siendo por tanto básico determinar subjetivamente el concepto de sector público foral, acudiendo para ello, básicamente a los arts. 27 y 29 de la LFHPN, puesto que, a diferencia de la LGP, la norma foral no contiene una delimitación precisa de dicho concepto. El sector público foral está constituido por:

- a) La Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos (sean de naturaleza mercantil o administrativa, de acuerdo con la dualidad que prevé el art. 3 de la LFHPN).
- b) Los entes públicos de Derecho privado de la Comunidad Foral (art. 4 de la LFHPN).
- c) Las sociedades públicas de la Comunidad Foral, es decir, las sociedades mercantiles en las que la participación directa o indirecta de la Administración de la Comunidad Foral, de sus organismos autónomos o de los entes públicos de derecho privado represente la mayoría absoluta del capital social.
- d) Los consorcios con personalidad jurídica propia y aportación a su patrimonio o a la financiación de sus actividades de fondos de la Comunidad Foral, sus organismos autónomos, sociedades mercantiles o entidades de derecho privado.
- e) Las demás entidades públicas dependientes de la Comunidad Foral o de sus organismos autónomos y que se rijan por su normativa específica (Consejo de Navarra, Hacienda Tributaria de Navarra, Defensor del Pueblo, Consejo Económico y Social, etc.).
- f) Los órganos de la Comunidad Foral no integrados en la Administración general y con asignación presupuestaria diferenciada y autónoma (Parlamento de Navarra y Cámara de Comptos, básicamente).

Todos los ingresos previstos y los gastos autorizados de estas entidades integrantes del sector público foral deben constar en el Proyecto de Ley de Presupuestos, con las especialidades que sea menester establecer para los entes públicos sujetos al derecho privado (sociedades públicas, fundaciones, entes de derecho privado, etc.).

El concepto de PGN aparece recogido en el art. 27 de la LFHPN que los define como la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo pueden reconocer y de los derechos que se prevea liquidar por parte de la Administración de la Comunidad Foral y sus organismos autónomos, los entes públicos de derecho privado de la Comunidad Foral y el Parlamento de Navarra y la Cámara de Comptos. Por el contrario y respecto de las sociedades públicas de la Comunidad Foral, el art. 27.1.B) de la LFHPN asigna carácter estimativo o de previsión no sólo a los ingresos sino también a los gastos. Y en contradicción con el art. 27 (que no diferencia entre las distintas clases de organismos autónomos al definir el Presupuesto de la Administración de la Comunidad Foral), el art. 29 se refiere, únicamente, a los estados financieros de previsión (cabe suponer que tanto de gastos como de ingresos) de los organismos autónomos mercantiles y a los programas de actuaciones, inversiones y financiación, así como los estados financieros, de las sociedades públicas de la Comunidad Foral. El contenido de ambos se recoge, respectivamente, en los arts. 64 y 65 (para los organismos autónomos mercantiles) y en los arts. 66 y 67 (para las sociedades públicas) y serán objeto de tratamiento específico.

No obstante el concepto de los PGN, deducido de la interpretación sistemática de la LFHPN, la estructura y contenido de los mismos se hará sobre la base de los Presupuestos de la Administración de la Comunidad Foral, de forma que trataremos como especialidades las referidas a las otras entidades cuyos estados de ingresos y gastos conforman los citados Presupuestos Generales.

#### **IV. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA LEY FORAL DE PRESUPUESTOS GENERALES DE NAVARRA.**

Si bien se trata de una cuestión doctrinal y zanjada desde hace tiempo conviene incidir en ella porque, como hemos visto, todavía arrastra consecuencias en la CE, en la LORAFNA y en la LFHPN y ello pese a la STC de 20 de julio de 1981 que parecía haber zanjado definitivamente la cuestión. Como hemos visto, tanto la CE como la

LORAFNA parecen diferenciar, a la hora de describir las facultades parlamentarias, entre ejercicio de la potestad legislativa y aprobación de los Presupuestos y la segunda no hace referencia alguna a la Ley Foral de Presupuestos, mientras que la mención a la jerarquía de la norma aprobatoria de los mismos sí se contiene en el art. 134 de la CE. De forma muy sintética, el problema de la naturaleza jurídica del Presupuesto se plantea bajo el dilema de la distinción entre Ley formal-Ley material, auspiciada en Alemania entre los años 1867 y 1871, de donde pasa a Francia, tomando un giro radical hasta el punto de que la distinción –y sus efectos– perduran en la vigente Constitución de 1958. La tesis de la ley formal supone que la norma presupuestaria no crea relaciones entre particulares ni entre el Estado y éstos, sino que simplemente es un acto particular, de administración o de gobierno, de forma que no puede ser tipificada como una ley en sentido material. La intervención del Legislativo se fundaría exclusivamente en la necesidad de permitir el control sobre la ejecución del gasto público por parte del Ejecutivo, pero no constituiría un acto típico material de los representantes de la soberanía popular. Pero como la Ley de Presupuestos contiene, en ocasiones, normas generales y permanentes y ello iría en contradicción con la tesis de su consideración como ley formal, se acude dogmáticamente a la teoría del acto legislativo complejo, que implica la subsunción de dos actos jurídicos diferenciados: la autorización del gasto público (ley formal) y la existencia de normas generales (ley material), unidos bajo una forma legal única. De forma evidente, la destrucción de la naturaleza formal (e, incluso, la tesis intermedia que la tipifica como compleja) de la Ley de Presupuestos parte de negar, por artificial, la diferenciación entre ambas clases de leyes y, sobre todo, de la demostración del hecho en cuya virtud la citada Ley regula relaciones jurídicas, puesto que contiene normas que disciplinan las obligaciones económicas de la Comunidad Foral para con terceros y que regulan la actividad administrativa del gasto público. Por tanto, no estamos en presencia de una norma organizativa de carácter interno sino ante una norma que disciplina la actividad financiera de la Hacienda foral y, en concreto, en la faceta que afecta a la ejecución del gasto público. La concreción de éste es política (en cuanto a la elección sobre las necesidades a cubrir en base a recursos insuficientes) pero la ejecución está juridificada en cuanto ha de realizarse a través de los

mecanismos contenidos en la propia Ley Foral de Presupuestos. Negando la mayor (la artificial distinción entre Ley formal y Ley material) el problema se reduce a una cuestión de puro Derecho positivo y ni la CE ni la LORAFNA contienen esta distinción ni la misma puede deducirse de una interpretación sistemática de ambas normas.

Ciertamente, despejado el problema, se plantea una cuestión nueva y conflictiva: si el Presupuesto se aprueba mediante ley y si ésta lo es en el sentido pleno de la expresión, ¿cabe a su través entrar en la regulación de cualquier materia, tenga o no relación con la actividad financiera de la Comunidad Foral? ¿Puede la Ley Foral de Presupuestos, por ejemplo, derogar o modificar la LFHLN o cualesquiera otras normas con rango equivalente? Y, unido a lo anterior, una cuestión irredenta de Derecho positivo, mal resuelta por la LFHPN cual es el problema de los efectos temporales de las normas jurídicas contenidas en la Ley de aprobación de los Presupuestos Generales de Navarra y que entronca con la temporalidad (anualidad) de éstos. De forma interrogativa, si los Presupuestos son anuales, ¿cabe predicar dicha condición de la LF aprobatoria de los mismos? O, dicho en otros términos, el articulado de la norma presupuestaria ¿tiene la misma vigencia temporal que los estados numéricos de ingresos y gastos que incorpora? ¿Puede la LFPGN incorporar normas con vigencia indefinida o, por el contrario, las modificaciones introducidas expiran al cesar el ejercicio presupuestario y aprobarse una nueva ley? La prórroga presupuestaria ¿afecta a la LF o sólo a los Presupuestos?

Creemos que es en estos términos en los que debe plantearse en los momentos actuales el problema de la naturaleza jurídica de la Ley Foral de Presupuestos y no retrocediendo ciento cincuenta años para discutir la naturaleza material o formal de la citada norma. Y creemos también, aunque ello constituya capítulo separado, que la solución a esta cuestión tiene mucho que ver con los efectos jurídicos de la norma presupuestaria sobre los ingresos y sobre los gastos públicos así como sobre el contenido mínimo de la citada norma.

En cualquier caso, el principio de anualidad afecta, exclusivamente, a los Presupuestos y no a la Ley Foral aprobatoria de los mismos, puesto que ello es lo que se deduce de la CE y de la LOFCA, frente a la confusión en que incurre la LFHPN cuando alude a la prórroga au-

tomática de la Ley (y no de los Presupuestos, es decir, de los estados numéricos de autorización de gastos y de previsión de ingresos); por tanto, la LFPGN podrá contener normas con vigencia, en principio, indefinida, salvo lógicamente aquéllas que sólo tengan sentido en relación con el Presupuesto concreto del año al que se refiere. Habrá que recurrir a la interpretación de cada norma presupuestaria para determinar si el legislador foral ha querido o no dotarla de vigencia limitada al ejercicio económico, pero no se puede partir de apriorismos confundiendo el Presupuesto de Navarra con la Ley Foral aprobatoria de los mismos, porque los efectos temporales de uno y de otra son diferentes, y ello aunque aquél se incorpore al ordenamiento jurídico mediante la subsunción en ésta.

## **V. EFECTOS JURÍDICOS DE LA LEY FORAL DE PRESUPUESTOS GENERALES DE NAVARRA RESPECTO DE LOS INGRESOS Y GASTOS PÚBLICOS.**

La LFPGN contiene dos partes diferenciadas: la parte dispositiva y la previsión de ingresos y autorización de gasto público. La primera de ellas contiene las reglas jurídicas generales a las que ha de ajustarse la ejecución del presupuesto (incrementos salariales de los funcionarios, carácter ampliable de determinados créditos presupuestarios, límite máximo del endeudamiento autorizado, etc.). Estas reglas jurídicas disciplinan tanto los ingresos como los gastos públicos; en el primer caso, lógicamente integrándose con las normas permanentes que los regulan. En el caso del gasto público la parte dispositiva sirve para completar, interpretar y dictar las reglas de aplicación de los créditos presupuestarios, de modo que no cabe discutir que estamos ante normas materiales y no puramente formales, ya que afectan a relaciones jurídicas, tanto internas como externas. No obstante, aunque el fenómeno no sea muy visible en nuestra Comunidad, el legislador ha solido aprovechar la Ley de Presupuestos para incorporar normas jurídicas que nada tienen que ver con la ejecución presupuestaria, situación que ha sido denunciada y corregida por el TC al fijar el contenido máximo de la norma presupuestaria. Por eso tiene sentido, pese a la doctrina contraria del TC, la aplicación a las Comunidades Autó-

nomas de la prohibición contenida en el art. 134.7 de la CE de establecimiento de tributos a través de la LFPGN (prohibición extensible a la modificación de los mismos, salvo que una Ley tributaria sustantiva así lo prevea). Frente a la crítica de algunos autores sí tiene sentido que la LF sea la que determine el volumen máximo de endeudamiento autorizado, puesto que el art. 27.2 de la LFHPN exige que los ingresos previstos deberán cubrir la totalidad de los gastos. Ello no obsta para que, como hemos visto en la lección correspondiente, sea objeto de crítica la LFHPN cuando, para determinada clase de endeudamiento, exige que sea sólo la Ley de Presupuestos la que contenga la autorización. La forma que en el Estado ha habido de soslayar el pronunciamiento del TC sobre el contenido de la Ley de Presupuestos ha sido la de adjuntar al Proyecto de éstos las denominadas Leyes de Acompañamiento, pretendiendo que las mismas se tramiten por el procedimiento que los reglamentos parlamentarios reservan a la LFPGN. En Navarra, de forma más sutil, el Proyecto de Ley Foral de Presupuestos suele ir acompañado del Proyecto de Ley de Medidas Tributarias, que, en la práctica, se limita a modificar normas tributarias sustantivas, con el pretexto de que el art. 134.7 de la CE es inaplicable a la Comunidad Foral. Nada habría que objetar constitucional y estatutariamente a este proceder si no fuera por el hecho de que el segundo Proyecto de Ley condiciona el primero, en especial en lo que se refiere a la previsión de ingresos, puesto que las alteraciones tributarias tienen efecto directo sobre los pronósticos de recaudación, de tal manera que, para no vulnerar la primacía del Parlamento a la hora de aprobar las cuentas públicas, sería preferible que las modificaciones tributarias se tramitasen con carácter previo al Proyecto de Ley Foral de Presupuestos, aunque para que esta propuesta, *de lege ferenda*, sea viable, sería menester reformar el Reglamento de las Cortes de Navarra que, como hemos visto, otorgan prelación absoluta en la tramitación parlamentaria al Proyecto de Presupuestos.

Respecto de los ingresos públicos (con la excepción de la Deuda de Navarra si la autorización se contiene en la meritada LF), los Presupuestos tienen carácter estimativo o de mera previsión de aquéllos, es decir, no vinculan ni limitan los derechos económicos de la Hacienda de Navarra, la cual exigirá los ingresos en función de las normas sustantivas (en especial las tributarias) reguladoras de los mismos, pu-

diendo superar la previsión recaudatoria (sin que ello suponga ninguna contravención de norma alguna) o pudiendo no alcanzar dicha previsión porque circunstancias económicas así lo determinen.

En relación con los gastos públicos, los efectos jurídicos de la LFPGN son completamente distintos puesto que la ejecución de los mismos ha de acompañarse a las previsiones de la normativa presupuestaria y, por tanto, aquélla tiene carácter limitativo en un triple sentido: cuantitativo, cualitativo y temporal, aunque sobre ello nos pronunciaremos en la siguiente lección, al tratar de los principios presupuestarios. Así como en el ámbito de los ingresos cabe distinguir entre recursos, derechos económicos e ingresos públicos, en el campo que nos ocupa, cabe diferenciar entre gasto público, crédito presupuestario y obligaciones económicas de la Hacienda Foral, si bien existe una imbricación entre las dos primeras categorías puesto que no cabe gasto público sin crédito consignado en los Presupuestos (salvo en el caso de los créditos extraordinarios, cuya aprobación mediante LF exige la LFHPN).

Las obligaciones económicas de la Hacienda de Navarra nacen (art. 21) de la ley, de los negocios jurídicos y de los actos o hechos que según el ordenamiento jurídico las generen. Pero una cosa es el nacimiento de la obligación económica —derivada de la realización de un gasto público— y otra el modo de exigibilidad de dichas obligaciones por parte de los acreedores y la forma jurídica de cumplimiento por parte del deudor. En este sentido, el art. 22 de la LFHPN señala que a la Hacienda de Navarra sólo le podrá exigir el pago de obligaciones cuando resulte de la ejecución de los PGN, de sentencia judicial firme o de operaciones financieras legalmente autorizadas. Obsérvese cómo este segundo precepto se está refiriendo no al reconocimiento de las obligaciones, sino al pago de las mismas, y su contracción no sólo depende de su nacimiento, sino de su adquisición, siendo en este punto tajante el art. 40 de la LFHPN merced al señalar que no pueden adquirirse compromisos de gasto por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en el correspondiente estado de gastos, siendo nulos los actos administrativos y las disposiciones reglamentarias que infrinjan el carácter limitativo de los créditos presupuestarios para gastos.

En resumen, las obligaciones económicas de la Hacienda de Navarra sólo pueden derivar de tres vías: voluntarias, legales y judiciales.

Pero en el caso de las primeras, sobre todo, el art. 40 delimita el régimen jurídico-administrativo de la obligación, reconociendo que la existencia de crédito presupuestario suficiente es condición *sine qua non* para la validez del consentimiento de la Administración Foral y, sin consentimiento de ésta no puede existir obligación voluntaria exigible por esta vía, porque el procedimiento administrativo que ha propiciado esta obligación es nulo de pleno derecho de acuerdo con el art. 62.c) de la LRJAP-PAC, sin que puedan hacerse disquisiciones sobre el carácter nulo o anulable del procedimiento dado el carácter taxativo del art. 40 de la LFHPN.

Hay que salir al paso de una cierta tendencia a considerar las obligaciones contraídas sin crédito presupuestario (o con crédito insuficiente) como válidas desde el punto de vista civil o mercantil pero nulas desde el punto de vista presupuestario, porque no se puede fragmentar el ordenamiento jurídico para llegar a conclusiones poco ortodoxas. En este sentido, es claro el art. 8.2.e) de la LF 10/1998, de 16 de junio, de Contratos de las Administraciones Públicas de Navarra cuando señala como requisito necesario para la celebración de los contratos la existencia de crédito adecuado y suficiente si del contrato se derivan obligaciones de contenido económico para la Administración.

No obstante la nulidad de la obligación contraída en estos casos, de ello no cabe deducir que la misma carezca de efectos para el particular contratante si el mismo ha cumplido con sus obligaciones, puesto que la invocación del principio de previa consignación presupuestaria para oponerse al pago del servicio u obra prestados constituiría una muestra evidente de enriquecimiento injusto por parte de la Comunidad Foral. De ahí la trascendencia asignada al principio de inclusión presupuestaria automática en el caso del servicio de la Deuda de Navarra como medida constitucional de protección del prestamista frente a eventuales consignaciones presupuestarias insuficientes por parte de la Ley Foral. De tal manera que la cuestión –manteniendo la nulidad *in radice* de la obligación económica contraída vulnerando el carácter limitativo de los créditos presupuestarios– radica en determinar los efectos que para el acreedor tiene esta incidencia, puesto que afecta a sus derechos económicos (todo ello dejando de lado las eventuales responsabilidades contables y de otro tipo que puede tener el funcionario

o autoridad que contraiga obligaciones vulnerando el art. 40 de la LFHPN).

En este sentido, el particular que ha contratado o adquirido derechos económicos de buena fe no puede quedar desamparado, de conformidad con el art. 106 de la CE, sin perjuicio, en el ámbito interno, de lo dispuesto en los arts. 145 y 146 de la LRJAP-PAC y en los arts. 116 y 117c) de la LFHPN, sobre responsabilidad penal o disciplinaria de los funcionarios o autoridades del Gobierno de Navarra. De manera que sea a través del mecanismo de la responsabilidad, sea a través del mecanismo del enriquecimiento injusto, una obligación nula se transforma en una pretensión de indemnización por daños y perjuicios. Ello no implica —y por tanto mantenemos lo afirmado— que del art. 40 de la LFHPN pueda deducirse que las obligaciones contraídas sin crédito presupuestario (o con crédito insuficiente) sean anulables y no nulas de pleno derecho, sino que la obligación voluntaria se transforma en obligación *ex lege* (o derivada de sentencia judicial si el particular decide acudir a los tribunales), de forma que entraría en juego el ya citado art. 21 de la LFHPN. Pero el art. 22 señala que a la Hacienda de Navarra sólo se le podrá exigir el pago de obligaciones cuando resulte de la ejecución de los Presupuestos (que no es el caso que nos ocupa, puesto que la correcta ejecución hubiera determinado la validez de la obligación al existir crédito suficiente), de sentencia judicial firme o de obligaciones financieras legalmente autorizadas. Obsérvese que ya hay un perjuicio directo para el particular contratante sin crédito presupuestario porque tendrá que esperar a la firmeza de la sentencia para poder exigir el pago a la Hacienda Foral. Pero aun con sentencia judicial firme, la Hacienda foral no puede, técnicamente, pagar la obligación si no existe crédito presupuestario. Hay que tener en cuenta que el cumplimiento de las resoluciones firmes de los tribunales de las que se deriven obligaciones económicas para la Hacienda foral corresponde a la autoridad administrativa correspondiente (art. 23.2 de la LFHPN) sin perjuicio de las facultades de inejecución o suspensión previstas en las leyes (art. 57 de la LRJAP-PAC). Pero el precepto foral añade que si dichas obligaciones no pudieran cumplirse por falta (no por insuficiencia) de crédito presupuestario se procederá en los términos previstos en el art. 44 de la propia LFHPN, es decir que el Gobierno de Navarra deberá remitir al Parlamento Fo-

ral un Proyecto de Ley de concesión de crédito extraordinario destinado a cubrir las obligaciones económicas derivadas de la sentencia judicial firme, lo cual supone otra demora para el particular que ha actuado de buena fe y así ha sido reconocido por los Tribunales. Este precepto puede chocar, aparentemente, con lo dispuesto en el art. 106 de la LJCA, donde se dispone que si la Administración fuera condenada al pago de cantidad líquida, acordará el pago con cargo al crédito presupuestario correspondiente que tendrá siempre el carácter de ampliable; si fuera necesario realizar una modificación presupuestaria, el procedimiento deberá concluir en el plazo de los tres meses siguientes a la notificación de la resolución. El choque es aparente porque interpretando conjuntamente ambos preceptos resulta que, aparte de los créditos ampliables del art. 45 de la LFHPN tienen la misma consideración –si hay consignación presupuestaria– los derivados de la ejecución de sentencias judiciales firmes. De tal manera que no es necesario recurrir a procedimiento legal (Proyecto de Ley Foral de suplemento de crédito) alguno para pagar al acreedor, como parece desprenderse del art. 44.1 de la LFHPN; sólo cuando no exista crédito presupuestario será menester acudir a la redacción del Proyecto de Ley Foral de crédito extraordinario. De ahí que la expresión *falta de créditos presupuestarios* que maneja el art. 23.2 de dicha norma sólo pueda entenderse en sentido cualitativo y no cuantitativo.

No obstante, el art. 106.4 de la LJCA todavía concede un privilegio a la Hacienda Foral (y a la Administración española en general) puesto que si ésta estima que el pago de la cantidad puede producirle un trastorno grave puede ponerlo en conocimiento del juez o tribunal, acompañando una propuesta razonada para que, oídas las partes, se resuelva sobre el modo de ejecución de la sentencia en la forma que sea menos gravosa para aquélla. Pero, evidentemente, si el cumplimiento es menos gravoso para la Hacienda y así se estima por el juez, resulta menoscabado el derecho económico del particular, con lo que la asimetría de posiciones y la identificación del perjudicado resultan claras, sin que sea óbice para esta conclusión el que se la haya concedido derecho de audiencia.

Para concluir este epígrafe sobre los efectos económicos del Presupuesto respecto de los gastos, hay que hacer referencia a los gastos plurianuales que, a nuestro juicio, no se limitan a los previstos en el art. 41

de la LFHPN (y que veremos en la lección siguiente), sino que pueden extenderse a otros supuestos: emisión de Deuda pública a medio-largo plazo, nombramiento de funcionarios de carrera, etc. En efecto, el art. 41 (*solamente podrán contraerse compromisos para gastos plurianuales para las siguientes operaciones*) se refiere sólo a gastos plurianuales de los que derivan obligaciones voluntarias pero dichos gastos pueden dimanar de obligaciones legales, como en los casos citados.

En principio no existe problema para la contracción de gastos cuya ejecución presupuestaria exceda del correspondiente ejercicio económico. Las obligaciones económicas son y nacen perfectamente válidas si se cumplen los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico pero su eficacia y su exigibilidad depende o queda subordinada –como dice el art. 41.1– al crédito que, para cada ejercicio, autoricen los respectivos Presupuestos.

En el caso de las obligaciones legales (plazas de funcionarios, por ejemplo) el panorama varía poco porque son válidas, nazcan o no con anterioridad a la aprobación del presupuesto, pero entendemos que su cumplimiento está igualmente supeditado a la correspondiente dotación presupuestaria anual. ¿Cuál es, por tanto, la diferencia entre ambas, supuesto que el cumplimiento, sea cual fuere su origen, reclama la existencia de crédito presupuestario suficiente? A nuestro juicio, el art. 21 de la LFHPN se refiere a las obligaciones nacidas de la ley con independencia de que sean anteriores o posteriores a la aprobación del Presupuesto Foral (convocatoria de una plaza de funcionario en noviembre y cuya oposición finaliza en junio del ejercicio económico posterior) mientras que el art. 40 se está refiriendo a obligaciones voluntarias contraídas con anterioridad pero todavía vigentes.

Como *beneficio* para el acreedor, el art. 24.1 de la LFHPN obliga a la Hacienda de Navarra a abonar intereses de demora sobre la cantidad debida si la Administración de la Comunidad Foral no efectúa el pago en el plazo de los dos meses siguientes al día de la notificación de la resolución o del reconocimiento de la obligación y ello sin necesidad de que el acreedor intime o demande la mora, sino que la cláusula actúa *ope legis*.

## CAPÍTULO XV

# EL DERECHO PRESUPUESTARIO DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA: PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS, APROBACIÓN, EJECUCIÓN Y CONTROL DE LOS PRESUPUESTOS DE NAVARRA

*Fernando de la Hucha Celador*

### I. LOS PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS.

#### A) El principio de unidad: unidad de documento y unidad de caja.

El principio de unidad presupuestaria implica, por un lado, que todos los ingresos previstos y todos los gastos autorizados han de constar en un único documento y, por otro, que los ingresos públicos y los pagos por obligaciones contraídas han de centralizarse desde una caja única, de tal manera que no existan ingresos o gastos extrapresupuestarios ni ingresos y gastos que escapen del control de la Tesorería de la Hacienda Foral. En este sentido, el principio de unidad de documento se recoge en el art. 27 de la LFHPN en tanto que el principio de unidad de caja aparece expresamente previsto en el art. 12.b) de dicha norma foral, a cuyos efectos como institución al servicio de la unidad de caja se establece la Tesorería de la Comunidad Foral (arts. 88 y ss. de la LFHPN) la cual sirve al principio de unidad de caja mediante la centralización [art. 90 b) de todos los fondos, valores y efectos genera-

dos por operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias (las referidas a determinadas modalidades de endeudamiento público, aunque criticamos en la lección correspondiente esta división). En este sentido, todos los cobros y pagos de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos se efectuarán a través de las cuentas abiertas en el Banco de España o en entidades –públicas o privadas– establecidas en Navarra (art. 91 de la LFHPN).

Por su parte, el principio de unidad de documento debe deslindarse del principio de universalidad –con el que, en ocasiones, se confunde–. Como veremos, éste propugna que queden incluidos en el presupuesto todos los ingresos y gastos sin que se realicen compensaciones entre ellos. El peligro de la pervivencia de la unidad de documento radica en la proliferación de entes con personalidad jurídica diferenciada de la Administración de la Comunidad Foral, lo que justificaría la existencia de sus propios Presupuestos. En principio, este peligro potencial se conjuraría mediante la consolidación en la LF de todos los presupuestos de los diferentes entes públicos de la Comunidad Foral (con la lógica excepción de las entidades locales) ya que la fragmentación presupuestaria dificulta el control de la ejecución del gasto público y posibilita la huida del principio de legalidad presupuestaria, en especial cuando se acude a figuras jurídico-privadas (sociedades públicas, entes públicos de Derecho privado).

Aunque la LFHPN supuso un avance en la consagración del principio de unidad de documento, existen dudas en el caso de los organismos autónomos mercantiles y una peculiaridad –discutible– en el caso de las sociedades públicas. En el caso de los primeros, hay una aparente contradicción entre los arts. 27 y 29 de la LFHPN; el primero de ellos no distingue entre organismos autónomos, sino que éstos deben integrar en los PGN las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer y los derechos que prevean liquidar. Sin embargo, el art. 29.d) al regular el contenido de los Presupuestos señala que están integrados, entre otras cosas, por los estados financieros de previsión de los organismos autónomos mercantiles. Entendemos que esta aparente contradicción sólo puede ser salvada considerando que estados financieros de previsión de dichos organismos autónomos se refieren exclusivamente a los ingresos y que los gastos de dichos organismos (su tipi-

ficación y diferenciación frente a los organismos autónomos administrativos se contiene en el art. 3 de la LFHPN) han de ser autorizados con carácter limitativo por la Ley Foral de Presupuestos. Por tanto, supone una clara huida del principio de legalidad presupuestaria y del principio de unidad la previsión del art. 64.2 de la LFHPN cuando señala que las operaciones propias de la actividad de estos organismos no estarán sometidas al régimen de limitaciones establecido en dicha LF para los créditos incluidos en los estados de gastos de sus Presupuestos, es decir que la intervención del Parlamento Foral se limita a prever los gastos que ellos mismos estiman, lo que supone un grave atentado contra el principio de autorización limitativa del poder legislativo y una evidente tentación para crear organismos de este tipo que escapen a los corsés impuestos por la normativa presupuestaria.

La situación empeora en el caso de las sociedades públicas (definidas en el art. 5) por un doble orden de razones: de un lado, porque, frente a los entes de derecho privado, el legislador foral no determina cuál es su objeto ni sus funciones; simplemente señala que son aquéllas en las que la participación directa o indirecta de la Administración de la Comunidad Foral, de sus organismos autónomos o de los entes públicos de derecho privado represente la mayoría absoluta del capital social. A diferencia, además, de estos últimos, su creación no se realiza mediante LF (lo cual es lógico) sino mediante acuerdo del Gobierno de Navarra, de manera que éste decide libremente cuándo una actividad de gasto público se realiza directamente o mediante una sociedad pública.

Desde el punto de vista presupuestario, las sociedades públicas sólo incorporan a los Presupuestos Generales de Navarra [art. 29.e] los programas de actuación, inversiones y financiación así como los estados financieros en los términos previstos en los arts. 66 y 67 de la LFHPN. Y, dentro del PAIF citado se hace una referencia genérica a la especificación de las aportaciones de la Comunidad Foral (¿ampliaciones de capital social? ¿subvenciones a fondo perdido?).

**B) El principio de universalidad.**

El principio de universalidad supone la inclusión en el Presupuesto de las previsiones de ingresos y de las autorizaciones de gasto por su importe íntegro sin que puedan realizarse compensaciones entre ellos. De ahí que también se denomine principio de presupuesto bruto o de prohibición de compensación. De forma expresa aparece recogido en el art. 38 de la LFHPN cuando dispone que los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas se aplicarán a los Presupuestos por su importe íntegro, quedando prohibido atender obligaciones mediante minoración de los derechos, salvo que una ley foral lo autorice de forma expresa. Por importe íntegro hay que entender, en las obligaciones, el resultante después de aplicar las exenciones y bonificaciones que sean procedentes, mientras que en los derechos liquidados el resultante después de aplicar las exenciones y bonificaciones que, siendo procedentes, no estén recogidas como beneficio fiscal en el estado de gastos del presupuesto de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos.

**C) El principio de no afectación presupuestaria.**

El principio de no afectación supone que los ingresos derivados de los derechos económicos liquidados se destinarán a satisfacer, de forma indiferenciada, el conjunto de créditos presupuestarios autorizados en la correspondiente LF. Como tal principio aparece recogido no sólo en el art. 14 de la LFHPN sino también, y de modo específico para los ingresos tributarios, en el art. 4.2 de la LFGT. No obstante, en ambas normas se prevé la posibilidad de que, mediante ley foral, se establezca la afectación del producto de determinados recursos a fines determinados.

La exigencia de ley foral para enervar el principio de no afectación ha sido frecuentemente quebrantada en nuestro ordenamiento, en especial en lo que se refiere al producto de la Deuda pública. En la lección correspondiente a este recurso comprobamos cómo para la emisión de Deuda de Navarra correspondiente al año 2005 se establece una afectación específica (la cancelación de las Obligaciones que ven-

cían en mayo de dicho año) que no se reconoce en la LFPGN de dicho año, sino en la OF del Consejero de Economía y Hacienda, lo cual supone transgredir las previsiones de la LFHPN. La afectación –que debería constituir la excepción y no la regla– puede (aunque ello suponga adentrarnos en las excepciones al principio de especialidad) suponer o no variación cuantitativa de los créditos afectos. Como hemos visto, el Presupuesto tiene, respecto de los ingresos, carácter de mera previsión, cosa que no sucede respecto de los gastos, donde tiene carácter limitativo. De tal manera que respecto de un crédito presupuestario afecto a la recaudación de un recurso, la ley foral que establezca la afectación puede determinar que el crédito sea ampliable en función de la recaudación efectiva, es decir, que estaríamos en presencia de un crédito vinculado que puede transformarse en ampliable si así lo determina la ley foral y si los ingresos efectivamente obtenidos superan la previsión presupuestaria. Pero el concepto de crédito presupuestario vinculado en los ingresos con afectación específica puede jugar en sentido inverso y determinar que no se pueda agotar la autorización máxima de gasto público contemplada en el Presupuesto para el caso de que la previsión de ingresos afectos resulte inferior a la recaudación realmente obtenida. Como veremos, el art. 45.1.d) de la LFHPN ha optado por considerar ampliables los créditos cuya cuantía esté vinculada (afectada) a la de cualesquiera ingresos presupuestarios.

Cuestión diferente, dentro del sector público foral, es determinar si los ingresos de la Administración de la Comunidad y de los organismos autónomos han de destinarse, de forma indistinta, a cubrir los créditos presupuestarios de una u otros o si, por el contrario, han de afectarse al ente al que pertenecen. Mientras que en el ordenamiento estatal la cuestión está clara y el art. 27.3 de la LGP se decanta por la segunda opción, no sucede lo mismo en el caso de Navarra. Como hemos visto, el art. 14 de la LFHPN sienta el principio de no afectación respecto de los recursos de la Hacienda Pública de Navarra, que se destinarán a satisfacer el conjunto de sus obligaciones, de forma que habrá que determinar qué entiende el legislador por Hacienda Pública de Navarra. En este sentido, el art. 2 señala que ésta comprende el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Comunidad Foral o a sus organismos autó-

nomos, con lo que, *de lege data*, sería posible aunque no deseable que se aplicaran recursos de la Administración a la financiación de gastos de los organismos autónomos o a la inversa, que ingresos adscritos a éstos financiaran créditos presupuestarios de la Administración de la Comunidad. En este punto, creemos que la necesaria actualización de la LFHPN debería solventar esta cuestión, decantándonos por seguir un modelo similar al estatal, ya que ello facilitaría el control interno y externo de las cuentas de los diferentes entes que conforman el sector público foral.

#### **D) El principio de equilibrio presupuestario.**

El principio de equilibrio presupuestario ha sufrido notables vaivenes en la teoría de la Hacienda pública, donde han jugado consideraciones más políticas o de modelo de Estado y económicas que jurídicas. En la Hacienda clásica del siglo XIX (sin el grado de intervencionismo que los entes públicos tienen actualmente en la economía de los particulares), el dogma era que los ingresos ordinarios debían cubrir los gastos ordinarios y que la apelación al endeudamiento público para financiar éstos debía ser excepcional y orientarse básicamente a inversiones. El paso al Estado intervencionista determina el abandono de esta tesis y, sobre todo, las teorías keynesianas determinan un profundo cambio en este dogma. En épocas de depresión económica, el ente público –en nuestro caso la Comunidad Foral– puede actuar como motor de la recuperación (o como sustitutivo de la apatía privada), aunque para ello sea menester presentar presupuestos no equilibrados y apelar al endeudamiento. En cualquier caso no vamos a profundizar en cuestiones sobre el grado de implicación del Estado o de la Comunidad Foral en la dinamización económica, porque va ligado, además, a cuestiones relacionadas con el programa de gobierno del Ejecutivo de turno.

Desde un punto de vista jurídico, ni la CE, ni la LORAFNA, ni la LOFCA, ni la LFHPN consagran dicho principio, por mucho que ésta última señale en su art. 27.2 que los ingresos previstos en los PGN han de cubrir la totalidad de los gastos y ello porque esta cobertura puede llevarse a cabo mediante el recurso al endeudamiento público, convertido en un ingreso ordinario de las Haciendas modernas.

Sin embargo, acontecimientos posteriores han vuelto a situar el principio de equilibrio presupuestario en el primer plano; en primer lugar, y aunque afecte indirectamente a Navarra, el Tratado de Maastricht ha impuesto unos límites para la participación de los Estados miembros en la unión económica y monetaria; límites que afectan al déficit público (que no puede superar el 3% del PIB) y a la Deuda pública (que no puede superar el 60% del PIB). Estos porcentajes se calculan sobre el conjunto de las Administraciones públicas de cada Estado (Administración estatal, Comunidades Autónomas, entidades locales y Seguridad Social, básicamente).

En el ámbito estatal, se dictó la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, a la que siguió la Ley Orgánica 5/2001, de la misma fecha y complementaria de la anterior –modificada por la Ley Orgánica 10/2003, de 15 de junio–, aplicable a las Comunidades Autónomas, si bien en su Exposición de Motivos se señala que en el caso de Navarra la aplicación de dicha norma se llevará a cabo de acuerdo con lo dispuesto en el art. 64 del Amejoramiento, algo que se refleja en la DFi Primera, que no sólo alude a este precepto sino también al art. 67.2.1) del Convenio Económico. De modo que habrá que determinar en qué modo la estabilidad presupuestaria (recogida en la nueva redacción dada por la Ley Orgánica 5/2001 al art. 21 de la LOFCA) afecta a la Comunidad Foral de Navarra. Pues bien, la Ley Orgánica 10/2003, atribuye a la Comisión Coordinadora prevista en el Convenio el acuerdo de los compromisos de colaboración en materia de estabilidad presupuestaria; dicha Comisión determinará [art. 67.2.1) del Convenio] el objetivo de estabilidad para la Comunidad Foral, dando traslado del mismo al Consejo de Política Fiscal y Financiera. Al mismo tiempo, comprobará la idoneidad de las medidas contenidas en los planes de saneamiento elaborados por la Comunidad Foral para la corrección de las situaciones de desequilibrio que, en su caso, pudieran producirse.

Por lo tanto, aunque existen especialidades en la aplicación de la estabilidad presupuestaria en Navarra, éstas son más orgánicas que funcionales, si bien se preserva la bilateralidad en la relación con el Estado para fijar los objetivos de la citada estabilidad.

**E) El principio de especialidad: sus variedades y sus excepciones.**

La aprobación de la LFPGN determina que el Parlamento otorga al Gobierno la pertinente autorización para realizar, dentro de un período determinado de tiempo, una serie de gastos. Los créditos presupuestarios autorizados no pueden ser superados por el Ejecutivo, pero la intervención parlamentaria no se limita a la fijación de la cifra global de gasto público, sino que ha de precisar, además, las cantidades concretas destinadas a financiar las también concretas necesidades públicas (educación, sanidad, transporte, etc.). De tal manera que el principio de especialidad presupuestaria tiene dos vertientes (tres si se quiere incluir la temporal, aunque preferimos tratarla de forma separada al hablar del principio de anualidad) claramente diferenciadas:

- a) La especialidad cuantitativa en cuya virtud sólo se pueden contraer compromisos de gasto hasta el importe máximo fijado para cada finalidad, no siendo, en principio, posible trasvasar cantidades entre diferentes finalidades.
- b) La especialidad cualitativa en cuya virtud los créditos presupuestarios destinados a una finalidad específica sólo pueden destinarse a la cobertura de ésta y no de otra diferente.

La especialidad cualitativa aparece recogida en el art. 39.1 de la LFHPN cuando señala que los créditos para gastos se destinarán exclusivamente a la finalidad específica para la que hayan sido autorizados por la LFPGN o por las modificaciones contenidas en la LFHPN. La concreta especificación de la especialidad cualitativa se realiza en la propia LFHPN aunque suele resultar frecuente que las Leyes Forales de Presupuestos modifiquen o autoricen modificaciones respecto de aquélla. En principio, y teniendo en cuenta la estructura de los Presupuestos, donde se establece la prelación de la presupuestación por programas (art. 31.2 de la LFHPN), sin excluir la clasificación orgánica, funcional y económica, y representando éstos la fijación de las finalidades y objetivos que se pretendan conseguir mediante las actividades de las diferentes unidades orgánicas, el art. 39.3 señala que dentro de cada programa los créditos autorizados tienen carácter limitativo y vinculante a nivel de concepto; sin embargo, los créditos destinados a gastos de personal tienen carácter vinculante

a nivel de artículo y los destinados a gastos en bienes corrientes y servicios a nivel de capítulo.

Las excepciones al principio de especialidad cualitativa vienen representadas por los créditos globales (sin adscripción a un programa o gasto concreto) y, sobre todo, por las transferencias de créditos. Los créditos globales aparecen fijados en el art. 39.2 de la LFHPN que prevé la dotación de un crédito por cuantía no superior al uno por ciento del importe total de los estados de gastos de los Presupuestos. La utilización de dicho crédito global deberá ser autorizada por el Gobierno de Navarra y se llevará a cabo mediante transferencias a los créditos específicos que se habiliten para hacer frente a eventuales obligaciones que no hubieran podido preverse en los Presupuestos. De tal manera que el crédito global no puede aplicarse a crear nuevos gastos sobrevenidos e imprevistos (para éstos sería necesario un crédito extraordinario), sino a obligaciones económicas *stricto sensu*. En este punto, la redacción de la LFHPN es confusa pero nuestra tesis se fundamenta en el art. 39.2, segundo párrafo cuando señala que la autorización de transferencias con cargo al crédito global aparece supedita a la justificación de la imposibilidad de atender dichas obligaciones con cargo a los créditos ordinarios autorizados originariamente por la LFPGN o, de forma sobrevenida, a través de modificaciones presupuestarias (por ejemplo, transferencia de créditos).

Por su parte las transferencias de créditos suponen una variación cualitativa en el destino de los gastos autorizados, materializables en un trasvase de créditos presupuestarios entre los distintos programas, capítulos, artículos o conceptos del Presupuesto. Las Leyes Forales anuales de PGN suelen autorizar la realización de dichas transferencias, estableciendo límites y condiciones, excepcionando para el concreto ejercicio económico lo dispuesto en la LFHPN. No obstante, nos centraremos en las transferencias de créditos previstas en esta norma codificadora, concretadas en los arts. 46 a 49, donde se establecen reglas competenciales y una norma que limita las transferencias en determinados supuestos.

Las limitaciones son las siguientes:

- a) No pueden minorar los créditos extraordinarios concedidos durante el ejercicio ni los créditos ampliables mientras que no

se fijen, para estos últimos, las obligaciones contraíbles en el ejercicio, o una vez ampliados.

- b) No pueden minorar los créditos incrementados mediante suplementos o transferencias ni los créditos incorporados procedentes del ejercicio anterior.
- c) No pueden incrementar créditos que, consecuencia de otras transferencias, hayan sido objeto de minoración.

En cuanto a la competencia para autorizar transferencias de créditos, aparece dividida entre el Gobierno de Navarra, el Consejero de Economía y Hacienda y el resto de Consejeros. El Consejero de Economía y Hacienda puede autorizar transferencias entre créditos del mismo capítulo económico, correspondientes a diferentes programas de un mismo Departamento, siempre que no se modifiquen los objetivos del programa afectado. Por su parte el Gobierno de Navarra (a propuesta del Consejero de Economía) podrá autorizar las transferencias derivadas del crédito global del 1% del Presupuesto al que hemos hecho alusión con anterioridad, así como autorizar transferencias entre créditos del mismo capítulo económico, correspondientes a servicios u organismos autónomos de diferentes Departamentos, siempre que ello no suponga modificación de los programas afectados.

Dentro del ámbito competencial de los Consejeros, éstos pueden autorizar transferencias dentro de los créditos del mismo programa siempre que no modifiquen los objetivos del programa ni afecten a las materias reservadas al Consejero de Presidencia, Justicia e Interior –referidas al capítulo de gastos de personal y que no tienen la consideración de transferencias de créditos, según el art. 46.1 de la LFHPN–.

Por su parte, el principio de especialidad cuantitativa se recoge, como vimos, en el art. 40 de la LFHPN y supone que no pueden adquirirse compromisos de gasto por cuantía superior a los créditos autorizados. Con independencia de que examinemos las excepciones a dicho principio, sí conviene resaltar que los créditos máximos autorizados no suponen obligación del Gobierno de agotarlos si no hay necesidades públicas que cubrir o si las cubiertas son suficientes, pese a la existencia de crédito no aplicado a las mismas. Ello generará los remanentes de créditos, cuya incorporación o no al Presupuesto del ejercicio económico posterior examinaremos más adelante, puesto que, en prin-

cipio, el art. 43 señala que los créditos para gastos que el último día del ejercicio presupuestario no estén afectos al cumplimiento de obligaciones económicas quedan anulados, salvo que se incorporen a los Presupuestos del año siguiente, de acuerdo con el mecanismo –que, repetimos, será objeto de tratamiento posterior– regulado en el art. 52.

Las excepciones más relevantes al principio de especialidad cuantitativa vienen representadas por los créditos ampliables y por las generaciones de créditos. En cuanto a los primeros, y amén de lo que anualmente establezca la correspondiente LFPGN, tienen dicha consideración (hasta el límite de las obligaciones que se reconozcan) los siguientes créditos (art. 45 de la LFHPN):

- a) Los destinados al pago de retribuciones, cotizaciones a la Seguridad Social, etc., en cuanto precisen ser incrementados para atender obligaciones derivadas de incrementos salariales aprobados durante el ejercicio en convenios colectivos o en normas de rango legal, así como los destinados a la cobertura de las obligaciones de las clases pasivas (jubilación de funcionarios).
- b) Los destinados a financiar las operaciones de endeudamiento público y a cumplir las obligaciones derivadas del mismo (pago de intereses y devolución del capital).
- c) Aquellos créditos presupuestarios afectados a ingresos presupuestarios (véase el principio de no afectación y sus excepciones).
- d) Los necesarios para atender gastos derivados del incumplimiento de obligaciones afianzadas. Puesto que los avales del Gobierno de Navarra integran el endeudamiento público, podría perfectamente haberse subsumido esta excepción en la contemplada en la letra b) de nuestro esquema.
- e) Los destinados al pago de los derechos legalmente establecidos a favor del Estado, de sus organismos autónomos y de las entidades locales de Navarra. Previsión absolutamente lógica si tenemos en cuenta que la liquidación de la aportación económica al Estado derivada del Convenio se conoce *ex post* a la aprobación del Presupuesto y lo mismo sucede en el caso de la participación de las Haciendas locales en los tributos de la Hacienda de Navarra prevista en el art. 123 de la LFHLN.

- f) Cualesquiera otros que expresamente se declaren ampliables en la LFPGN, auténtico coladero y norma de cierre de la que, como sucede en el caso del Estado, se hace uso con efusiva y evidente profusión.

La ampliación de créditos habrá de autorizarse por el Consejero de Economía y Hacienda y habrá de financiarse con cargo a otros créditos disponibles en cualquier programa de los estados de gastos de los Presupuestos (con lo que también se afecta el principio de especialidad cualitativa) o a mayores ingresos reales o previsibles (concepto indeterminado o, mejor dicho, unilateralmente determinado por el Consejero en cuestión). En todo caso, los créditos ampliables no podrán financiarse con cargo a créditos correspondientes a subvenciones nominativas ni a los específicamente aprobados por el Parlamento de Navarra como consecuencia de enmiendas o proposiciones de LF que impliquen la inclusión de nuevos créditos o un aumento de los previstos en los correspondientes proyectos de LF. Esta excepción es lógica y plausible puesto que, caso contrario, se vaciarían las consecuencias económicas en términos de gasto público de leyes aprobadas por el Parlamento Foral.

Por su parte, la generación de créditos se regula en el art. 50 de la LFHPN; la generación no es automática sino potestativa correspondiendo su autorización al Consejero de Economía y Hacienda. En concreto, pueden generar créditos en el estado de gastos de los PGN, los ingresos (entendemos que reales y no meramente previsibles) derivados de las siguientes operaciones:

- a) Enajenación de bienes de la Comunidad Foral.
- b) Prestación de servicios (cabe suponer de servicios extraordinarios cuya cobertura no se encuentre prevista en la correspondiente tasa y/o precio público contemplado en el estado de ingresos de los Presupuestos).
- c) Reembolso de préstamos.
- d) Aportaciones de las Administraciones Públicas –distintas de Navarra– o de personas físicas o jurídicas para financiar, conjuntamente con la Administración Foral (o con alguno de sus organismos autónomos, entes públicos de derecho privado o sociedades públicas) gastos que, por su naturaleza, estén comprendidos en los fines u objetivos de los mismos.

Éstas son, de forma sinóptica, las conclusiones más importantes que ofrece el principio de especialidad, habiendo de destacar que hemos excluido de sus variantes la vertiente temporal a la que haremos referencia en el siguiente epígrafe.

**F) El principio de anualidad presupuestaria y sus excepciones. La confusión entre la temporalidad de los Presupuestos y la vigencia anual de la Ley Foral de Presupuestos.**

Aunque algunos autores incluyen la anualidad presupuestaria como una vertiente del principio de especialidad, creemos que tiene la autonomía suficiente como para tratarse de un principio separado. La autorización de gasto contenida en los Presupuestos no tiene vigencia indefinida, sino que va referida al año natural que define el ejercicio económico. El principio de anualidad aparece consagrado en el art. 134.2 de la CE, en el art. 21 de la LOFCA y en el art. 28 de la LFHPN, precepto este último donde claramente dispone que el ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural y a él se imputarán las obligaciones reconocidas hasta el fin del correspondiente ejercicio, siempre que correspondan a gastos realizados dentro del mismo con cargo a los respectivos créditos. En este sentido, el art. 42 de la LFHPN señala que con cargo a los créditos consignados en los estados de gastos sólo podrán contraerse obligaciones derivadas de adquisiciones, obras, servicios y demás gastos que se realicen en el propio ejercicio presupuestario.

Los efectos del principio de anualidad respecto de los ingresos tienen un carácter puramente contable, puesto que, como vimos, los estados de ingresos constituyen una mera previsión, salvo en el caso de que el endeudamiento público autorizado se contenga en la Ley Foral de Presupuestos, en cuyo caso, resulta evidente su carácter limitativo, de forma que si el Gobierno de Navarra no ha emitido el volumen máximo autorizado decaer la habilitación y no puede ser trasladada al siguiente ejercicio. Recordemos que en el caso de los ingresos tributarios, su exigibilidad no viene ligada a su consignación en los Presupuestos y que la recaudación puede superar la previsión inicial, siempre que ello derive de la aplicación de la normativa tributaria, en

principio indefinida, salvo impuestos o recargos excepcionales y/o transitorios, lo que no suele ser frecuente.

La anualidad en la ejecución del presupuesto (no confundir con la anualidad en la aprobación que veremos posteriormente) supone que los créditos para gastos que el último día del ejercicio presupuestario no estén afectos al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas quedarán anulados (art. 43 LFHPN), salvo que se incorporen a los Presupuestos del año siguiente, incorporación de créditos que constituye una de las excepciones al principio de anualidad y que sólo procede en los supuestos tasados en el art. 52.

No obstante lo señalado por el art. 42 que vimos anteriormente, puede que los gastos no se realicen en el ejercicio económico en que se contrajo o reconoció la obligación, sino con posterioridad, de tal manera que, contablemente, caben dos sistemas (que guardan cierta similitud con los criterios del devengo y de caja en determinados impuestos) para imputar al Presupuesto los ingresos y los gastos. Por un lado, el presupuesto de caja, en cuya virtud se imputan al ejercicio los ingresos y gastos percibidos o realizados durante la vigencia anual del Presupuesto; este sistema facilita el cierre presupuestario pero dificulta notablemente el control de la ejecución.

Por otro lado, el sistema de presupuesto de ejercicio, en cuya virtud se imputan a cada ejercicio los ingresos devengados y los créditos comprometidos durante el período de vigencia del Presupuesto, prescindiendo de que los primeros se hayan percibido efectivamente o que los segundos se hayan materializado en la realización efectiva del gasto. Este sistema facilita enormemente el control de la ejecución presupuestaria, aunque respecto de los ingresos plantea el problema de la efectiva cobranza o no de los mismos. En la Unión Europea y en otros países de ésta coexisten los dos sistemas de tal manera que el Consejo y el Parlamento aprueban dos presupuestos distintos: el presupuesto de compromiso y el presupuesto de caja.

El ordenamiento foral sigue, como hemos anticipado, un sistema mixto, puesto que utiliza el sistema de ejercicio para la gestión (al presupuesto se imputan los derechos liquidados durante la vigencia de éste cualquiera que sea el período del que deriven y las obligaciones reconocidas, aunque ni unos ni otras se hayan cobrado o pagado),

mientras que parece utilizar el modelo de caja para determinar el cierre del ejercicio presupuestario, de conformidad con las previsiones contenidas en los arts. 107 a 115 de la LFHPN relativas a la contabilidad y a la formación de las Cuentas Generales de Navarra, aun cuando esta afirmación puede verse perturbada y contestada por el art. 62 cuando señala que los presupuestos se liquidarán, en cuanto al reconocimiento de derechos y de obligaciones, el 31 de diciembre del año natural correspondiente, de forma que existe una posible antinomia entre distintas normas de la LFHPN.

Las excepciones al principio de anualidad presupuestaria vienen constituidas por las incorporaciones de créditos y, en menor medida, por los gastos plurianuales. Las incorporaciones de créditos se contemplan en el art. 52, son potestativas, y están sometidas a determinados requisitos objetivos y subjetivos. Los créditos que pueden incorporarse al Presupuesto del año siguiente son los siguientes:

- a) Créditos para operaciones de capital.
- b) Créditos que amparen compromisos de gasto adquiridos antes del 1 de diciembre y que no hayan podido realizarse durante el ejercicio vigente.
- c) Créditos destinados al pago de derechos legalmente reconocidos a favor del Estado, de sus organismos autónomos o de las entidades locales de Navarra.
- d) Créditos generados por las operaciones a que se refiere el art. 50.1 (que vimos en su momento al tratar de la generación de créditos) y en general, los vinculados a subvenciones concedidas por la Administración del Estado u otras Administraciones públicas.
- e) Créditos extraordinarios y suplementos de crédito concedidos en el ejercicio corriente y que, por causa justificada, no hayan podido ejecutarse durante el mismo.

Evidentemente, teniendo en cuenta el rango de la LFHPN ello no significa que estos créditos no puedan ampliarse por la propia LFPGN y añadir a la relación de créditos incorporables otros distintos de los señalados en el art. 52 de aquélla.

La incorporación de créditos habrá de financiarse con cargo a otros créditos disponibles en cualquier programa de gastos de los Pre-

supuestos, siempre que no suponga modificación de los programas afectados o financiarse con cargo a mayores ingresos reales o previsibles dentro del mismo ejercicio económico; además, los créditos así incorporados sólo podrán ser aplicados dentro del ejercicio presupuestario en que autorice su incorporación.

En cuanto a los requisitos subjetivos, la incorporación de los créditos corresponde, exclusivamente, al Consejero de Economía y Hacienda (art. 52.2 de la LFHPN) quien habrá de respetar, lógicamente, las condiciones objetivas señaladas anteriormente.

Por su parte, los gastos plurianuales constituyen, aparentemente, una excepción, al principio de anualidad. Y empleamos este adverbio porque si bien la Comunidad Foral puede contraer válidamente obligaciones económicas cuya vigencia se extienda a un período temporal posterior al de la vigencia de los Presupuestos, el art. 41 de la LFHPN es taxativo al señalar que la autorización o realización de gastos de carácter plurianual se subordinará al crédito que, para cada ejercicio, autoricen los respectivos Presupuestos, de tal manera que la obligación nace válida, pero su exigibilidad depende del Parlamento y de la concesión del oportuno crédito presupuestario. La autorización de gastos plurianuales corresponde al Gobierno de Navarra (de forma excepcional y tasada para ciertos gastos se permite la autorización por parte de los Consejeros y los Directores Generales de organismos autónomos), fijándose de modo taxativo en el precepto citado las operaciones para las que pueden contraerse compromisos de gasto plurianual, así como el número de ejercicios a que puedan aplicarse los respectivos gastos y los porcentajes a pagar en cada ejercicio, porcentajes que, como bien señala el art. 41.4, pueden ser modificados por cualesquiera Leyes Forales (y no sólo por la de Presupuestos).

En cualquier caso, los gastos plurianuales no determinan la ultraactividad de la autorización presupuestaria, puesto que, como hemos señalado, su exigibilidad se supedita a la existencia de crédito en cada ejercicio futuro. Y, desde luego, no cabe entender que la autorización del Gobierno de Navarra vincula al Parlamento Foral a la hora de consignar los créditos necesarios y que los problemas que puedan suscitarse en caso de falta de consignación habrán de ser resueltos acudiendo al mecanismo de la responsabilidad extracontractual puesto

que no pueden pagarse las obligaciones contraídas en ausencia de crédito.

Que los Presupuestos tengan carácter anual y que su aprobación deba realizarse a través de la correspondiente LF no supone que la anualidad de aquéllos se traslade a ésta, puesto que se trata de una conclusión no deducible de la CE ni del art. 21.2 de la LOFCA, tema al cual se refieren cuando regulan la prórroga presupuestaria, señalando éste último de forma taxativa que si los Presupuestos de la Comunidad Autónoma no fueran aprobados antes del primer día del ejercicio económico correspondiente quedará automáticamente prorrogada la vigencia de los anteriores; tanto este precepto como el art. 134.4 de la CE (de forma más clara, puesto que distingue entre Presupuesto y Ley de Presupuestos) no están determinando, al regular la prórroga, la vigencia anual de la Ley de Presupuestos, sino sólo de los estados numéricos de previsión de ingresos y de autorización de gastos. En principio, la LFPGN no tiene vigencia temporal predeterminada, salvo en aquellos preceptos donde se establezca expresamente o en aquéllos otros cuya significación sólo cobre sentido respecto de los estados numéricos del ejercicio económico en cuestión. Por ello, induce a confusión el art. 36 de la LFHPN del que se desprende que en la situación descrita, la prórroga presupuestaria (a la que dedicaremos epígrafe independiente) se refiere a la LF de donde, *sensu contrario*, se colegiría que si se prorroga ésta en su totalidad y no sólo los Presupuestos es porque aquélla tiene vigencia temporal limitada en el tiempo, lo cual carece de razón de ser desde el punto de vista jurídico, además de resultar contrario a la jurisprudencia constitucional sobre la cuestión.

## II. LOS CRÉDITOS EXTRAORDINARIOS Y LOS SUPLEMENTOS DE CRÉDITO.

Aunque algún sector doctrinal estudie estas instituciones en el epígrafe destinado a las excepciones al principio de especialidad temporal, creemos que se trata de instituciones autónomas, puesto que tienen relación también con la especialidad cualitativa (en el caso de los créditos extraordinarios) y con la cuantitativa (en el caso de los suplementos de crédito). La autonomía deriva de que, en ambos casos, es

necesaria la intervención del Parlamento Foral a través de la correspondiente Ley para aprobar unos u otros.

En este sentido, bien pudiera suceder que fuera inaplazable la realización de un gasto público en el ejercicio económico corriente, sin que los créditos presupuestarios oportunos hubieran sido consignados en la Ley Foral de Presupuestos o, habiéndose previsto, éstos resultasen insuficientes, no siendo, además, posible recurrir —en este segundo caso— a los créditos ampliables para hacer frente al cumplimiento de las obligaciones económicas de la Hacienda Pública de Navarra. Evidentemente, el art. 44 de la LFHPN, donde se regula la cuestión, es más restrictivo que su homónimo (art. 55 de la LGP), puesto que éste exige que la dotación del crédito no sea posible a través de transferencias de crédito, generación de créditos o incorporación de créditos de ejercicios anteriores.

Entendemos que, ante una situación como la descrita, caben dos opciones: por un lado, que el Gobierno de Navarra recurra, para la financiación, al crédito global del uno por ciento del importe total del estado de gastos, previsto en el art. 39.2 y al que hemos hecho alusión. Por otro y si la anterior opción no es posible, el Gobierno de Navarra, a propuesta del Consejero de Economía y Hacienda, remitirá al Parlamento de Navarra un proyecto de ley de crédito extraordinario (para el caso de que no exista programa o partida en los vigentes Presupuestos) o de suplemento de crédito (para el caso de que el existente y consignado sea insuficiente).

En ambos casos, las distintas perspectivas del principio de especialidad no se ven afectadas, puesto que se exige una intervención parlamentaria para autorizar un incremento del gasto público, sea debido a la existencia de necesidades no previstas, sea debido a la existencia de necesidades previstas cuya cobertura sea insuficiente.

Frente a lo que sucede en el caso del Proyecto de LFPGN, entendemos que en el caso de suplementos de créditos y, sobre todo, de créditos extraordinarios, el Gobierno de Navarra no tiene el monopolio para la presentación del correspondiente proyecto, o, dicho en otros términos, que no sería ilegal la presentación de proposiciones de ley foral, puesto que no corresponde al Gobierno de Navarra (frente al Parlamento) el monopolio de determinar si un gasto no previsto ha de

realizarse en el ejercicio corriente o si es menester un suplemento de crédito para hacer frente a gastos consignados con créditos presupuestarios insuficientes.

En este sentido, el art. 145 del RPN constituye un aliado imprescindible para llegar a la conclusión antedicha, puesto que si la proposición en cuestión implica aumento de gastos se requiere la conformidad del Gobierno de Navarra para su tramitación y si éste negara dicha conformidad sería la Junta de Portavoces quien decidiría sobre la tramitación o no de la citada proposición. Incluso entendemos que no cabría la oposición a la tramitación de la proposición de ley si el parlamentario o grupo proponente determinase los mayores ingresos que han de financiar el aumento de gasto público que representa el crédito extraordinario o el suplemento de crédito, exigencia que es también aplicable a los Proyectos de LF de dicho crédito o del mencionado suplemento de conformidad con lo dispuesto en el art. 44.2 de la LFHPN.

En cuanto a la dimensión temporal, entendemos que cabe la presentación de Proyectos o de proposiciones de ley de créditos extraordinarios aun bajo la vigencia de un presupuesto prorrogado (véase el siguiente capítulo); por el contrario, entendemos que constituye un ejercicio de celada parlamentaria la presentación de Proyectos de LF de suplementos de créditos con los presupuestos prorrogados, aun cuando jurídicamente no exista obstáculo para que la Mesa y Junta de Portavoces se oponga a su tramitación. No obstante si el Gobierno de Navarra no ha logrado que el Parlamento Foral haya aprobado, en su momento, el Proyecto de LFPGN (razón por la que se prorrogan los del ejercicio anterior) es más que dudoso que logre la aprobación del Proyecto de LF de suplemento de crédito.

### **III. LA ESTRUCTURA DE LOS PRESUPUESTOS GENERALES DE NAVARRA Y LA CLASIFICACIÓN DE LOS ESTADOS DE GASTOS.**

Al Consejero de Economía y Hacienda compete determinar la estructura de los PGN, según el art. 31 de la LFHPN, teniendo en cuen-

ta la organización administrativa, la naturaleza económica de los ingresos y gastos y las finalidades u objetivos de éstos últimos. De tal manera que se ha avanzado mucho frente a la tradicional clasificación o estructura orgánica que tenía —y conserva— la ventaja de la simplicidad porque se limitaba a determinar qué Departamento u organismo realizaba el gasto y obtenía los ingresos. Sin embargo, y como contrapartida, tenía el inconveniente de dificultar el destino del gasto, los objetivos del mismo y los efectos económicos, dificultando el control externo de la Cámara de Comptos y del Parlamento Foral, puesto que este control era de pura legalidad.

Por su parte y en relación con los ingresos, la clasificación orgánica desvirtuaba el control parlamentario sobre la eficiencia económica puesto que, en principio y salvo las tasas y precios públicos exigibles por determinados Departamentos u organismos autónomos, el grueso de los mismos —procedentes de los impuestos convenidos— se atribuía al Departamento de Economía y Hacienda. Por ello, muy pronto coexistió la clasificación orgánica de los ingresos con la clasificación en función de la fuente u origen de los mismos, cualquiera que fuera el Departamento receptor de los mismos. Y así, se vino a distinguir entre ingresos tributarios, patrimoniales y crediticios, a los que añadir los derivados de la exacción de precios públicos y otros ingresos que, sin embargo, no constituyen recurso financiero (por ejemplo, los derivados de las multas pecuniarias).

Desde el prisma del gasto público, las clasificaciones presupuestarias relevantes son las siguientes: por programas, orgánica, económica y funcional, siguiendo el orden que establece la LFHPN.

La clasificación por programas es, en Navarra, la fundamental y en ella se determinarán las finalidades y objetivos que se pretenden conseguir mediante la actividad de cada una de las unidades orgánicas. En este sentido, esta clasificación no sustituye a la clasificación orgánica sino que la complementa, puesto que los objetivos de un mismo programa pueden ser realizados desde diferentes unidades orgánicas. Por ejemplo, el programa de vivienda protegida, enseñanza universitaria, infraestructuras viales, etc., puede depender en su ejecución de la concurrencia de créditos para gastos asignados a diferentes Departamentos u organismos autónomos. En este sentido, los programas se

desagregarán en proyectos de gasto y partidas que identifiquen la cuantía y el destino de los créditos. Para cada programa se evaluarán los recursos correspondientes que deberán integrarse en los respectivos estados de ingresos, aplicándose a éstos las clasificaciones orgánica y económica que les corresponda.

La clasificación orgánica de los gastos agrupa los créditos para gastos en función de las distintas unidades orgánicas encargadas de su ejecución (las diferentes Consejerías, por ejemplo), de forma que sirve para identificar quién gasta pero no para qué gasta ni los objetivos que a su través se pretenden.

El art. 31 de la LFHPN señala que la clasificación económica agrupará los créditos según la naturaleza económica de los gastos correspondientes. Básicamente esta clasificación, en cuanto a los gastos, diferencia entre gastos corrientes y gastos de capital o de inversión y en cuanto a los ingresos diferenciaría entre ingresos ordinarios y extraordinarios, aunque esta clasificación de los ingresos está ampliamente superada sobre todo si entre los segundos incluimos el producto de la Deuda pública. Tiene, por tanto, mayor importancia la clasificación económica de los gastos donde cobra relevancia, como hemos señalado, la diferencia entre gastos y transferencias corrientes y gastos, transferencias e inversiones de capital.

Por último, la clasificación funcional agrupa los gastos en función de las distintas funciones que la Administración de la Comunidad Foral ha de cumplir (sanidad, educación, protección social, etc.). Las diferencias con las clasificaciones precedentes son evidentes y, en especial, con la clasificación orgánica puesto que una misma función puede ser cumplida por distintos órganos administrativos (por ejemplo, la función educativa puede ser cumplida tanto desde la Consejería de Educación como desde la de Industria a través de créditos para la formación profesional). Y, en una relación horizontal entre las distintas clasificaciones, se puede diferenciar entre el gasto corriente de cada función y el gasto de capital poniendo así en conexión la clasificación funcional con la económica.

A diferencia de lo que sucede en el Estado, la LFHPN no incluye una clasificación territorial –por ejemplo, por merindades u otra unidad de división territorial– de los gastos dentro de la Comunidad que

entendemos básica para determinar (especialmente en el caso de las inversiones) si se cumple o no con el principio de solidaridad intraterritorial, es decir si el Gobierno de Navarra actúa, en la ejecución del gasto público, con criterios redistributivos de forma que la relación del gasto sea inversa a los ingresos proporcionados por la zona afectada.

#### **IV. EL PROCEDIMIENTO DE APROBACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS; LA FALTA DE APROBACIÓN Y LA PRÓRROGA PRESUPUESTARIA.**

##### **A) El procedimiento de aprobación de la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra.**

De acuerdo con la clasificación tradicional sobre el ciclo presupuestario, éste atraviesa cuatro fases perfectamente diferenciadas:

- a) Aprobación del correspondiente Proyecto de Ley Foral.
- b) Aprobación de la LFPGN.
- c) Ejecución del Presupuesto.
- d) Control externo del Presupuesto y aprobación de la LFCGN.

En consecuencia, la primera fase del ciclo presupuestario viene constituida por la elaboración y aprobación del correspondiente Proyecto de Ley por parte del Gobierno de Navarra, de cara a su ulterior remisión al Parlamento Foral. Esta fase comienza con la determinación de la estructura de los Presupuestos, estructura que, fijada por la Consejería de Economía y Hacienda (art. 31.1 de la LFHPN), habrá de tener en cuenta la organización administrativa de la Comunidad Foral, así como la naturaleza económica de los ingresos previstos y de los gastos cuya autorización se pretende. Prefijada la estructura presupuestaria, el Gobierno de Navarra, a propuesta del Departamento de Economía y Hacienda, aprobará las directrices para la elaboración de los Presupuestos del ejercicio siguiente, directrices a las que deberán someterse los distintos Departamentos y organismos de la Comunidad Foral a la hora de elaborar su anteproyecto de presupuestos, así como las sociedades públicas al confeccionar su programa de actuación, inversiones y financiación.

Recibida la documentación de todos ellos, el Departamento de Economía y Hacienda elaborará el Anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales y lo someterá a la aprobación del Gobierno de Navarra, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 34 de la LFHPN, precepto que, a nuestro juicio, comete el error de diferenciar entre el anteproyecto de Presupuestos y el anteproyecto de Ley Foral de Presupuestos, cuando ambos constituyen un todo inescindible. En cualquier caso, el Consejero de Economía y Hacienda deberá acompañar a ambos anteproyectos la siguiente documentación:

- a) Informe sobre la situación y perspectivas de la economía y de la Hacienda pública de Navarra.
- b) Memoria explicativa del contenido de los Presupuestos, con descripción de los objetivos y actuaciones de cada programa y de las variaciones que experimenten respecto de los vigentes Presupuestos. En la memoria deberá contenerse una estimación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos propios de Navarra. Entendemos que, por imperativo constitucional, el presupuesto de gastos fiscales debe incorporarse al Anteproyecto de LF y no a la Memoria explicativa, puesto que así se desprende del art. 134.2 de la CE y del art. 21.1 de la LOFCA. Y no sólo debe producirse esta integración en el Anteproyecto y en el Proyecto, sino también en la LFPGN, algo que, frecuentemente, se incumple.
- c) El estado de ejecución de los presupuestos vigentes al término del tercer trimestre y las previsiones de ejecución hasta el final del ejercicio económico.
- d) Informe sobre los incrementos de plantilla que pudieran producirse en el nuevo ejercicio económico.
- e) Relación de los créditos para inversiones reales que deban tener continuidad en ejercicios sucesivos. Esta previsión produce perplejidad puesto que, al hablar de los gastos plurianuales, hemos hecho referencia a la necesidad de que cuenten con la oportuna dotación presupuestaria, algo que corresponde decidir libremente al Parlamento Foral, mientras que el art. 34 de la LFHPN utiliza un tono imperativo (“deban tener continui-

dad”) poco respetuoso con las competencias de aquél y con la propia regulación de los gastos plurianuales.

f) La cuenta consolidada de los Presupuestos.

Previa deliberación sobre el contenido del Anteproyecto remitido por el Departamento de Economía y Hacienda, el Gobierno de Navarra procederá –introduciendo en su caso las modificaciones que estime pertinentes– a la aprobación del correspondiente Proyecto de LF que deberá ser remitido al Parlamento de Navarra antes del primero de noviembre de cada año, conforme ordena el art. 35 de la LFHPN. En este sentido, el Gobierno de Navarra tiene, como hemos señalado, el monopolio absoluto para la redacción del Proyecto o, dicho en otros términos, no cabe la presentación de proposiciones de Ley Foral de Presupuestos.

Recibido en el Parlamento el Proyecto de Ley remitido por el Gobierno, comienza su tramitación legislativa, que se adecuará a las previsiones contenidas en los arts. 151 a 153 del RPN; el citado Proyecto goza de preferencia para su tramitación respecto de los demás trabajos de la Cámara y el derecho de enmienda de los parlamentarios se encuentra sometido a las restricciones y limitaciones estudiadas anteriormente cuando las enmiendas propongan un aumento del gasto presupuestado o una disminución de los ingresos previstos en algún concepto. El art. 153 del RPN atribuye a la Mesa de la Cámara –previo acuerdo de la Junta de Portavoces– la competencia para dictar normas complementarias que ordenen el examen, enmienda, debate y votación del Proyecto de Ley, en la forma que mejor se acomode a la estructura del Presupuesto.

La LFPGN tiene un contenido tasado, de acuerdo con el ordenamiento jurídico y con la jurisprudencia constitucional, que ha contribuido sobremedida a perfilar el ámbito objetivo de la citada Ley y a prohibir las prácticas legislativas que, especialmente en el caso del Estado, convertían dicha norma en una *ley-ómnibus* o en una *ley-escoba*, donde se regulaban materias sometidas al principio de reserva de ley que algunas veces no guardaban relación con la ordenación jurídica del plan de la actividad económica del correspondiente ente público. En el caso de Navarra, la LORAFNA, como hemos visto, no define el contenido de los Presupuestos, habiendo sido esta omisión suplida por

la LFHPN, que establece un contenido similar al de los Presupuestos del Estado, algo que trae su causa de la aplicación al ordenamiento foral de las previsiones del art. 21.1 de la LOFCA, precepto que reproduce de modo casi literal el contenido del art. 134.2 de la CE.

El contenido de la LFPGN está integrado por dos bloques normativos perfectamente diferenciados; por un lado, el articulado de la Ley y, por otro, los estados numéricos de previsión de los ingresos y de autorización de los créditos para el cumplimiento de las obligaciones financieras de Navarra. Ambos conforman de modo inescindible, la Ley Foral de Presupuestos de modo que carece de sentido hablar de los Presupuestos y de la *Ley de Acompañamiento o Ley Financiera*, como si se tratase de dos normas jurídicas independientes y diferenciadas.

El contenido de la Ley Foral de Presupuestos viene determinado no sólo por el art. 21 de la LOFCA y por los preceptos de la LFHPN (débil vinculación ésta última teniendo en cuenta el carácter ordinario de ambas normas —ésta y la propia Ley Foral de Presupuestos— que posibilita que la norma anual derogue y/o excepcione los preceptos codificadores de aquélla), sino también por la jurisprudencia del TC (Sentencia 76/1992, de 14 de mayo) que ha distinguido entre un “núcleo mínimo, necesario e indisponible (previsión de ingresos y autorización de gastos)” —que podríamos reconducir a los correspondientes estados numéricos— y un núcleo del que no se predicen estas características y cuya normación a través del articulado de la LFPGN sólo es constitucionalmente posible en la medida en que la materia regulada “tenga una relación directa con los gastos e ingresos que integran el Presupuesto o con los criterios de política económica de la que ese Presupuesto es el instrumento y que, además, su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto”.

Prescindiendo de aquellas consideraciones del TC proyectables exclusivamente sobre el Estado —como son las derivadas de la política económica—, conviene reiterar nuestra tesis sobre la aplicabilidad del núcleo sustancial de la citada doctrina a las Comunidades Autónomas y, por tanto, a la LFPGN de forma que el art. 27.4 de la LFHPN sólo

puede ser leído e interpretado de acuerdo con las citadas consideraciones.

## **B) La prórroga presupuestaria.**

Conviene referirse a las consecuencias derivadas de la falta de aprobación de la Ley Foral de Presupuestos antes del primer día del ejercicio económico correspondiente. La inexistencia, iniciado el ejercicio, de Ley Foral de Presupuestos aprobada por el Parlamento de Navarra debería determinar exclusivamente, de acuerdo con las previsiones contenidas en el art. 21.2 de la LOFCA (que no hacen sino traducir al ámbito autonómico el mandato que, para los Presupuestos del Estado, se contiene en el art. 134.4 de la CE), la prórroga de los *Presupuestos del ejercicio anterior*, pero, sin embargo, el art. 36 de la LFHPN ordena la prórroga automática de “la Ley Foral correspondiente al ejercicio anterior”, incurriendo en un defecto de técnica jurídica del que pueden desprenderse importantes consecuencias; defecto corroborable a la vista del art. 37 de la propia LFHPN, enderezado a la regulación de las cuestiones suscitadas con ocasión de la prórroga presupuestaria y donde encontramos condensadas las consecuencias derivadas de la grave confusión entre los conceptos de Presupuesto y Ley Foral de Presupuestos. En efecto, el art. 37 de la LFHPN parece distinguir entre los Presupuestos prorrogados y LFPGN (igualmente prorrogada conforme el art. 36 de la citada Ley), abriendo la posibilidad de introducir modificaciones en la ejecución del gasto público –cuya autorización ha sido prorrogada– que suscitan serias dudas sobre su constitucionalidad; así, por ejemplo, el art. 37.1.d) de la LFHPN habilita al Gobierno de Navarra para incrementar las retribuciones del personal a su servicio en un porcentaje provisional que no podrá ser superior al autorizado en la última LFPGN. Teniendo en cuenta que los aumentos retributivos de los funcionarios y demás personal al servicio de la Comunidad de Navarra han de contenerse en el articulado de la LF –que, de acuerdo con las disposiciones integrantes del bloque de la constitucionalidad, no es objeto de prórroga, aun cuando es evidente que su concreción ha de tener lugar en los correspondientes créditos presupuestarios, integrados en los estados numéricos–, sería preciso valorar las consecuen-

cias jurídicas que se derivarían del ejercicio por parte del Ejecutivo de la citada facultad en el caso de que, una vez iniciado el ejercicio, la correspondiente LFPGN aprobase un incremento retributivo inferior al del ejercicio precedente, sin que sea la solución la derivada del art. 37.3 de la LFHPN, que además no atañe directamente a la cuestión retributiva.

A nuestro juicio, cabe estimar que el art. 37.1.d) de la LFHPN vulnera las consecuencias jurídicas derivadas de la prórroga de los Presupuestos, siendo por tanto dudosamente ajustado a la CE que el Gobierno Foral, haciendo uso de la autorización contenida en dicho precepto, pueda incrementar las retribuciones del personal a su servicio (aun con todo el carácter de provisionalidad que quiera otorgársele), en cuanto ello supone la contracción de unas obligaciones financieras no autorizadas –y quizá no revalidables *ex post*– por el Parlamento a través de la correspondiente LFPGN. A nuestro juicio, sería preferible la opción de congelar la retribución de los funcionarios a la espera de la aprobación de la nueva Ley, donde se fije el incremento salarial concreto, otorgándole, lógicamente, efectos retroactivos al 1 de enero del ejercicio económico.

Idénticas dudas sobre su adecuación constitucional suscita la posibilidad de que las consecuencias de la prórroga presupuestaria previstas en el art. 37 de la LFHPN puedan verse alteradas por una LF; aquéllas no derivan, evidentemente, del rango de esta última para excepcionar y/o derogar las previsiones de la LFHPN, sino del hecho de que, a través de dicha Ley –distinta, según el tenor literal y el contexto del art. 37.1 de la LFHPN, de la LFPGN– se puedan introducir modificaciones en la ejecución del gasto público navarro durante el período de prórroga. Cabe temer que el citado precepto habilite el ejercicio de una potestad legislativa que, similar a la realizada algún año por el Estado a través de Decretos-leyes, desnaturalice el concepto y significado de la prórroga automática y, por conexión, de la propia Ley Foral de Presupuestos; en este sentido, conviene recordar que la prórroga presupuestaria se produce *ope constitutione*, es decir, sin necesidad de ninguna intervención normativa del legislativo que matice, ordene o aclare los términos de la prórroga ni, *a fortiori* constituya un sucedáneo normativo de la Ley Foral de Presupuestos. La inexistencia

de Ley de Presupuestos el primer día del ejercicio económico correspondiente puede suponer, también en el caso de la Comunidad Foral de Navarra, un problema político, pero nunca debe constituir un problema jurídico, ya que éste aparece directamente resuelto por la CE (y por el art. 21 de la LOFCA en el caso de las Comunidades Autónomas); en consecuencia, Gobierno y Parlamento deberán dirimir e intentar resolver las cuestiones políticas que puedan subyacer ante la falta de aprobación del plan de la actividad financiera de la Comunidad Foral, sin que la potestad normativa ordinaria pueda ser utilizada instrumentalmente para enervar las consecuencias jurídicas de la situación citada.

Junto a ello, la prórroga automática se somete, en la legislación foral, a un conjunto de normas específicas, cuya sistematización es la siguiente:

- a) La prórroga no afectará a los créditos para gastos correspondientes a servicios o programas que concluyeron al término del ejercicio cuyos presupuestos se prorrogan.
- b) La cuantía de los créditos prorrogados será igual al importe de las consignaciones presupuestarias consolidadas el 31 de diciembre del ejercicio cuyos presupuestos son objeto de prórroga. Pese a la farragosa redacción, entendemos que no cabe la incorporación de créditos prevista en el art. 52 y que ya estudiamos, puesto que, técnicamente, no hay Presupuestos del ejercicio siguiente.
- c) Durante la prórroga podrán realizarse los gastos comprometidos con anterioridad; la realización de estos gastos se limita a la cantidad necesaria para cumplir el compromiso correspondiente al ejercicio económico en que se produzca la prórroga. Aquí también el legislador foral incurre en una notoria imprecisión, no exenta de contradicciones. Si se ha producido el compromiso de crédito en el período de vigencia del Presupuesto prorrogado, resulta evidente que la obligación ha sido válidamente constituida en el momento temporal oportuno y por tanto la prórroga presupuestaria no debería afectar a su cumplimiento, puesto que existiría crédito consignado. El problema, al que trata de dar solución el art. 37.3 de la LFHPN,

consistiría en que, aprobada la LFPGN del nuevo ejercicio, la misma no contuviese alguno de los créditos autorizados en el período de prórroga o lo contuviese en menor medida, en cuyo caso el importe correspondiente se podrá cancelar con cargo al programa afectado, si fuera posible, o a cualquier otro programa, en otro caso.

## V. EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN DEL GASTO PÚBLICO.

La tercera fase presupuestaria viene constituida por la ejecución del gasto público o, por mejor decir, por la aplicación de los créditos autorizados a las necesidades públicas previstas en la LFPGN. La ejecución del Presupuesto respecto de los ingresos no se rige por la LFHPN sino por la normativa reguladora de cada uno de éstos –tributaria, patrimonial o crediticia– y, por lo tanto, su examen se ha realizado en la lección correspondiente a cada uno de dichos recursos.

Estamos en presencia de un procedimiento puramente administrativo e interno, sin perjuicio de que del mismo se derive la exigencia por parte de terceros de sus derechos económicos.

La ejecución del Presupuesto –cuya regulación se contiene en los arts. 54 a 63 de la LFHPN– supone la reasunción por el Gobierno de Navarra del protagonismo competencial. La bifurcación del principio de legalidad financiera, al que hacíamos alusión anteriormente, implica una restricción en el concepto jurídico de ejecución presupuestaria, en cuya virtud hay que excluir, como hemos señalado, del mismo la realización de los ingresos públicos –y, singularmente, los procedentes de los tributos–, como correctamente se desprende del art. 54 de la LFHPN, en cuanto la ejecución de los mismos dimana de la aplicación de las leyes disciplinadoras de los distintos recursos financieros y no de la ejecución de la LFPGN.

Igualmente cabe advertir, para evitar confusiones, que la ejecución del Presupuesto se produce en un momento cronológicamente posterior al de nacimiento de las obligaciones económicas de la Hacienda de Navarra y, en concreto, se sitúa en el momento de la exigibilidad de

dichas obligaciones, siendo en este sentido paradigmático el art. 55 de la LFHPN, donde se contemplan las diferentes fases por las que atraviesa el procedimiento de ejecución de los gastos públicos en la Comunidad Foral. No entraremos, pues, a examinar el nacimiento de las obligaciones económicas de la Hacienda Pública de Navarra, ni el título de las que éstas derivan –aspectos a los que se contrae el art. 21 de la LFHPN, y a los que hemos hecho alusión– sino que nos centraremos en la exigibilidad de dichas obligaciones, cuyo cumplimiento por parte del deudor (la Hacienda Foral) sólo puede realizarse cuando derive de la ejecución de los PGN, de sentencia judicial firme o de operaciones financieras legalmente autorizadas, conforme ordena el art. 22.1 de la LFHPN; en definitiva, estudiaremos el procedimiento de gasto público en el sentido estricto del término, y no aludiremos al procedimiento de determinación de las necesidades públicas y de contratación de las correspondientes obligaciones financieras que, para la cobertura y satisfacción de aquéllas, prevé el ordenamiento foral, aspectos éstos cuyo estudio corresponderá al Derecho Administrativo, pero no al Derecho Financiero.

Efectuadas las anteriores precisiones, procede examinar las distintas fases del procedimiento de gasto público o de ejecución del Presupuesto (en la acepción restringida que antes hemos dado a esta expresión) que, según el esquema diseñado por el art. 55.1 de la LFHPN, pueden estructurarse del siguiente modo:

a) La autorización del gasto (o aprobación del gasto en el ámbito estatal, conforme la terminología de la LGP) es un acto interno, que carece de efectos jurídicos frente a terceros, por el que se manifiesta la intención de realizar un gasto –en cuantía cierta o aproximada– que se encuentra cubierto por el correspondiente crédito presupuestario y a tal efecto se reserva la totalidad o una parte no comprometida de éste –art. 55.1.a) de la LFHPN–. La autorización del gasto compete, de acuerdo con el art. 56 de la LFHPN, a los Consejeros de los Departamentos del Gobierno de Navarra, así como a los órganos de gobierno de los organismos autónomos de la Comunidad Foral, aunque para determinados contratos se exige autorización del Gobierno de Navarra. En virtud de dicha autorización, se produce una afectación parcial o total del correspondiente crédito presupuestario, de forma que, a

efectos de las eventuales responsabilidades contables y presupuestarias, dicho acto está sometido a las previsiones del art. 40.1 de la LFHPN y a la tipificación que a efectos de responsabilidades contables establece el art. 117.c) de la propia Ley.

b) La disposición del gasto, que constituye un acto trascendental en el procedimiento de gasto público, ya que a su través la Administración Foral queda vinculada para con terceros, produciéndose la oportuna reserva del crédito presupuestario por una cuantía ya determinada. En la tipificación de las responsabilidades, el art. 117.c) de la LFHPN utiliza el concepto de compromiso de gasto, que parece unificar ésta y la anterior fase del procedimiento de ejecución de los Presupuestos; sin embargo, bajo la lógica interna de la LFHPN, entendemos que el concepto de compromiso de gasto –en la acepción que tiene de cara a la tipificación de infracciones que dan lugar a la obligación de indemnización– se identifica con esta fase del procedimiento de ejecución del gasto público. En lo que atañe al órgano competente para la disposición del gasto en la Comunidad Foral de Navarra, nos remitimos a las consideraciones anteriormente efectuadas al hablar de la autorización de gasto, puesto que hay una coincidencia de órganos, tal como se desprende del art. 56 de la LFHPN.

c) El reconocimiento de la obligación es el acto por el que se contrae en firme un compromiso de pago –cuya realización efectiva se hará con cargo al crédito presupuestario previamente reservado en la fase anterior de disposición del gasto–, al haberse cumplido por el acreedor la prestación objeto de la disposición de gasto –art. 55.1.c) de la LFHPN–; esta última condición atiende al cumplimiento de la regla del *servicio hecho*, que aparece recogida en el art. 58 de la propia LFHPN, en cuya virtud, con carácter previo al reconocimiento de la obligación, ha de acreditarse documentalmente la realización de la prestación, de acuerdo con las disposiciones y actos administrativos que autorizaron y comprometieron el gasto público. La trascendencia de esta acreditación deriva de que constituye requisito necesario para la exigibilidad de la obligación financiera, permitiendo –tras el reconocimiento de la obligación a que se contrae esta fase– habilitar el procedimiento dirigido a efectuar el pago efectivo. Al igual que las dos fases precedentemente estudiadas, la competencia para el reconocimiento de

la obligación aparece disciplinada por el art. 56 de la LFHPN, sin que sea preciso efectuar ninguna consideración adicional al respecto.

d) La ordenación del pago es la operación que, dirigida al cumplimiento de una obligación previamente reconocida, determina la expedición de la correspondiente orden o mandamiento de pago contra la Tesorería de la Hacienda Foral. La competencia para la ordenación de los pagos corresponde al Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra (art. 56 de la LFHPN) y la expedición de las órdenes de pago se ajustará al plan sobre disposición de fondos públicos que establezca, en su caso, el Gobierno de Navarra, a propuesta del citado Departamento, conforme establece el art. 57 de la LFHPN.

Las órdenes de pago pueden ser de dos tipos: en firme o a justificar. Las primeras son las que cumplen las condiciones y requisitos previos a su emisión señalados en el art. 58 de la LFHPN, es decir, aquellas que se expiden tras haberse acreditado documentalmente la realización de la prestación; por su parte, las órdenes de pago a justificar son las expedidas sin la previa aportación al expediente de gasto de la documentación justificativa de la realización de la prestación, conforme establece el art. 59.1 de la LFHPN. Teniendo en cuenta la excepcionalidad que, dentro del procedimiento de ejecución del gasto público, representan las órdenes de pago a justificar, la LFHPN sujeta la expedición de las mismas a los requisitos contemplados en su art. 59.2: por un lado, que los documentos acreditativos de la realización de la prestación no puedan ser aportados antes de expedir el correspondiente mandamiento de pago y, por otro, que, por razones de oportunidad u otras excepcionales debidamente justificadas, sea considerada procedente la ordenación del pago por el Consejero de Economía y Hacienda “para agilizar la gestión de los créditos” (sic).

La regulación de las órdenes de pago a justificar en el ordenamiento presupuestario foral merece un juicio crítico, en especial por lo que afecta al segundo de los supuestos contemplados en el art. 59.2 de la LFHPN, que establece un concepto jurídico indeterminado cuya apreciación corresponde, por entero, a la libre decisión del Gobierno Foral, representado en este caso por el Consejero de Economía y Hacienda. La especificidad del procedimiento de ejecución del gasto público en una organización crecientemente compleja como es la de la Comunidad Fo-

ral de Navarra demanda, evidentemente, la existencia –con carácter excepcional– de las órdenes de pago a justificar, pero esta apreciación no es incompatible con la exigencia de un mayor rigor por parte del ordenamiento foral en la tipificación de los casos en los que procede la expedición de esta clase de mandamientos de pago, rigor en cuya virtud deberían reducirse al mínimo los supuestos en los que debería recurrirse a la libre decisión e interpretación administrativa. Esta apreciación no queda enervada por la necesaria justificación de los fondos recibidos por los perceptores, que deberán proceder a la oportuna rendición de cuentas en el plazo de los dos meses siguientes de la recepción de la orden de pago, incurriendo en caso contrario en responsabilidad –cfr. arts. 59.4 y 117.f) de la LFHPN–, previsión lógica al afectar a la utilización de fondos públicos; a nuestro modo de ver, sería deseable que el Parlamento Foral modificase el régimen jurídico de los pagos a justificar, de forma similar a la operada en el ámbito estatal tras la nueva LGP de 2003.

e) La realización del pago constituye la última fase del procedimiento de ejecución del gasto público siendo el acto por el cual la Hacienda navarra se libera de su deuda, cancelando la obligación contraída. Los pagos de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos se efectúan por el Departamento de Economía y Hacienda, a través de la Tesorería, y se instrumentan normalmente mediante transferencia bancaria o cheque nominativo, medios de pago que se giran o libran contra las cuentas corrientes abiertas por la Tesorería de la Comunidad Foral en el Banco de España y/o en las entidades financieras públicas o privadas establecidas en Navarra (arts. 95.2 y 91.1 de la LFHPN).

El Capítulo II del Título I de la LFHPN no establece ningún plazo determinado para proceder al cumplimiento de las obligaciones económicas de la Hacienda Pública de Navarra, pero sí prevé en su art. 24 la obligación de satisfacer intereses de demora, siempre que no se haya pagado al acreedor dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la resolución o del reconocimiento de la obligación; dichos intereses se calcularán sobre la base del tipo de interés legal del dinero vigente el día del reconocimiento de la obligación.

Examinadas las fases por las que atraviesa el procedimiento de ejecución del gasto público, conviene referirse a las normas reguladoras

de la liquidación del Presupuesto navarro, contenidas básicamente en los arts. 28 y 62 de la LFHPN. En este sentido, el Presupuesto de cada ejercicio se liquidará, en cuanto al reconocimiento de derechos y de obligaciones, el 31 de diciembre del año natural correspondiente; en el caso de organismos autónomos mercantiles también el ejercicio presupuestario coincide con el año natural conforme el art. 65. Ello supone que deben imputarse a cada ejercicio presupuestario: a) los derechos liquidados durante el mismo, aunque se hayan devengado en ejercicios anteriores y b) las obligaciones reconocidas hasta el fin del correspondiente ejercicio, siempre que correspondan a servicios, obras, adquisiciones y, en general, prestaciones realizadas dentro del mismo con cargo a los respectivos créditos presupuestarios. Esto implica, como correctamente determina el art. 43 de la LFHPN, que los remanentes de créditos para gastos que el último día del ejercicio presupuestario no estén afectados al cumplimiento de obligaciones ya reconocidas quedarán anulados, salvo los supuestos de incorporación de créditos a los Presupuestos del ejercicio siguiente, que ya hemos tratado al examinar los principios presupuestarios y las excepciones a los mismos.

## **VI. LA TESORERÍA DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA.**

Si bien podíamos haber tratado esta cuestión al examinar el procedimiento de ejecución del gasto público, hemos querido dotarle de un capítulo específico, dada la función esencial que tiene respecto de los flujos de ingresos y gastos de la Administración.

La Tesorería es el instituto que, carente de personalidad jurídica, centraliza la actividad financiera de la Comunidad Foral de Navarra y a cuyo través se revela la esencial conexión entre el ingreso y el gasto público entendido aquí como entradas y salidas de dinero del circuito financiero de un ente público, matización que sirve para diferenciar la Tesorería del instituto jurídico del Presupuesto donde la unión entre ingresos y gastos se produce mediante la vinculación jurídica entre los derechos y las obligaciones del ente público. Desde una perspectiva objetiva, la Tesorería está constituida por todos los ingresos públicos

(dinero, valores o créditos) cuya titularidad corresponda a la Comunidad Foral de Navarra o a sus organismos autónomos, sea por operaciones presupuestarias, sea por operaciones extrapresupuestarias. Desde una perspectiva subjetiva, la Tesorería se identifica con el cajero de la Comunidad Foral de Navarra, si bien conviene matizar esta afirmación en cuanto tal expresión hay que referirla exclusivamente a la Administración y a los organismos autónomos de la citada Comunidad o, expresado en términos negativos, quedan fuera de la Tesorería los fondos públicos de entidades cuya subsunción en el concepto de sector público navarro es indudable, como por ejemplo, las entidades locales, las sociedades públicas de la Comunidad Foral, etc. Esta matización subjetiva arrastra casi indefectiblemente otra de carácter objetivo, en cuya virtud no todos los fondos públicos del sector público navarro se integran en la Tesorería de la Comunidad Foral, puesto que evidentemente los recursos de las Haciendas Locales de Navarra tienen la naturaleza de fondos públicos y, sin embargo, como hemos advertido, no se integran en el concepto estricto de Tesorería.

Este instituto jurídico aparece regulado en el Título IV (arts. 88 a 95) de la LFHPN; habiendo destacado su concepción objetiva y subjetiva, nos interesa, a la vista del ordenamiento foral, examinar sus funciones. Tales funciones pueden subdividirse en dos grandes categorías: actividades presupuestarias y actividades bancarias. Las actividades presupuestarias –básicas y fundamentales en la Tesorería de la Comunidad Foral, cuya gestión se realiza por el Departamento de Economía y Hacienda– son, de acuerdo con el art. 90 de la LFHPN, las siguientes:

a) La recaudación de los derechos y el pago de las obligaciones de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos. De acuerdo con las ideas expuestas, representan la función primordial de la Tesorería como agente financiero o cajero de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

b) El cumplimiento del principio de unidad de caja, al que se encuentra sometido la Administración de la Comunidad Foral de conformidad con el art. 12.b) de la LFHPN, y que se verifica mediante la centralización de todos los ingresos –cualquiera que sea su clase, naturaleza o denominación– generados por operaciones presupuestarias o

extrapresupuestarias. En este sentido, conviene recordar que cuando, en páginas anteriores, nos referíamos al principio de unidad presupuestaria, afirmábamos que éste era susceptible de descomponerse en dos vertientes: la unidad de documento y la unidad de caja. El principio de unidad de documento se plasma en la LFPGN, en cuanto ha de contener la totalidad de los gastos autorizados y de los ingresos previstos, mientras que el principio de unidad de caja se plasma a través de la centralización de los ingresos y gastos públicos en un único instituto jurídico, prohibiéndose la existencia de cobros y de pagos que puedan escapar al circuito financiero de la Tesorería; en consecuencia, el principio de unidad de caja es el complemento inexcusable del principio de unidad de documento, coayudando ambos al cumplimiento de las exigencias deducibles del art. 21.1 de la LOFCA que son fiel trasunto de las establecidas en el art. 134 de la CE. En lo que atañe a las operaciones extrapresupuestarias, cuyos ingresos han de centralizarse igualmente en la Tesorería, nos referiremos a ellas cuando estudiemos los medios financieros con los que cuenta aquélla para el cumplimiento de las funciones asignadas.

c) La distribución temporal y territorial de las disponibilidades dinerarias para el cumplimiento puntual de las obligaciones económicas de la Hacienda navarra. La realización de esta función demanda, en su vertiente temporal, la correspondiente ordenación de los flujos monetarios de ingresos y de gastos de la Tesorería procurando un adecuado acompasamiento entre unos y otros; para prevenir los desajustes temporales de tesorería, dentro del propio ejercicio presupuestario, el art. 94.1 de la LFHPN prevé la posibilidad de concertar las operaciones crediticias que se estimen precisas, respondiendo el esquema diseñado en dicho precepto –con alguna variación trascendente– a las previsiones contenidas en el art. 14.1 de la LOFCA. Menores problemas plantea la distribución territorial de las disponibilidades dinerarias de la Tesorería, teniendo en cuenta la modernización de las transacciones financieras y de los mecanismos de percepción de ingresos y de pago de gastos; la posibilidad de apertura de delegaciones territoriales u oficinas descentralizadas de la Tesorería navarra que brinda el citado precepto de la LFHPN ha de estimarse vigente pero superada por la realidad bancaria y financiera, puesto que el cumplimiento puntual de las obligaciones de la Hacienda foral puede reali-

zarse aun cuando el servicio de Tesorería se centralice en la capital de la Comunidad Foral.

Por su parte, la actividad bancaria de la Tesorería de la Comunidad Foral queda, prácticamente, reducida a su condición de garante de los avales contraídos por aquélla, según previene el art. 90.d) de la LFHPN; bajo una perspectiva amplia, podrían considerarse incluidas también en esta clasificación las facultades que le asisten para la realización de operaciones de crédito con objeto de cubrir sus necesidades transitorias de tesorería, facultades cuya competencia se atribuye al Consejero de Economía y Hacienda como titular del órgano que, como hemos señalado, gestiona la Tesorería de la Comunidad Foral.

Delimitadas las funciones de la Tesorería de la Comunidad Foral, corresponde ahora estudiar los medios económicos que el ordenamiento jurídico pone a su disposición para el cumplimiento de aquéllas. En este sentido, teniendo en cuenta la centralización en la Tesorería de los ingresos públicos de la Hacienda de Navarra, resulta evidente que éstos constituyen el medio fundamental para hacer frente al pago de las obligaciones económicas de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos. La inexistencia de personalidad jurídica de la Tesorería y el hecho de que el citado instituto jurídico sea gestionado por el Departamento de Economía y Hacienda determina que los cobros de los derechos económicos sean efectuados por el citado Departamento, a través de cualesquiera de los medios señalados en el art. 95.1 de la LFHPN. Los cobros de la Administración de la Comunidad Foral –ingresos de la Tesorería– habrán de realizarse a través de las cuentas corrientes abiertas a tal efecto en el Banco de España y/o en las entidades financieras públicas o privadas establecidas en Navarra, conforme ordena el art. 91.1 de la LFHPN. La norma reguladora de la Hacienda pública de Navarra establece una diferencia importante entre las entidades financieras a cuyo través han de efectuarse los cobros de la Administración de la Comunidad Foral y aquéllas otras donde habrán de situarse los fondos líquidos de la Tesorería, entendiendo por tales los definidos en el DF 358/1990, de 28 de diciembre.

La diferencia consiste en que la colocación de los fondos líquidos podrá realizarse por la Tesorería no sólo en las entidades financieras señaladas en el art. 91.1 de la LFHPN sino también en aquéllas otras

que, no teniendo establecimiento en Navarra, mantengan relaciones financieras con la Comunidad Foral (art. 92.2 de la LFHPN); incluso, dado el tenor literal del citado precepto de la LFHPN y el desarrollo efectuado por el DF citado, cabe la posibilidad de que los depositarios de los fondos líquidos puedan no coincidir con las entidades financieras a quienes se atribuye el cobro de los derechos económicos de la Hacienda navarra, puesto que aquellos depositarios deberán, para optar al depósito de los fondos líquidos de la Tesorería, suscribir los convenios de colaboración con la Comunidad Foral a que se refiere el art. 92.3 de la LFHPN; la apertura de las cuentas en las entidades financieras –sean cuentas para la percepción de los fondos de la Comunidad Foral, sean para la colocación de los fondos líquidos de la Tesorería– están sometidas a la previa autorización, con especificación de las condiciones financieras pertinentes, del Departamento de Economía y Hacienda, conforme previene el art. 93 de la LFHPN.

Puede ocurrir, sin embargo, que existan tensiones de tesorería derivadas del distinto ritmo temporal de percepción de los ingresos previstos en el Presupuesto del ejercicio y de ejecución de los pagos destinados a la cobertura de los gastos públicos autorizados; así, una concentración de los cobros en determinadas fechas del año combinado con una distribución más lineal de los pagos puede implicar que, no obstante el equilibrio presupuestario (incluido en su caso el producto de las emisiones de Deuda pública concertadas para financiar el eventual déficit), la caja de la Hacienda foral pueda, en concretos momentos, ser insuficiente para la realización de los concretos pagos a realizar. En este sentido, al lado del Presupuesto –cuya ejecución se guía por criterios de devengo de derechos y de obligaciones– una correcta gestión de la tesorería de cualquier ente público demanda la confección de un presupuesto monetario o de caja, donde se ordenen temporalmente los ingresos y pagos, cumpliendo así la Tesorería de la Comunidad Foral una de las funciones que le atribuye el art. 90 de la LFHPN, cual es la de distribuir en el tiempo las disponibilidades dinerarias para la puntual satisfacción de las obligaciones financieras. Este presupuesto monetario y el seguimiento periódico del mismo permitirán detectar, en su caso, las necesidades transitorias de tesorería y adoptar, para su cobertura, las medidas previstas en los arts. 14.1 de la LOFCA y 94 de la LFHPN.

Medidas que no son otras sino el recurso al endeudamiento público que proporcione los ingresos pertinentes para cubrir tales necesidades. Las operaciones de crédito a cuyo través se materializa el mencionado recurso presentan, sin embargo, características diferenciadas respecto del endeudamiento destinado a la cobertura de los gastos de inversión; así, por su propia naturaleza, tienen una afectación específica en cuanto que los ingresos públicos que procuran sólo pueden destinarse al objetivo antedicho, es decir, a la cobertura de las necesidades transitorias de tesorería y, en consecuencia, no pueden financiar, *con carácter definitivo*, ningún gasto público, sea éste corriente o de inversión. Por otra parte, como correctamente determina el art. 94.2 de la LFHPN, tales operaciones tienen carácter extrapresupuestario, salvo por lo que respecta a los gastos e ingresos financieros que de las mismas se deriven. La extrapresupuestariedad no significa, empero, que los ingresos correspondientes no se integren en la Tesorería de la Comunidad Foral ni que las operaciones de crédito de las que traen causa escapen a las exigencias que el ordenamiento jurídico impone a la utilización del citado recurso; la adjetivación utilizada por el legislador foral ha de entenderse, conforme hemos señalado, en el sentido de que los ingresos que procuran no derivan de recursos financieros previstos en los Presupuestos del ejercicio y, en consecuencia, sólo pueden contabilizarse por el saldo financiero neto que generen, entendiéndose por tal el diferencial que representa para la Tesorería de la Hacienda Foral el recurso a este ingreso-puente, que ha de ser cancelado dentro del mismo ejercicio presupuestario con cargo a los ingresos previstos en el Presupuesto correspondiente.

Fuera de ello, resulta evidente que nos encontramos ante la utilización del crédito público como un recurso de la Hacienda foral y, en consecuencia, el Gobierno de Navarra habrá de estar previamente autorizado por ley para concertar las operaciones financieras a que se refiere el art. 94.1 de la LFHPN; precisamente y sobre ello tratamos en la lección dedicada al endeudamiento público, ésta es la cuestión donde mayores críticas puede suscitar la regulación establecida en la norma básica de la Hacienda pública de Navarra, puesto que la concertación de las citadas operaciones aparece atribuida a la competencia del Consejero de Economía y Hacienda, previa autorización del Gobierno de Navarra.

El precepto en cuestión incurre, a nuestro juicio, en un error básico del que cabe deducir su posible colisión con el bloque de la constitucionalidad y con la propia LORAFNA; este error consiste en entender que las operaciones de crédito concertadas para la cobertura de las necesidades transitorias de tesorería no están sometidas a las exigencias de previa autorización legal que derivan de los arts. 135.1 de la CE y 26.a) de la LORAFNA. En este sentido, la exigencia de autorización legal sería, para la LFHPN, un requisito mutable, cuya exigencia dependería del destino o finalidad que el Ejecutivo diera a los ingresos procedentes del endeudamiento público; incluso, el precepto de la LFHPN que comentamos da un paso más y subvierte los esquemas jurídicos a los que ha de acomodarse, conforme la LORAFNA, el recurso al crédito público de la Comunidad Foral. En efecto, la competencia para concertar operaciones financieras que contribuyan a mejorar la gestión de la Tesorería aparece encomendada al Consejero de Economía y Hacienda cuando tales operaciones –que sólo pueden ser de endeudamiento público, cualquiera que sea su instrumentación o su plazo– competen en exclusiva al Gobierno de Navarra, de acuerdo con el mencionado art. 26.a) de la LORAFNA. Como consecuencia de esta aparente degradación competencial –que ni siquiera puede reconducirse al concepto de delegación inter-subjetiva no normativa– establecida en una norma ordinaria (lo que *per se* justificaría las dudas que sobre su constitucionalidad hemos planteado) se modifica la identificación del órgano competente para el otorgamiento de la autorización, que pasa a ser el Gobierno de Navarra –en vez del Parlamento Foral, como correctamente se desprende de la ordenación del crédito público contenida en la LORAFNA–. A la vista del ordenamiento foral ordinario, cabe señalar que el art. 94.1 de la LFHPN no sólo excepciona la exigencia de previa autorización parlamentaria para concertar operaciones de crédito, sino que, además, atribuye dicha concertación a un órgano manifiestamente incompetente, de acuerdo con el ordenamiento jurídico –ordinario y foral– como es el Consejero de Economía y Hacienda.

Sin embargo, las deficiencias en que incurre el citado precepto no se detienen en estas dos cuestiones –pese a su importancia y trascendencia– sino que se extienden al régimen jurídico sustantivo de las operaciones de crédito destinadas a la cobertura de las necesidades transitorias de tesorería y ello debido a dos circunstancias básicas: por

una parte, la LFHPN permite la concertación de operaciones de crédito por plazo superior al de liquidación de los Presupuestos, lo que contradice el significado y finalidad de la figura que venimos comentando y, por otra e íntimamente ligada con lo anterior, no prevé que dichas operaciones hayan de quedar canceladas en el transcurso del ejercicio presupuestario en que se concierten y, en todo caso, antes del 31 de diciembre. En consecuencia, una interpretación literal del art. 94.1 de la LFHPN posibilita la concertación de operaciones de crédito no autorizadas por el Parlamento y que pueden perfectamente encontrarse vigentes (es decir, no amortizadas) al finalizar el correspondiente ejercicio presupuestario, de forma que los Presupuestos del ejercicio posterior habrán de consignar los créditos precisos para atender las obligaciones financieras *extrapresupuestarias* pendientes.

## VII. EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD PRESUPUESTARIA DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA. CONCEPTO Y CLASES DE CONTROL. LA INTERVENCIÓN Y LA CÁMARA DE COMPTOS.

La última fase del procedimiento presupuestario –que cierra el ciclo completo– viene determinada por la correcta actuación del Gobierno de Navarra en la ejecución del gasto público, buscando determinar si dicha actuación se ha contraído o no a las autorizaciones contenidas en la LFPGN y en la restante normativa aplicable. Sin embargo, este control parlamentario –instrumentalmente llevado a cabo por la Cámara de Comptos y formalmente materializado en la aprobación de la LFCGN– no es el único existente, ya que, en sede de ejecución presupuestaria, existe un control interno, llevado a cabo básicamente por la Intervención de la Comunidad.

El control del gasto público se encuentra inexorablemente ligado al control de la ejecución de los Presupuestos, en la medida en que éstos han de recoger los créditos oportunos para la realización del citado gasto. La tipología de los mecanismos de control es variada y depende de una pluralidad de criterios: órgano competente, objetivos del control, momento de realización, etc.

Si nos centramos en el sujeto que realiza el control, éste puede ser interno o externo, según que se realice por la institución encargada de la ejecución presupuestaria —el Gobierno de Navarra— o por órganos ajenos a él; el control externo compete al Parlamento de Navarra asistido, como órgano técnico dependiente para el ejercicio de dicha función, por la Cámara de Comptos.

Atendiendo a la finalidad perseguida, podemos distinguir entre controles de legalidad, de oportunidad y de eficacia. En base al criterio temporal, los controles pueden ser previos, simultáneos o posteriores al procedimiento presupuestario; los dos primeros permiten la corrección, en su caso, de las posibles deficiencias en la gestión en tanto que los controles *ex post* posibilitan la exigencia de responsabilidades y la realización de valoraciones globales sobre la ejecución de los Presupuestos, pero no puede influir en la corrección del desarrollo de esta ejecución. Normalmente, los controles previos y/o simultáneos suelen ser, a su vez, controles internos, mientras que los controles posteriores son controles externos: este esquema de generalidad en la conexión entre las diferentes clasificaciones del control del gasto público es aplicable a la Comunidad Foral de Navarra.

#### **A) El control interno de la ejecución del Presupuesto.**

El control interno de la ejecución y liquidación de los Presupuestos Generales de Navarra corresponde al Consejero de Economía y Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el art. 8.c) de la LFHPN y a la regulación de dicha competencia se endereza el Título V (arts. 96 a 106) de la norma codificadora de la Hacienda Pública de Navarra. El control interno de la actividad económica y financiera se ejercerá sobre la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos, así como sobre los entes públicos de derecho privado y las sociedades públicas de la Comunidad Foral (art. 96 de la LFHPN). Sobre la delimitación del ámbito subjetivo del control interno hay, sin embargo, que hacer dos matizaciones: por un lado, la función de intervención afecta sólo a la Administración de la Comunidad Foral y sus organismos autónomos (art. 98) y, por otro, el control financiero se extiende no sólo a los órganos mencionados en el art. 96 de

la LFHPN, sino también a las entidades públicas o privadas, así como a los particulares, que reciban avales de la Comunidad Foral o subvenciones, créditos o ayudas con cargo a los Presupuestos Generales de Navarra (art. 105).

De estas matizaciones se deduce la existencia en la LFHPN de una distinción fundada en la clase de control interno ejercido por el Departamento de Economía y Hacienda, distinción que nos lleva a diferenciar entre un control de intervención y un control financiero. En una primera aproximación esquemática, y como tal sujeta a ulteriores rectificaciones, puede afirmarse que la denominada función de intervención se corresponde con un control de legalidad, mientras que el control financiero se identifica con un control de oportunidad, aun cuando éste último no excluya la comprobación de la adecuación de la actividad económico-financiera a las disposiciones legales vigentes. Las funciones en que se bifurca el control interno de la actividad económico-financiera de la Comunidad Foral se ejercerán a través de la Intervención General y la Intervención Delegada, conforme establece el art. 97.2 de la LFHPN, órganos integrados en la estructura administrativa del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.

La función interventora –fundamentalmente dirigida al ejercicio de un control de legalidad– comprende el examen y comprobación material de los ingresos y gastos de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos, pudiendo recabar los asesoramientos jurídicos y los informes técnicos que se consideren pertinentes, así como los antecedentes y documentos que se estimen precisos. Las fases por las que atraviesa la función interventora pueden sistematizarse del siguiente modo:

a) La intervención crítica o fiscalización previa de todo acto, documento o expediente susceptible de generar derechos y obligaciones de contenido económico, así como los movimientos de fondos o de valores. El art. 100 de la LFHPN especifica los gastos públicos excluidos de la citada intervención, al tiempo que habilita, en su apartado 2, al Gobierno de Navarra para que extienda la exclusión de la intervención previa a los gastos de personal y los gastos en bienes corrientes y servicios que no se encuentran sometidos a la exclusión ordenada en el

mismo artículo. Además de los supuestos de exclusión de la previa fiscalización hay que referirse a los supuestos de fiscalización limitada, que serán determinados por el Gobierno de Navarra –previo informe de la Intervención General– y a los que se refiere el apartado 3 del art. 100 de la LFHPN. Por último, es preciso mencionar la posibilidad de sustituir la fiscalización de los derechos –no de las obligaciones– por la toma de razón en la contabilidad pública de la Administración de la Comunidad Foral, de acuerdo con las previsiones del art. 100.6 de la LFHPN; esta fiscalización sustitutiva no obsta la realización de las actuaciones comprobatorias posteriores que determine la Intervención General.

La Intervención General puede, en el ejercicio de su función fiscalizadora previa, declarar su conformidad o mostrarse en desacuerdo con el fondo o con la forma de los expedientes sujetos a intervención; en este último caso, habrá de formular por escrito los correspondientes reparos, conforme previene el art. 101 de la LFHPN. La conclusión de la función fiscalizadora previa por parte de la Intervención se traduce en un verdadero y propio acto administrativo que ha de entenderse subsumido en el procedimiento de control interno y, por tanto, en el procedimiento de gestión presupuestaria en que aquél, a su vez, se contiene. La declaración de conformidad permite la prosecución del procedimiento de ejecución del gasto público, mientras que un eventual reparo de la Intervención, siempre que afecte a la autorización o disposición del gasto, reconocimiento de obligaciones u ordenación del pago, suspende la tramitación del expediente en los casos expresamente tasados en el art. 102 de la LFHPN; en los supuestos en los que la Intervención aprecie en el expediente de gasto defectos u omisiones no esenciales podrá emitir informe favorable, pero la eficacia del acto se condiciona a la subsanación de aquéllos, subsanación de la que deberá darse cuenta al órgano de control interno (art. 104 de la LFHPN).

b) La intervención formal de la ordenación del pago, sobre cuyo contenido guarda silencio la LFHPN; de acuerdo con el esquema suministrado por el ordenamiento general, hay que entender que dicha fase recae sobre el mandamiento de pago y analiza la adecuación a la legalidad del mismo.

c) La intervención material del pago, fase sobre la que también existe una falta de pronunciamiento en la norma reguladora de la Hacienda Pública de Navarra, habiendo de entender que esta fase no se proyecta sobre la pura fiscalización de los documentos del expediente de gasto público, sino sobre la comprobación material del acto liberatorio de la obligación económica de la Hacienda Foral.

d) La intervención de la aplicación o empleo de las cantidades destinadas a obras, servicios, suministros y adquisiciones, incluyendo su examen documental.

Expuestas las fases fundamentales de la función interventora, procede, a continuación, examinar el objeto y contenido del control financiero que constituye la segunda función del control interno de la Intervención. Habiéndonos referido, en su momento, al ámbito subjetivo de esta función, conviene que ahora examinemos el objeto del precitado control financiero, al que se refiere el art. 106 de la LFHPN. Esencialmente, el control financiero es un control de oportunidad o de racionalidad en la ejecución del gasto público —y no un puro control de legalidad—, aun cuando esta afirmación pueda parecer sesgada hacia consideraciones jurídicas a la vista del art. 106.1.1º de la LFHPN donde se establece, dentro de la dualidad de objetivos a los que ha de propender dicho control, la comprobación de la adecuación de la actividad económico-financiera a las disposiciones y directrices vigentes; sin embargo, la característica fundamental del control financiero, que justifica la calificación anteriormente otorgada, viene dada por el hecho de que a su través se persigue examinar el funcionamiento de la organización y de los procedimientos e instrumentos de la gestión económica y financiera del sector público navarro, así como la utilización apropiada de los ingresos públicos, aspectos ambos que deberán determinarse conforme a criterios de eficiencia y economía.

Dos ideas cabe destacar a la vista del art. 106.1.2º de la LFHPN, precepto en el que se establece el objeto fundamental del control financiero: por un lado, que dicho control se cimenta en el análisis económico de la ejecución del gasto público, sin perjuicio de que, a su través, pueda examinarse el cumplimiento de la normativa vigente en esta materia; por otro, que dicho control —aunque sea interno— se orienta a verificar la realización de los principios materiales de justicia

en el gasto público proclamados por el art. 31.2 de la CE, cumplimiento de los principios constitucionales que no es exclusivo del control interno, sino, como veremos más adelante, verificable igualmente por la Cámara de Comptos y por el TCu. De acuerdo con estas ideas, el control financiero complementa –de modo inexcusable a la vista del ordenamiento constitucional en materia de gasto público– el control de intervención o de legalidad examinado anteriormente, en cuanto una Hacienda democrática no debe perseguir únicamente que el gasto público se ajuste a la legalidad vigente sino que, además, ha de procurar que aquél se ajuste a criterios de eficiencia en la asignación de los ingresos públicos, y, en concreto, en los de carácter tributario por mandato del art. 31.1 de la CE; bajo esta perspectiva, la LFHPN rompe –siguiendo en este punto a la LGP– la inercia que históricamente ha caracterizado el control interno del gasto público en nuestro país y que determinaba que éste fuera un control de pura legalidad, prefiriendo la importancia del control sobre la eficacia en la asignación de los ingresos públicos, que sólo puede determinarse a través de métodos y técnicas suministradas por la ciencia económica.

Frente a las previsiones que para el ámbito estatal sienta la LGP, el segundo párrafo del art. 106.1º de la LFHPN establece que dicho control se efectuará por la Intervención –o bajo su dirección– mediante procedimientos de auditoría; dada la taxatividad del precepto, parece evidente la imposibilidad de recurrir a otros procedimientos distintos de los nominativamente señalados por la LFHPN para ejercer el control financiero interno de la Administración de la Comunidad Foral. Para nosotros, es preferible, previa la modificación oportuna del ordenamiento foral, dotar de mayor flexibilidad a la Intervención, de modo que ésta –o el Departamento de Economía y Hacienda en el que se incardina orgánicamente– pueda seleccionar libremente los métodos y procedimientos a través de los cuales realizar el susodicho control, ya que ello permitiría la elección individualizada del método de control en función de los objetivos perseguidos y/o de la tipología del órgano o institución sometidos al control financiero.

Aparentemente, la LFHPN no establece el control de eficacia que, en el caso del Estado se realiza a través de dos sistemas: por una parte, el análisis de coste-rendimiento y, por otra, el análisis de resultados-ob-

jetivos. A nuestro juicio, esta omisión del legislador foral es intrascendente, por cuanto entendemos que los objetivos y métodos especificados en la normativa estatal pueden ser perfectamente suplidos por una lectura amplia del art. 106.1.2º de la norma básica de la Hacienda navarra, con la única restricción de que dicho control de eficacia habrá de realizarse, de modo exclusivo, mediante procedimientos de auditoría.

La LFHPN no ordena, de modo expreso, la temporalidad de los controles financieros sobre la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, puesto que la periodicidad establecida por el art. 106.1 de aquélla sólo se refiere a los organismos autónomos mercantiles, los entes públicos de Derecho privado y las sociedades públicas de la Comunidad Foral, entidades en las que las auditorías se realizarán –al menos– una vez al año. Quizá problemas de insuficiencia de medios personales y materiales de la Intervención fueran los que, en su día, motivaron la redacción del precepto comentado, pero a nuestro juicio sería deseable que el control financiero anual –referido al ejercicio presupuestario– se ejerciese también, aunque fuera con carácter mínimo, sobre la Administración de la Comunidad Foral (empleando esta expresión en su sentido presupuestario estricto); este deseo podría cumplirse si tenemos en cuenta que la LFHPN prevé, como vimos, la realización de procedimientos de auditoría por parte de empresas privadas o entidades ajenas a la Intervención, de forma que una solución posible sería que los Presupuestos de Navarra consignasen los créditos oportunos para lograr que el control financiero –directamente por la Intervención, indirectamente a través de empresas especializadas– se extendiera a la totalidad de las entidades públicas a las que se refiere el art. 105.a) de la propia LFHPN.

Sólo queda, para concluir el examen del control financiero interno, referirnos al objeto del que se proyecta sobre las entidades públicas o privadas y/o sobre los particulares que reciban avales de la Comunidad Foral o subvenciones, créditos o ayudas con cargo a los PGN; en este supuesto, el mencionado control se orienta a determinar si las operaciones avaladas o las subvenciones, créditos o ayudas concedidos se destinan a la finalidad para la que fueron concertados u otorgados. A nuestro juicio, la LFHPN incurre en el error (que, como veremos más adelante, comparte la LFCCN) de constreñir y limitar absolutamente

el ámbito objetivo del control financiero sobre las personas físicas o jurídicas contempladas en su art. 105.b) cuando hubiera sido deseable establecer que dicho control se ejerciera a través de los medios y con las finalidades que, en su caso, determinase la propia Intervención. La solución del legislador foral elimina, ciertamente, los riesgos de una duplicidad de controles (de intervención y financiero) por parte de la Intervención –conforme se desprende de la delimitación subjetiva de las funciones de ésta, de acuerdo con el art. 95 de la LFHPN–, pero sí cabe advertir que el control sobre avales, ayudas y subvenciones de la Comunidad Foral dista mucho, a la vista de la legislación vigente, de ser un control efectivo bajo criterios económicos y financieros. Esta situación ha sido, parcialmente corregida, en lo que se refiere a las subvenciones por la Ley Foral 11/2005, de 9 de noviembre, de Subvenciones (LFS).

#### **B) El control externo del gasto público: la Cámara de Comptos y la Ley Foral de Cuentas Generales de Navarra. Relaciones entre la Cámara de Comptos y el Tribunal de Cuentas.**

Terminado el examen del control interno de la ejecución del gasto público que establece la LFHPN, debemos, para concluir este capítulo, referirnos al control externo que corresponde, conforme la LORAFNA, al Parlamento y que se plasma con la aprobación, en su caso, de la LFCGN. El proceso de formación de las Cuentas Generales de Navarra aparece regulado en la propia LFHPN, mientras que el RPN establece las especialidades del procedimiento legislativo en la tramitación del oportuno Proyecto de Ley, correspondiendo en exclusiva al Gobierno Foral la iniciativa legislativa, tal como se deduce del art. 18.1 de la LORAFNA y corroboran los arts. 7.d) y 115.2 de la LFHPN.

La competencia para elaborar y formular las Cuentas Generales de Navarra corresponde al Departamento de Economía y Hacienda –como centro gestor de la contabilidad pública de la Comunidad Foral– conforme establece el art. 110.a) de la LFHPN. El ámbito subjetivo de las Cuentas Generales de Navarra coincide, lógicamente, con el de la LFPGN, puesto que debe producirse una identidad entre las entidades y órganos a los que dicha Ley autorizó el correspondiente

gasto público y las entidades y órganos sujetos al control externo que representan las citadas Cuentas Generales. Esta coincidencia, que resulta patente si conectamos los arts. 29 y 113 de la LFHPN, implica que las Cuentas Generales de Navarra han de comprender:

- a) Las Cuentas del Parlamento de Navarra y de la Cámara de Comptos.
- b) Las Cuentas de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos.
- c) Las Cuentas de los entes públicos de Derecho privado de la Comunidad Foral.
- d) Las Cuentas de las sociedades públicas de la Comunidad Foral.

Los estados contables, representativos de la ejecución de los Presupuestos a que se contraen las Cuentas Generales y que comprenderán todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de tesorería, habrán de acompañarse de la documentación prevista en el art. 114.2 de la LFHPN y referida a la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos; las cuentas de las sociedades públicas de la Comunidad Foral deberán, además, ir acompañadas de la documentación prevista en el apartado 3 del citado art. 114 de la LFHPN, mientras que el contenido de las Cuentas del Parlamento de Navarra y de la Cámara de Comptos se regirán por lo establecido en su normativa específica.

Por lo que respecta al ámbito temporal de las cuentas y de la documentación anexa, el art. 112 de la LFHPN establece, como norma general, que aquéllas se formarán y cerrarán por períodos mensuales, salvo en lo que atañe a los organismos autónomos (sean mercantiles o administrativos), los entes de Derecho privado y las sociedades públicas de la Comunidad Foral, entidades y organismos donde la formación y rendición de cuentas tendrá, en todo caso, periodicidad anual.

Formadas las Cuentas Generales de Navarra y acompañadas de la documentación adicional prevista en la LFHPN, el Consejero de Economía y Hacienda elevará el correspondiente Anteproyecto al Gobierno de Navarra quien procederá, previas las deliberaciones y modificaciones que estime pertinentes, a la aprobación del correspondiente Proyecto de Ley Foral cuya remisión al Parlamento de Navarra habrá

de producirse antes del 15 de septiembre de cada año (cfr. art. 115.2 de la LFHPN). La tramitación parlamentaria del citado Proyecto de Ley y las especialidades del procedimiento legislativo (recogidas en el art. 154 del RPN) fueron estudiadas en su momento, juzgando en consecuencia innecesaria su repetición en este epígrafe.

La competencia del Parlamento de Navarra en orden a la aprobación de la LFCGN representa el paradigma del control externo sobre el gasto público y sobre la ejecución del Presupuesto en nuestra Comunidad, pero no constituye la única manifestación del citado control. Junto a este mecanismo genuino y específico, cabe referirse igualmente a los mecanismos normales o genéricos del control parlamentario sobre la actividad del Gobierno Foral y, en este sentido, las interpelaciones (arts. 179 a 183 del RPN), las preguntas (arts. 184 a 190 del RPN) y las mociones (reguladas en el Título XII del reiterado RPN) pueden, eventualmente, constituir mecanismos parlamentarios adicionales para que el órgano legislativo controle la acción del Gobierno en materia de Presupuesto y de gasto público; además ha de destacarse el papel fundamental que, en su caso, pueden jugar los debates de la Comisión de Economía, Hacienda y Presupuestos del Parlamento de Navarra y, en su caso, los debates de las Comisiones Especiales creadas para un trabajo concreto, de acuerdo con los mecanismos, funciones y procedimiento previstos en los arts. 60 a 62 del RPN.

Finalizado el estudio de los controles –interno y externo– del Presupuesto de Navarra, resta por examinar el papel de la Cámara de Comptos, cuya posición en el ordenamiento jurídico, como órgano técnico dependiente del Parlamento de Navarra, hace que sea difícil considerarle órgano de control externo en cuanto hay un posible choque entre su autonomía como órgano de control y su dependencia del Parlamento Foral.

La función básica de la Cámara de Comptos es la fiscalización de la gestión económica y financiera del sector público de la Comunidad Foral, así como de aquellos fondos que tengan la consideración de públicos; si bien el art. 4.1.a) de la LFCCN incluye dicha función entre las *propias* de la Cámara de Comptos, conviene señalar que dicho calificativo no debe suponer para nosotros un desconocimiento de la posición de dicha institución en el entramado institucional diseñado por la

LORAFNA ni, en lo que ahora interesa, implica considerar que dicho órgano desempeña un papel autónomo e independiente en el control de la gestión presupuestaria de la Comunidad Foral, puesto que los resultados del ejercicio de sus funciones han de ser transmitidos al Parlamento de Navarra sin que sea, en consecuencia, posible un control externo autónomo e independiente por la Cámara de Comptos, que no se relacione con el poder legislativo de la Comunidad Foral.

Dentro de la función fiscalizadora de la Cámara de Comptos –y dejando de lado sus facultades en orden al examen y censura de las Cuentas Generales de Navarra–, conviene examinar las competencias que conforme su ley específica tiene atribuidas y que pueden esquematizarse del siguiente modo:

a) La verificación de la contabilidad pública en la fase de ejecución de los Presupuestos, habiendo de informar de sus resultados al Parlamento de Navarra cuando la Cámara de Comptos lo estime pertinente o cuando dicha información sea solicitada por el propio Parlamento. Los informes sobre la contabilidad pública habrán de elaborarse trimestralmente y serán publicados en el Boletín Oficial del Parlamento de Navarra, de conformidad con lo previsto en el art. 9.1 de la LFCCN; tales informes han de recoger el desarrollo y ejecución de los Presupuestos y el reflejo de la situación patrimonial de la Comunidad Foral según los criterios contables generalmente aceptados.

b) La emisión de los informes de fiscalización. Tales informes pueden, a su vez, subdividirse en dos categorías, según que sean requeridos por el Parlamento de Navarra o que se realicen por iniciativa propia de la Cámara de Comptos. En el primer caso, los informes –específicos y no sujetos a planificación previa– se realizan a instancia de parte (en concreto por cualesquiera de los órganos señalados en el art. 5.1 de la LFCCN) debiendo, en consecuencia, ser solicitados de forma expresa –con fijación, a nuestro juicio y aunque no se señale explícitamente por el ordenamiento foral, del alcance y de los objetivos a alcanzar con los precitados informes–.

En el segundo caso, la Cámara de Comptos por propia iniciativa –es decir, sin previa intimación del Parlamento o de cualquier otro órgano de la Comunidad Foral– y sobre la base de su programa de fisca-

lización anual podrá emitir los informes que estime oportunos para la puesta en conocimiento del Parlamento de Navarra.

c) La realización de los informes de fiscalización sobre la gestión pública que, por imperativo legal, le solicite el Gobierno de Navarra o que, con carácter excepcional, le demande el propio Gobierno, previo acuerdo en este último caso de la Mesa y Junta de Portavoces del Parlamento de Navarra. Mientras que en el primer supuesto, el ejercicio de la función fiscalizadora de la Cámara de Comptos sólo puede ser instado por el Gobierno de Navarra en los casos tasados por el ordenamiento jurídico, en el segundo la competencia-deber de la Cámara no se somete, objetivamente, a causas prefijadas por el ordenamiento jurídico, sino que deriva de la solicitud del Gobierno de Navarra cuya validez aparece supeditada al previo acuerdo de la Mesa y Junta de Portavoces del Parlamento Foral.

La función fiscalizadora de la Cámara de Comptos –y las manifestaciones de dicha función previamente esquematizadas, de conformidad con el art. 8 de la LFCCN– tiene un triple objetivo, puesto que los controles que a su través se ejercen son controles de legalidad, de eficacia y de economía o de eficiencia (apartados 2 a 4 del art. 9 de la LFCCN). Este triple objetivo coincide con el asignado por la norma básica de la Hacienda navarra a la Intervención como órgano de control interno, salvando las diferencias formales que existen entre el art. 9 de la LFCC y el art. 106 de la LFHPN (en concreto, la falta de previsión expresa de un control de eficacia en ésta última, aspecto al que ya nos hemos referido).

A diferencia de la LGP y de la propia LFHPN, el art. 9 de la LFCCN se limita a definir los objetivos perseguidos con cada uno de los controles ordenados pero no regula los métodos para su consecución, silencio que nos parece positivo en cuanto permite que la Cámara de Comptos determine, en cada caso, los procedimientos y técnicas a través de los cuales controlar la legalidad, la eficacia y la eficiencia del gasto público navarro sometido a fiscalización. Mientras que el control de legalidad tiene como objetivo analizar la observancia del ordenamiento jurídico en el ejercicio de la actividad financiera del sector público de la Comunidad Foral sujeto a fiscalización, el control de eficacia busca determinar el grado de cumplimiento de los objeti-

vos previstos examinando, en su caso, las desviaciones producidas y las causas que puedan haberlas originado; por último, el control de economía o de eficiencia pretende analizar el modo de consecución de los objetivos previstos en los programas presupuestarios, atendiendo al menor coste en la realización del gasto público.

Estos dos últimos controles pueden subsumirse en un control de racionalidad en la ejecución del gasto público que, unido al control de legalidad, conforman la función fiscalizadora de la Cámara de Comptos, poniéndola instrumentalmente al servicio de los principios contemplados en los arts. 31.2 y 133.4 de la CE, a los que debe subordinarse la actividad económico-financiera de la Comunidad Foral de Navarra.

Para el ejercicio de la función fiscalizadora, enderezada al cumplimiento de los objetivos antedichos, el ordenamiento foral atribuye a la Cámara de Comptos un conjunto de facultades, potestades y prerrogativas que, recogidas en el art. 10.1 de la LFCCN, se traducen en verdaderos y propios deberes para los destinatarios –los organismos y entidades integrantes del sector público navarro– que deben proporcionar –previo requerimiento del órgano fiscalizador– todos los datos, informes, documentos o antecedentes que obren en su poder así como facilitar el ejercicio de la función fiscalizadora de la Cámara de Comptos, incluso consintiendo la presencia *in situ* de ésta en las oficinas de la entidad o dependencia administrativa sometida a control y fiscalización. El incumplimiento de los requerimientos de la Cámara de Comptos conlleva la adopción de las medidas señaladas en el art. 10.3 de la LFCCN, habiendo además de poner en conocimiento del Parlamento de Navarra la falta de colaboración de los obligados a prestársela. Frente a las previsiones contenidas en el ordenamiento estatal, la normativa foral no contempla la posibilidad de imponer sanciones pecuniarias ni ordena expresamente la iniciación del oportuno expediente de reintegro en caso de que el requerimiento incumplido por el obligado se refiera a los justificantes de inversiones o de gastos públicos aun cuando hay que entender, con base en el art. 3.2 de la LFCCN que la Cámara de Comptos habrá de dar traslado al TCU en caso de apreciar indicios de responsabilidad contable por entender que el comportamiento de la autoridad, funcionario u órgano administrativo podría integrarse en alguno de los tipos infractores contemplados en el ordenamiento vigente.

Conviene además resaltar que la Cámara de Comptos puede –en el ejercicio de su función fiscalizadora– proponer y recomendar las medidas que estime oportunas para mejorar el control y la gestión económico-financiera del sector público de la Comunidad Foral de Navarra; estas propuestas deberán hacerse constar en el correspondiente informe o memoria y de las mismas habrá de darse traslado al organismo controlado y, lógicamente, al propio Parlamento de Navarra, destinatario último de las actuaciones de la Cámara de Comptos. Las propuestas, recomendaciones o sugerencias contenidas en el informe de fiscalización podrán ser asumidas por los organismos y entidades sometidos a control, habiendo de dar cuenta la Cámara de Comptos al Parlamento de Navarra en los informes o memorias posteriores sobre la eventual adopción por aquéllos de las medidas propuestas y dirigidas a la corrección de las deficiencias observadas en su gestión económico-financiera. Vuelve así a ponerse de relieve el papel de la Cámara de Comptos en el conjunto de las instituciones de Navarra, en la medida en que no cabe que aquélla disponga medida imperativa alguna en caso de que los organismos controlados incumplan las sugerencias o propuestas formuladas en sus informes precedentes; la única reacción permitida por el ordenamiento foral consiste en la puesta en conocimiento del Parlamento de Navarra de la prosecución de las deficiencias observadas cuya corrección proponía la Cámara de Comptos con sus sugerencias.

Breves son, por último, las consideraciones que cabe realizar sobre la función de asesoramiento de la Cámara de Comptos, a la que se refieren los arts. 4.1.b) y 5 de su norma reguladora. Pese a la proclamación del primero de los preceptos citados, consideramos que no se trata de una función propia de la Cámara de Comptos, sino que tiene un marcado carácter adjetivo o secundario en relación con su función básica de fiscalización. Hasta tal punto cabe defender esta apreciación que la LFCCN no regula de modo autónomo –como hace con la función fiscalizadora, a la que dedica un Capítulo específico– el ejercicio de esta función; además, como hemos visto, la normativa foral contempla de forma fragmentaria e incompleta las potestades de la Cámara de Comptos en el ejercicio de la citada función, no previendo los efectos derivados del incumplimiento de los deberes que son exigibles a los organismos e instituciones del sector público navarro para el desempeño de dicha función.

La función de asesoramiento al Parlamento no puede ser ejercida de modo autónomo por la Cámara de Comptos sino previa solicitud de aquél y versará sobre las materias económicas y financieras que el órgano legislativo estime pertinente; nada dice la LFCCN sobre la forma de documentar los resultados de la función de asesoramiento de la Cámara de Comptos, lo que, a nuestro juicio, abunda en la consideración del carácter residual y adjetivo que dicha función tiene dentro de los cometidos del órgano técnico y auxiliar de control externo del gasto público de la Comunidad Foral.

La solicitud de asesoramiento —que constituye una facultad del Parlamento— aparece regulada en el art. 199 del RPN, pudiendo ser requerida por el Pleno, las Comisiones, la Mesa del Parlamento o la Junta de Portavoces y versará sobre los asesoramientos e informes técnicos que se estimen necesarios para las actuaciones del órgano legislativo, siendo posible recabar, si así se estima procedente, la comparecencia del Presidente de la Cámara de Comptos.

En cuanto a las relaciones entre la Cámara de Comptos y el TCu, hay que tener presente que el art. 136 CE atribuye a éste la condición de supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público, dentro del que se encuadran las Comunidades Autónomas, máxime teniendo en cuenta que el art. 22 de la LOFCA atribuye al citado Tribunal el control económico y presupuestario de la actividad financiera de aquéllas, sin perjuicio de los sistemas e instituciones de control que puedan establecer en sus respectivos Estatutos. ¿Hay una dualidad de controles, son compatibles entre sí, o la Cámara de Comptos sustituye al TCu a la hora de fiscalizar la actividad financiera de la Comunidad Foral?

El correcto entendimiento de las funciones y competencias de la Cámara de Comptos exige, sin embargo, precisar las relaciones orgánicas y funcionales existentes entre la institución específica de control del gasto público de la Comunidad Foral y el TCu estatal previsto en el art. 136 de la CE, que, como hemos dicho, le configura como el “supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado así como del sector público”, cuya competencia para controlar la actividad económica y presupuestaria de las Comunidades Autónomas aparece prevista, de forma indubitada, en el art. 153.d) de la CE y en el art.

22 de la LOFCA, precepto que señala que la competencia del TCu se ejercerá sin perjuicio de “los sistemas e instituciones de control que pudieran adoptar en sus respectivos Estatutos” las Comunidades Autónomas. La inserción en el bloque de la constitucionalidad de los órganos autonómicos de apoyo técnico para el control externo de la actividad financiera de las Comunidades implica la necesaria delimitación de las competencias y facultades propias (y, si las hubiere, concurrentes) del TCu y de la Cámara de Comptos, teniendo en cuenta que la Comunidad Foral, a semejanza de otras Comunidades Autónomas, ha establecido en su Estatuto de Autonomía –que no otra cosa es la LORAFNA– un órgano específico y orgánicamente diferenciado del estatal para el control de la actividad económico-financiera de Navarra.

La delimitación es necesaria teniendo en cuenta que “la actividad de control realizada por las Comunidades Autónomas no excluye, pues, la que pueda realizar el Estado a través del Tribunal de Cuentas, en el ámbito de sus propias competencias sobre la materia” (STC 187/1988 de 17 de octubre o STC 18/1991, de 31 de enero), de modo que no estamos ante unas competencias –de auxilio técnico al control externo del gasto público realizado por el poder legislativo– exclusivas de los órganos autonómicos y en particular de la Cámara de Comptos, sino ante competencias concurrentes (o, de modo subsidiario, principales y auxiliares), lo que implica una coexistencia orgánica sancionada constitucionalmente que, arbitrada a través de la técnica de la colaboración interadministrativa, no debe suponer una duplicidad de controles –estatal y autonómico– sobre la ejecución del gasto público y, en general, sobre la actividad económico-financiera de la Comunidad Foral de Navarra.

Antes de entrar en el examen de los mecanismos de colaboración interadministrativa entre el TCu y la Cámara de Comptos, conviene sentar algunas ideas fundamentales sobre la naturaleza y las relaciones entre los órganos técnicos –estatal y autonómico– de apoyo al Parlamento para el control externo de la ejecución del gasto público. En primer lugar, conviene destacar que las facultades y funciones del TCu –en cuanto supremo órgano fiscalizador del sector público estatal con competencia en todo el territorio– no suponen vulneración alguna del principio de autonomía financiera de las Comunidades Au-

tónomas proclamado en el art. 156.1 de la CE. En segundo lugar, el TCu es el órgano –no necesariamente único– fiscalizador de la actividad financiera pública; la única exigencia deducible del art. 136.1 de la CE consiste en que, caso “de existir diversos órganos fiscalizadores, el Tribunal en cuestión mantenga frente a los mismos una relación de supremacía” (STC ya citada 187/1988), de modo que un eventual conflicto de competencias entre el órgano de control estatal y la Cámara de Comptos habría de resolverse en favor del TCu. En tercer lugar, y en lo que hace específicamente a las relaciones entre el Tribunal de Cuentas y la Cámara de Comptos de cara a solventar los eventuales problemas que plantearía la irrenunciabilidad de las competencias del primero, hay que convenir que nuestro ordenamiento “ha utilizado la técnica de colaboración especialmente intensa del préstamo de órganos (*Organleihe*) al efectuar la Cámara de Comptos una función que constitucionalmente debería desempeñar el Tribunal de Cuentas estatal” sin que ello permita considerar transgredido “el principio que prohíbe el autoabandono de las competencias del Tribunal de Cuentas» puesto que se «deja claramente a salvo la posibilidad de que el órgano estatal ejercite en plenitud las competencias que le atribuye la Constitución”, como ha señalado la doctrina administrativa.

Por último –en esta breve exposición de las ideas básicas inexcusables para perfilar la posición institucional de la Cámara de Comptos en el entramado de órganos de control del gasto público– conviene resaltar que las dos funciones principales del TCu son la función fiscalizadora (control presupuestario externo en sentido estricto, pese a la dependencia de las Cortes Generales) y la función jurisdiccional (dirigida a la exigencia de responsabilidades contables); respecto de esta dualidad de funciones del órgano previsto en el art. 136 de la CE, el TC ha declarado (STC 181/1991, de 31 de enero) que “el Tribunal de Cuentas es supremo, pero no único, cuando fiscaliza, y único pero no supremo, cuando enjuicia la responsabilidad contable”, estableciendo así una caracterización de dicha dualidad funcional que nos permite afrontar el examen del apartado 4 del art. 18 de la LORAFNA, donde se regulan las relaciones entrambos órganos de apoyo técnico al control externo del gasto público.

En este sentido, conviene señalar que la Cámara de Comptos carece, por imperativo constitucional, de facultades jurisdiccionales, de

forma que si, en el ejercicio de su función fiscalizadora advirtiera la existencia de indicios de responsabilidad contable deberá dar traslado de las correspondientes actuaciones al TCu, conforme previenen los arts. 18.4 de la LORAFNA y 3.2 de la LFCCN. La inviabilidad de su consideración como un órgano con facultades jurisdiccionales no implica, sin embargo, que la Cámara de Comptos no tenga participación alguna en el procedimiento contable (en concreto, en sede de instrucción) aun cuando éste constituya una jurisdicción propia, necesaria, improrrogable, exclusiva y plena del TCu; en efecto, el art. 3.2 de la LFCCN prevé –con base en el art. 26.3 de la LOTCu, que permite la delegación intersubjetiva del Tribunal de Cuentas en favor de los órganos propios de fiscalización de las Comunidades Autónomas– la posibilidad de que la Cámara de Comptos pueda asumir la instrucción de los procedimientos jurisdiccionales para el enjuiciamiento de la responsabilidad contable.

Distintas son las consideraciones que cabe realizar en torno al último inciso del art. 3.2 de la LFCCN que parece habilitar, por delegación del Tribunal de Cuentas, a la Cámara de Comptos para el enjuiciamiento de las responsabilidades contables en que incurran quienes tenga a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos de la Comunidad Foral. A nuestro juicio, la atribución de competencias enjuiciadoras o jurisdiccionales a la Cámara de Comptos transgrediría la CE, la LORAFNA y la propia LOTCu, en cuanto ésta sólo permite la delegación de la instrucción pero no del enjuiciamiento; *a fortiori*, ha de tenerse en cuenta que el art. 52.1 de la LFTCu establece claramente los órganos a quienes compete el ejercicio de la jurisdicción contable, entre los que no se encuentran los órganos de control autonómicos. Los perfiles de la función jurisdiccional del TCu (STC 187/1988, de 17 de octubre, antes citada) impiden “que los órganos de control autonómico puedan realizar el enjuiciamiento contable”, de forma que la Cámara de Comptos podrá, previa delegación, llevar a cabo la instrucción del expediente, pero no así su conocimiento y resolución, que compete en exclusiva al TCu, sea cual sea el ámbito territorial de la actuación financiera en que se hayan producido los hechos a enjuiciar.

En definitiva, la única función propia de la Cámara de Comptos es la de fiscalización y, por delegación del TCu, la de instrucción de los

procedimientos de responsabilidad contable. La función fiscalizadora de la gestión económica y financiera del sector público foral no debe, sin embargo, confundirse con la función de control de la ejecución presupuestaria que, como hemos dicho, corresponde exclusivamente al Parlamento de Navarra; esta observación no implica desconocimiento de la trascendencia que supone la función fiscalizadora para el control externo del gasto público, trascendencia que deriva de la preceptividad del dictamen de la Cámara de Comptos para la aprobación por el Parlamento de Navarra de las Cuentas de la Comunidad Foral, pero sí supone diferenciar claramente ambas funciones.



## CAPÍTULO XVI

# INFRACCIONES Y DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA DE NAVARRA

*Ignacio Amatriain Cía y Fernando de la Hucha Celador*

### I. INTRODUCCIÓN.

Por razones metodológicas, hemos optado por agrupar las infracciones y delitos contra la Hacienda Pública de Navarra en una lección independiente, rompiendo así la tradición de algunos Manuales de la disciplina que tratan, de forma separada, las infracciones tributarias y las que afectan al ámbito del gasto público. Y ello por un doble orden de motivos: de un lado, porque el tratamiento unitario es consecuencia de la esencial unidad del Derecho Financiero —donde Derecho Tributario y Derecho Presupuestario no son entidades aisladas entre sí— y de otro porque ese tratamiento unitario, aunque de forma muy deficiente, es realizado por el Código Penal (CP) de 1995. Y decimos de forma muy deficiente porque si bien en su Título XIV del Libro Segundo regula los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, no es menos cierto que hay que acudir al Título XIX del mismo para encontrar (dentro de los delitos contra la Administración Pública) los delitos de malversación (arts. 432 y ss.) y de fraudes y exacciones ilegales, que constituyen tipos penales en los cuales el legislador ha

primado lo subjetivo (la Administración pública) sobre lo objetivo (la Hacienda pública, y en nuestro caso, la foral).

En el caso de las infracciones administrativas, la situación no es similar, puesto que la regulación de las mismas no se contiene de forma unitaria en un único cuerpo legal, sino que habrá que acudir a normas diferenciadas, como son la LFGT y la LFHPN para determinar las que afectan al ámbito tributario y al ámbito del gasto público, aunque en el caso de éste habrá que acudir a la LOTCu, puesto que la normativa presupuestaria sólo habla de responsabilidades sin tipificar infracciones en el sentido estricto de la expresión. Incluso, para ser más precisos, en el caso del gasto público habrá de tenerse en cuenta, igualmente, los arts. 42 a 46 de la LF 11/2005, de 9 de noviembre, de Subvenciones (LFS), aunque a ellas dedicaremos un tratamiento marginal.

La tipificación de una conducta antijurídica como delito o como infracción administrativa constituye una cuestión de política legislativa en la que no vamos a entrar, salvo para realizar una matización obvia. Mientras que Navarra carece de competencias para la tipificación de los primeros –puesto que el CP corresponde en exclusiva al Estado– no sucede lo mismo en el segundo caso y especialmente en el prisma tributario donde el Convenio faculta a la Comunidad Foral para establecer un régimen sancionador diferenciado del estatal, siempre y cuando se respeten la igualdad de los derechos y garantías de los contribuyentes, de conformidad con el art. 149.1.1º de la CE. Incluso, el art. 7.a) del vigente Convenio y la necesidad de adecuación a la LGT en cuanto a terminología y conceptos no permite deducir la posibilidad de que la LFGT tenga que realizar una tipificación de las infracciones y sanciones mimética de la estatal, ya que, a nuestro juicio, el único límite es el que deriva del precitado artículo constitucional.

Por otro lado, el examen de los delitos contra la Hacienda pública (en la acepción extensa de la expresión, comprensiva no sólo de los señalados en el Título XIV del CP sino extensible a la malversación y a la exacción ilegal de prestaciones públicas por parte de funcionarios y autoridades) corresponde, como es lógico, efectuarla a los penalistas y no a los expertos en Derecho Financiero, lo cual no significa que éstos no hayan de tener en cuenta determinados aspectos del ordenamiento

penal puesto que como ha señalado de forma reiterada la doctrina del TC los principios constitucionales del orden penal son aplicables, con matices, al ámbito del Derecho Administrativo (y también Financiero) Sancionador.

Existe, pues, siguiendo la tradicional división un Derecho Financiero Penal (o sancionador) y un Derecho Penal Financiero, correspondiéndonos a nosotros exclusivamente el examen del primero; o, dicho en otros términos, hay que distinguir si utilizamos un concepto amplio de infracción financiera, entre infracciones financieras criminalizadas (cuya comisión será constitutiva de delito o de falta regulados en el CP) e infracciones financieras no criminalizadas (cuya comisión será constitutiva de infracción administrativa). Por otro lado, conviene tener presente una diferencia importante entre infracciones en materia tributaria y en materia de gasto público. Mientras que en las primeras el legislador penal ha optado (salvo excepciones) por diferenciar delito e infracción en función de la cuantía de la cantidad defraudada o eludida, en el caso del gasto público esta diferenciación no opera bajo dicho parámetro. Junto a ello, hay que tener en cuenta que en materia de gasto público, el procedimiento sancionador no depende, de forma exclusiva, del Departamento de Economía y Hacienda, puesto que habrá que tener en cuenta las competencias enjuiciadoras que corresponden al TCu y a la Cámara de Comptos, respectivamente, de modo que el grado de intervención de la Administración de la Comunidad Foral es diferente para uno u otro tipo de infracciones financieras.

Hasta tal punto esta diferencia es importante que, técnicamente, la LFHPN no contiene un catálogo de infracciones ni de sanciones en materia de gasto público, sino que lo único que establece su Título VII (bajo el epígrafe “De las responsabilidades”) es la obligación de indemnización por los daños y perjuicios causados, sin perjuicio de las responsabilidades –penales o disciplinarias– en que pudieran haber incurrido las autoridades, funcionarios o empleados de cualquier orden que intervengan en cualquier fase del procedimiento presupuestario (art. 117). Con ello se salvan, las objeciones procedimentales derivadas de la competencia enjuiciadora del TCu e instructora (por delegación de aquél) de la Cámara de Comptos. En el ámbito estatal,

el art. 177 de la LGP sí habla de infracciones pero ello constituye un error técnico puesto que la comisión de las mismas no lleva aparejada la imposición de ningún tipo de sanción sino la obligación de indemnización o resarcimiento, es decir, declaración de responsabilidad que será exigida por el TCu.

Como hemos señalado y conviene reiterar, al igual que sucede en la mayoría de los ordenamientos jurídicos occidentales, en nuestro ordenamiento español coexiste el sistema punitivo propio del orden penal con el de infracciones y sanciones administrativas, una vez que se comprueba la concurrencia de las correspondientes infracciones. Dichas sanciones, que derivan de la actividad de policía que, junto a las de fomento y servicio público, se encomiendan a la Administración, se imponen en el marco de un procedimiento administrativo que queda sometido a control jurisdiccional (el de la jurisdicción contencioso-administrativa).

En este sentido, y por lo que hace al Derecho Tributario, éste no difiere de otros ámbitos sectoriales en los que interviene la Administración como órgano tutelante de la legalidad: existen, por tanto, infracciones y sanciones en el ámbito de lo tributario, que conviven con los denominados delitos contra la Hacienda Pública.

Al preguntarnos por la *naturaleza jurídica de lo sancionador tributario*, nos encontramos que la configuración de las infracciones y sanciones tributarias tiene una finalidad represiva, retributiva o de castigo, lo que hace que el Derecho sancionador no esté muy alejado del Derecho Penal. Por ello, cada día se alzan más voces pretendiendo la aplicación plena al Derecho sancionador tributario de los principios básicos del Derecho Penal, aun cuando creemos que la jurisprudencia del TC ha matizado, como hemos dicho, la cuestión.

De hecho venimos asistiendo a un proceso de progresiva incorporación de los principios sustantivos y formales del Derecho Penal al ámbito de lo sancionador administrativo, en general, y al de lo sancionador tributario, en particular. Resulta especialmente interesante constatar cómo desde una inicial consideración del Derecho sancionador tributario como un sistema de imputación objetiva se ha ido tendiendo progresivamente a una subjetivización en la imputación de las infracciones, de modo que el mero hecho de haber cometido aparente-

mente un hecho tipificado como infracción no tiene por qué dar lugar automáticamente a la imposición de una sanción. Para llegar a la imposición de la sanción deben tomarse en cuenta una serie de factores (que más adelante se analizarán) que permiten atribuir a un sujeto la comisión consciente o negligente de un hecho tipificado como infracción.

Además de esa creciente subjetivización del Derecho sancionador tributario se observa la reciente asunción por éste de otros principios clásicos del Derecho Penal, tales como el de personalidad de la sanción, prohibición de la analogía, irretroactividad, *ne bis in idem*, etc. A esta tarea de evolución del Derecho sancionador tributario ha contribuido notablemente la doctrina del TC, pero con matices. Por ejemplo, no tiene sentido la diferencia entre imputado y procesado aplicable al Derecho Sancionador Tributario ni tampoco puede reconocerse el derecho a no declarar, porque esto, aun perteneciendo a las garantías del proceso penal, no puede trasladarse al procedimiento sancionador administrativo.

Si bien es cierto que, a la vista del Derecho positivo, es cada vez más evidente la identidad de bienes jurídicos protegidos en el ámbito del Derecho sancionador tributario y del Derecho Penal tributario. Lo que distingue a uno y otro campo del Derecho es simplemente la distinta intensidad de la protección.

La frontera entre la infracción administrativa y el delito viene marcada exclusivamente, como hemos señalado, por razones de política legislativa. Esas razones de política legislativa se fundan en la intensidad con la que se desea preservar el bien jurídico protegido. Dicha frontera viene dada habitualmente por una cuantía (la de lo defraudado, indebidamente disfrutado, contablemente ocultado, etc.) que se fija por el legislador atendiendo a la alarma social que a partir de cierto punto cuantitativo causa el incumplimiento del deber de contribuir al levantamiento de las cargas públicas. Lo cual no deja de ser criticable porque el bien jurídico protegido no es el derecho del acreedor tributario sino el art. 31.1 de la CE, como se ha señalado por nuestra doctrina y puede ser más punible una conducta –infractora– donde la defraudación sea de 9.000 euros que otra conducta donde la defraudación sea de 300.000 euros.

En este capítulo examinaremos los arts. 66 a 78 LFGT, las normas reglamentarias que desarrollan estos preceptos de rango legal (fundamentalmente, el Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio, por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley FGFT en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, así como algunos preceptos del Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 152/2001, de 11 de junio).

No obstante, debe hacerse aquí una referencia al papel que en el ámbito de lo sancionador tributario juegan la normativa procedimental general. Así, a diferencia de lo que ocurre en la normativa estatal acerca de la materia (vid. DA Quinta LRJAP-PAC), la DA segunda de la LFACFN excluye expresamente de su ámbito de aplicación la materia sancionadora tributaria, lo que ampara perfectamente la existencia de preceptos propios y específicos tendentes a disciplinar el procedimiento sancionador tributario, al margen de lo que puedan disponer las normas sobre procedimiento sancionador administrativo de carácter general.

## II. LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

### A) Concepto de infracción tributaria.

El art. 66.1 LFGT define las infracciones tributarias como “las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes forales”, añadiendo a continuación que “las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia”.

Del análisis de dicha definición podemos extraer los siguientes elementos propios del concepto de infracción tributaria:

#### a) *Acción u omisión.*

Las infracciones tributarias consisten en acciones u omisiones a través de las cuales se vulnera el mandato o prohibición contenido en

una norma de carácter tributario. La conducta activa u omisiva puede consistir tanto en el incumplimiento de la obligación tributaria principal como en el de otras obligaciones o deberes tributarios, ya se hallen estos últimos referidos a la relación jurídico-tributaria que vincula al propio infractor con la Administración tributaria (por ejemplo, el incumplimiento del deber de presentar la autoliquidación correspondiente a un tributo) o a relaciones jurídico-tributarias de terceros (la negativa a facilitar información acerca de las operaciones realizadas con terceras personas que están siendo objeto de actuaciones inspectoras).

b) *Tipicidad.*

El comportamiento infractor, así como la sanción prevista para el mismo, debe aparecer descrito en cuanto a sus elementos esenciales en una norma de rango legal. Esta exigencia deriva de lo previsto en el art. 25.1 CE: “Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en cualquier momento”. No obstante, no es preciso (como ocurre, por el contrario, en el Derecho Penal) que la norma descriptiva de la infracción y establecedora de la sanción tenga rango de Ley Orgánica, puesto que el Derecho sancionador tributario no impone penas privativas de libertad; basta, pues, la reserva de ley ordinaria e incluso tipos infractores en blanco cuya integración pueda realizarse mediante normas reglamentarias, aunque este punto es discutible.

Obsérvese que, según se ha dicho con anterioridad, la norma de rango legal debe recoger los elementos esenciales de las infracciones y sanciones. Ello quiere decir que nos hallamos ante una reserva de ley relativa, de modo que pueden ser objeto de desarrollo por vía reglamentaria los tipos infractores legalmente definidos y especificarse de forma más detallada las sanciones a imponer. Ahora bien: la reserva de ley relativa no debe interpretarse en el sentido de que pueda ser una norma de rango reglamentario la que tipifique las infracciones y determine las sanciones aplicables.

c) *Antijuridicidad.*

Para que exista infracción, la conducta del infractor debe dar lugar a la lesión de un bien jurídico protegido, en el sentido de bien cuya protección ha sido asumida por el ordenamiento jurídico. La antijuridicidad es, pues, otro de los elementos que permite calificar una conducta como infractora y justifica la imposición de sanciones.

d) *Culpabilidad.*

Sólo puede exigirse responsabilidad cuando en el comportamiento del agente pueda apreciarse la existencia de dolo o culpa. No se trata, pues de un sistema de responsabilidad objetiva, como ya se ha apuntado con anterioridad. De lo anterior se desprende que corresponde a la Administración la carga de la prueba de la culpabilidad, en virtud del principio constitucional de presunción de inocencia (art. 24.2 CE).

No hay que olvidar, por otro lado, que el art. 66.1 LFGT permite sancionar las infracciones cometidas incluso a título de simple negligencia, proclamación legal que en su día fue declarada acorde con la CE en relación con precepto de idéntica redacción de la LGT de 1963 (STC de 26 de abril de 1990).

Así pues, debe excluirse la aplicación de sanciones en aquellos supuestos en los que se observe que no ha existido intención de incumplir los mandatos de las normas tributarias. Particularmente interesante resulta observar las diversas ocasiones en las que el TEAFN ha anulado sanciones por haber observado que la conducta del contribuyente se ha debido a una interpretación de la norma razonablemente divergente respecto de la sostenida por la Administración Tributaria. El TEAFN tampoco aprecia culpabilidad, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que se ha cumplido una obligación tributaria ante Administración no competente por razón del territorio, siendo así que la competente resulta ser la de la Comunidad Foral.

## B) Los sujetos infractores.

### a) Aspectos generales.

Es un principio fundamental del Derecho Penal el de la responsabilidad personal, de modo que las consecuencias de una infracción no se pueden exigir más que a aquellas personas que con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción. Este principio rige también en el ámbito de lo sancionador tributario, pero con ciertos matices que examinaremos a continuación.

Reflejo de la asunción del principio penal de personalidad de la pena por el Derecho Tributario es la STC de 12 de mayo de 1994, que declara inconstitucional un precepto de la Ley del IRPF de régimen común en la medida en que consideraba responsables de las sanciones tributarias a todos los miembros de la unidad familiar, independientemente de que hubieran cometido o no las infracciones generadoras de las sanciones.

Para empezar, así como en el Derecho Penal las personas jurídicas no pueden ser responsables penalmente (en virtud del axioma *societas delinquere no potest*), en el Derecho sancionador administrativo, al no existir penas de privación de libertad, no hay inconveniente en declarar a las personas jurídicas responsables de la sanción que pueda llevar aparejada la comisión de una infracción. Claro está, en esos casos la concurrencia de dolo o culpa en la comisión de la infracción sólo podrá ser apreciada en el comportamiento de las personas físicas que actúen como órganos de gobierno o representantes.

El TC ha venido a reconocer la capacidad de las personas jurídicas para cometer infracciones en el ámbito de lo sancionador administrativo en su Sentencia de 19 de diciembre de 1991. Dicho pronunciamiento es perfectamente trasladable al ámbito de lo sancionador tributario, por cuanto no existen sustanciales diferencias en este punto entre el Derecho sancionador administrativo y el tributario.

Por otro lado, así como en el Derecho Penal la comisión de un ilícito penal por varias personas da lugar a que cada una de ellas sea sancionada con la correspondiente pena de forma individual, en el ámbito de lo sancionador administrativo, en general, la multa será única

aunque haya varios sujetos infractores, debido al carácter pecuniario que generalmente reviste la sanción. Así ocurre también en el ámbito de lo sancionador tributario, de modo que cuando sean varios los autores, cómplices o colaboradores en la comisión de la infracción, la multa será única, siendo todos los infractores responsables solidarios de su pago.

b) *Delimitación legal de los sujetos susceptibles de ser considerados infractores.*

Todo lo anteriormente dicho da lugar a que el art. 66.3 LFGT considere sujetos infractores a las personas físicas o jurídicas y a las entidades mencionadas en el art. 25 LFGT que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes forales y, en particular, las siguientes:

a) Los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes, sustitutos, retenedores u obligados a ingresar a cuenta.

No parece muy adecuada la ubicación sistemática de los retenedores y obligados a ingresar a cuenta entre los sujetos pasivos de los tributos, pues no son propiamente sujetos pasivos de tributo alguno; más bien se trata de obligados tributarios que se ven compelidos a cumplir una prestación tributaria a cuenta de la obligación tributaria principal. De hecho, la nueva LFGT no atribuye un tratamiento unitario a los sujetos pasivos (contribuyente y sustituto) y a los retenedores y obligados a ingresar a cuenta.

b) La sociedad dominante en el régimen de declaración consolidada.

Téngase en cuenta que la deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades, dentro del régimen de consolidación fiscal, se calcula conjuntamente para todas las sociedades del grupo, tras la consolidación de sus balances y cuentas de resultados. Resulta, pues, razonable que siendo la sociedad dominante la que ostenta la representación del grupo en las relaciones con la Hacienda (art. 116.2 LFIS), sea el sujeto de imputación de las infracciones cometidas en el ámbito de este régimen.

c) Las entidades en régimen de transparencia fiscal; dicha mención carece de sentido actualmente porque estas entidades han desaparecido (siendo sustituidas por las sociedades patrimoniales, que, a su vez, y si se sigue la línea de reforma del IS planteada por el Estado también desaparecerán, lo cual obligaría a modificar la LFGT).

d) Los obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria, conforme a lo establecido en los arts. 103 y 104 LFGT y en las normas reguladoras de cada tributo.

e) El representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar.

A todos estos supuestos hay que añadir lo que expresamente prevé la DA Séptima de la LF 16/2003, de 17 de marzo: “Las referencias contenidas en la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo relativas a las entidades en régimen de transparencia fiscal, deberán entenderse realizadas a las Agrupaciones de Interés Económico Españolas y Europeas y a las Uniones Temporales de Empresas”.

Obsérvense supuestos de imputación de la sanción al representante legal de persona incapacitada en las SSTS de 24 de enero de 1996 y 2 de mayo de 1996.

Examinado el contenido del art. 66.3 LFGT, se concluye que la lista anteriormente transcrita tiene carácter *numerus apertus*, pues la proposición inicial del precepto incluye la definición general de sujeto infractor, para luego enumerar los supuestos más habituales, pero sin excluir otros no expresamente contemplados en la relación.

c) *Circunstancias excluyentes de la responsabilidad.*

El art. 66.4 LFGT enumera una serie de circunstancias cuya concurrencia elimina la responsabilidad por infracción tributaria. Son las siguientes:

- a) Cuando las acciones u omisiones se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.

A estos efectos ha de tenerse en cuenta el concepto de capacidad de obrar en el orden tributario, definido en el art. 35

LFGT, que es objeto de examen en otro capítulo de esta obra.

- b) Cuando concurra fuerza mayor.
- c) Cuando las acciones u omisiones deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la decisión.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este supuesto ampara todos aquellos casos en que se haya producido, por ejemplo, una autoliquidación basada en una razonable interpretación de la norma.

Como se ha visto al tratar de la culpabilidad como elemento que ha de concurrir para que pueda considerarse cometida una infracción tributaria, este supuesto es más un caso de ausencia de infracción por inexistencia de culpabilidad que uno de exclusión de responsabilidad.

- e) Cuando la actuación del obligado tributario haya venido guiada por los criterios manifestados por la Administración en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas en los términos establecidos en la propia LFGT.

En este sentido véase cómo el art. 94.2 LFGT exime de responsabilidad, en determinadas condiciones, a quien haya actuado conforme a los criterios expresados por la Administración en contestación a consulta por él formulada.

### **C) Clases de infracciones.**

#### *a) Introducción.*

La LFGT distingue dos tipos de infracciones: simples y graves. El estudio de las infracciones tributarias debe iniciarse por el de las infracciones graves, puesto que las simples se definen por exclusión respecto de las graves.

b) *Las infracciones graves.*

Las infracciones graves aparecen recogidas en el art. 68 LFGT, que prevé cinco tipos de conductas infractoras. Dentro del conjunto de infracciones graves podemos distinguir, a su vez, dos subgrupos:

- comportamientos de resultado dañoso para la recaudación tributaria. Entre éstos se incluyen los previstos en las letras a), b) y c) del art. 68 LFGT;
- comportamientos que no dan lugar a un resultado dañoso inmediato para la Hacienda Pública, sino que son actos preparatorios de la omisión o defraudación, que se consumará en un momento posterior. Son los previstos en las letras d) y e) del art. 68 LFGT.

Esta distinción da lugar, en primer término, a que las sanciones que se impongan se fijen de forma distinta y, por otro lado, a una discusión acerca del posible concurso entre tipos infractores de uno y otro subgrupo.

a) Omisión de ingreso en los tributos con autoliquidación.

El art. 68.a) LFGT tipifica como infracción grave “dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 52.3 de esta Ley Foral o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 117 de esta Ley Foral”.

El núcleo de la conducta infractora consiste en la omisión total o parcial del ingreso de la deuda tributaria, o más concretamente expresado, en la evasión de este ingreso.

No hay que olvidar que el concepto de deuda tributaria del art. 50 LFGT comprende no sólo la cuota de los tributos tradicionales sino también el importe de los pagos anticipados (retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados), lo que conlleva que el tipo infractor se extiende también a estos otros conceptos no identificables estrictamente con cuotas tributarias.

Aunque el art. 68.a) LFGT no lo diga expresamente, el precepto se refiere a las omisiones de ingreso cometidas en tributos con autoliquidación.

En este sentido, la STS de 9 de diciembre de 1997 ha señalado que “el tipo sancionador de referencia, en los casos de autoliquidación obligada, ha de referirse a la omisión del deber de ingreso de la deuda tributaria concreta resultante de la misma autoliquidación, no a la falta de ingreso de una deuda tributaria inexistente en el momento de producirse aquélla –la autoliquidación, se entiende– y que sólo pudo concretarse ulteriormente por la Administración como resultado de la regularización propuesta”, añadiendo que para que pueda sancionarse con base en dicho precepto la confección inexacta o incorrecta de una autoliquidación es preciso que “la declaración-liquidación sea tan manifiesta e injustificadamente errónea como para calificarla de inexistente”. La simple discrepancia razonada y razonable en la interpretación de la norma tributaria no puede fundar la aplicación de la sanción sobre la base de la falta de ingreso de una deuda tributaria que sólo con posterioridad a la discrepancia técnica de la Administración era posible concretar.

Por el contrario, no se comete la infracción:

- cuando habiéndose cumplido con el deber de declarar de manera correcta, no se ingresa la deuda tributaria. En estos casos procederá la apertura de la vía de apremio conforme a lo previsto en el art. 117 LFGT.
- cuando habiéndose incumplido inicialmente con la obligación de declarar e ingresar, se presenta espontáneamente (esto es, sin requerimiento previo de la Administración) una declaración complementaria (art. 52.3 LFGT).

b) Infracción del deber de declarar en los tributos “de contraído previo”.

El art. 68.b) LFGT se refiere a los supuestos en que la deuda tributaria es exigida mediante el procedimiento clásico de declaración del sujeto pasivo seguida de la correspondiente liquidación administrativa, tras cuya notificación se inicia el período voluntario de pago.

Su dicción literal tipifica como infracción grave “no presentar, presentar fuera de plazo previo requerimiento de la Administración tributaria o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda

practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación”.

También aquí el elemento esencial de la conducta infractora es el incumplimiento del deber de declarar, de modo que la presentación de una declaración complementaria de forma espontánea elimina la calificación de infracción.

c) Disfrute ilícito de beneficios fiscales o de devoluciones.

El art. 68.c) LFGT dispone que constituye infracción grave “disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones”.

Poco añade el tipo infractor expuesto al descrito en la letra a) del mismo precepto: si acaso, la obtención indebida de devoluciones. En estos casos, el perjuicio económico para el Tesoro no consiste simplemente en dejar de percibir la deuda en la cuantía establecida en la ley, sino que, además, se produce un acto de disposición, una salida de caja o desembolso en beneficio de un sujeto que no tiene derecho a la devolución.

Acerca de este tipo infractor la STS de 26 de julio de 1997 ha indicado que “la mera solicitud de una deducción en el IVA cuando de nuevo la Administración comprueba y liquida, corrigiendo lo que a su juicio tenía de indebida tal solicitud, implica una conducta que no encaja en el tipo de la infracción grave, máxime tratándose de la aplicación de un nuevo impuesto de farragoso entendimiento y de errores cometidos, no ocultados, en la primera liquidación trimestral de la aplicación de tal impuesto”.

d) Falseamiento de deducciones a practicar en declaraciones futuras.

Constituye también infracción grave “determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros” (art. 68.d) LFGT).

A diferencia de los tipos que hemos examinado en los apartados anteriores y del mismo modo que veremos en el tipo del apartado siguiente, la conducta infractora no da lugar a un perjuicio económico

directo e inmediato para el Tesoro (es decir, no hay una falta de ingreso inmediato), sino que nos encontramos con una conducta de carácter meramente preparatorio de futuras evasiones.

Son ejemplos típicos de conductas infractoras encuadrables en este tipo:

- la confección de una factura falsa correspondiente a un servicio que no ha sido realmente prestado: dicha factura podrá utilizarse en una posterior declaración del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades para justificar un gasto deducible que realmente no existió;
- de forma similar, la confección de una factura falsa correspondiente a un servicio no prestado y que será utilizada en el futuro para justificar una deducción de una cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que nunca llegó a soportarse.

Una situación de este género se contempla en la STS de 27 de enero de 2003, que describe muy gráficamente un supuesto de infracción incardinable en este tipo: “Es indiscutible que en este tipo específico de infracción tributaria grave se encuentra la declaración de pérdidas (es más técnico decir bases imponibles o liquidables [en el caso de Navarra] negativas) inexistentes o excesivas, susceptibles de ser compensadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades, con bases imponibles positivas de ejercicios futuros”.

En caso de concurso de esta infracción con aquéllas otras en las que se produce directa e inmediatamente la evasión fiscal, resultará de aplicación lo previsto en el art. 77.1 LFGT, de modo que resultará deducible la sanción que se imponga por el motivo que es ahora objeto de nuestro examen respecto de la que se imponga cuando se produzca la verdadera y auténtica evasión fiscal.

La STS anteriormente citada declara compatible la comisión de esta infracción con otra consistente en la posterior compensación de bases imponibles negativas incorrectas, que dará lugar a disminución de la cuota del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio en que se produzca la compensación.

e) Falseamiento de resultados por entidades en régimen de transparencia.

Recordamos que son entidades transparentes aquéllas cuyos beneficios son directamente imputados a los socios (desde el punto de vista fiscal), hayan sido o no objeto de distribución, de modo que es en el impuesto correspondiente a cada socio (IRPF, si es persona física o Impuesto sobre Sociedades, si se trata de persona jurídica) donde se produce la definitiva tributación.

Con las últimas modificaciones introducidas en la normativa sobre transparencia fiscal, la entidad transparente (sociedad patrimonial para hablar correctamente) es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y debe satisfacer la cuota que le corresponda por los resultados obtenidos en el ejercicio, operando así el pago de esa cuota como un pago a cuenta del impuesto que finalmente deberán satisfacer los socios.

De lo anterior se deduce que aquí la evasión se produce en dos fases, a través del encadenamiento de dos tipos de conductas: una, la de la sociedad patrimonial que falsea sus resultados y otra, la de los socios, que acogen esa falsa imputación de resultados.

Concretamente, según el art. 68.e) LFGT constituye infracción grave “determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad”.

Así pues, la ley considera que en estos casos la infracción sancionable es la cometida por la sociedad, al falsear sus resultados. Por el contrario, no habrán de ser sancionadas con arreglo a este tipo infractor ni la omisión de ingreso por parte de la sociedad transparente (patrimonial) ni la omisión de ingreso por parte del socio, como consecuencia del acogimiento de una imputación de beneficios inferior a la real, pues son conductas estas subsumibles en el tipo infractor previsto en el art. 68.a) LFGT.

### c) *Las Infracciones simples.*

Si examinamos el elenco de infracciones simples que aparece recogido en la LFGT, nos encontraremos con que se trata, en general, de infracciones sin perjuicio económico directo. Sin embargo, no pode-

mos esgrimir este rasgo como definitorio de las infracciones simples, ya que hay algunas infracciones graves en las que también concurre esta nota [por ejemplo, la tipificada en el art. 68.d) LFGT, que hemos examinado en el apartado anterior]. También podemos caracterizar las infracciones simples diciendo que en su mayoría se refieren a la violación de deberes formales, asociados, en general, a la gestión de los tributos.

Otro rasgo apreciable en las infracciones simples es el de la posibilidad de su comisión por cualquier persona, independientemente de su carácter de sujeto pasivo y al margen de que sea parte en una relación jurídico-tributaria concreta.

Las infracciones simples están definidas en el art. 67 LFGT de forma residual (de modo que son infracciones simples todas aquellas violaciones del ordenamiento jurídico-tributario debidamente tipificadas y que no constituyan infracciones graves). Este método de definición resulta criticable, puesto que atenta contra los principios de tipicidad y seguridad jurídica, sobre todo si tenemos en cuenta que los apartados 2 y 3 de dicho precepto permiten incluso la remisión de algunos aspectos relativos a la tipificación de las infracciones simples a normas de rango reglamentario.

Hasta tal punto la definición de las infracciones simples es de carácter residual y dependiente de la de las infracciones graves que en caso de concurso entre ambas (esto es, cuando se cometa una infracción simple como paso previo a la comisión de una infracción grave), sólo se sancionará la infracción grave, al subsumirse el tipo de la infracción simple en el de la grave. Así se desprende del contenido del propio art. 67 LFGT, que “constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios (...) cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción”.

Dicha definición general aparece, no obstante, complementada por una relación de conductas que, en particular, tienen la consideración de infracciones simples:

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

La extensión de este tipo infractor ha de delimitarse a la luz del contenido de las infracciones descritas en las letras a) y b) del art. 68 LFGT y del criterio de graduación previsto en el art. 71.1.d) LFGT, de tal modo que sólo cuando el resultado de la declaración o autoliquidación no presentada (incorrecta o inexacta) sea negativa habrá de entenderse cometida la infracción simple del art. 67.1.a);

- 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 arts. 103 y 104 LFGT;
- 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.

### III. LAS SANCIONES TRIBUTARIAS.

#### A) Aspectos generales.

Al igual que ocurre con la tipificación de las infracciones, rige el principio de reserva de ley para el establecimiento de las sanciones. Ciertamente tal reserva de ley no se halla expresamente recogida en nuestro texto constitucional, pero la STC de 7 de abril de 1987 ha venido a reconocer tan elemental exigencia, que, por cierto, se prevé en los arts. 11.c) y 66.1 LFGT.

La LFGT dedica la sección 2ª del Capítulo VI del Título III a la regulación de las sanciones tributarias. Como introducción a dicha

sección, el art. 69 LFGT hace relación de las posibles sanciones a aplicar en caso de comisión de infracciones en el ámbito tributario.

Examinadas todas ellas, podemos distinguir dos clases de sanciones: pecuniarias y no pecuniarias. En caso de apreciarse la comisión de infracción habrá de imponerse en todo caso sanción pecuniaria. No ocurre lo mismo con las sanciones no pecuniarias, pues para su imposición deben concurrir, además de la apreciación de la comisión de infracción, otras circunstancias adicionales que serán objeto de examen más adelante.

Las *sanciones pecuniarias* pueden consistir en multas fijas o proporcionales. Las multas fijas se aplican a las infracciones simples, se establecen directamente por el legislador, marcando un máximo y un mínimo, y no tienen relación alguna con el eventual perjuicio económico causado.

En cambio, las multas proporcionales quedan reservadas para las infracciones graves y guardan relación con el perjuicio causado a la Hacienda Pública, pues su cuantía dependerá generalmente del importe que se haya pretendido dejar de pagar a la Administración tributaria. En efecto: las multas proporcionales se giran ordinariamente sobre las cantidades que hubieran dejado de ingresarse o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos, salvo las excepciones que serán objeto de examen al tratar de las infracciones graves (art. 69.1 LFGT).

Como *sanciones no pecuniarias*, el art. 69 LFGT configura las siguientes:

- pérdida durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales (apartado 2);
- prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con la Administración de la Comunidad Foral u otros entes públicos (apartado 3);
- suspensión por plazo de hasta un año de empleo o cargo público (apartado 4).

La imposición de estas sanciones no pecuniarias es discrecional, a la vista del empleo del verbo *podrán* en los arts. 73 y 76.3 LFGT, que son los preceptos que las prevén.

**B) Las sanciones por infracciones graves.**

a) *Omisión de ingreso en los tributos con autoliquidación e infracción del deber de declarar en los tributos “de contraído previo”.*

Las sanciones previstas por la LFGT para ambos tipos infractores son idénticas, pues la lesión causada a la Hacienda Pública es, al fin y al cabo, la misma, radicando la diferencia entre los tipos infractores de las letras a) y b) del art. 68 simplemente en la distinta intensidad de la colaboración del obligado tributario con la Administración tributaria a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias, esto es, en el mero hecho del empleo del sistema de autoliquidación o de liquidación tradicional.

Ordinariamente, la sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por ciento de la cuota evadida o dejada de ingresar (art. 76.1 LFGT), resultando exigibles, además intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practique la liquidación que regularice la situación tributaria (art. 76.2 LFGT). No obstante, si la falta de ingreso corresponde a tributos repercutidos, retenciones o ingresos a cuenta por retribuciones en especie, la multa oscilará entre el 75 y el 150 por ciento de la cantidad defraudada (art. 77.3 LFGT).

En casos especialmente graves se prevé la aplicación de sanciones de privación de derechos, tales como la exclusión por un plazo de cinco años de la contratación pública y la pérdida, durante un plazo de hasta cinco años, de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios e incentivos fiscales. Esa especial gravedad viene dada por la entidad cuantitativa de lo defraudado (ha de representar más del 50 por ciento de las cantidades que hubieran debido ingresarse y exceder de 30.050,61 euros), así como por la concurrencia de circunstancias tales como la resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria o la utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de la misma por medio de persona interpuesta (art. 76.3 LFGT).

b) *Disfrute ilícito de beneficios fiscales o de devoluciones.*

En este caso la sanción consiste en multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por ciento de la devolución indebidamente recibida, pudiendo también imponerse las sanciones consistentes en privación de derechos cuando concurren las circunstancias antes aludidas.

c) *Falseamiento de deducciones a practicar en declaraciones futuras.*

Dado que el sujeto activo de la infracción puede ser tanto el propio sujeto pasivo que prepara su evasión fiscal como un tercero y que se trata de simples actos preparatorios de evasiones fiscales futuras, la sanción a aplicar no puede consistir en multa proporcional a la deuda evadida, sino que estará relacionada con el importe de la partida o deducción improcedentemente acreditada. En concreto, la multa será del 10 por ciento de las cantidades, gastos o partidas negativas a compensar o a deducir, cuando la compensación, deducción o reducción vaya a realizarse en la base y del 15 por ciento, cuando se trate del acto preparatorio del falseamiento de una deducción en cuota (art. 77.1 LFGT).

Respecto de los supuestos de concurso de estas infracciones con aquéllas otras que dan lugar a lesión económica para la Hacienda Pública nos remitimos a lo dicho al examinar esta concreta infracción en su epígrafe correspondiente.

d) *Falseamiento de resultados por entidades en régimen de transparencia (sociedades patrimoniales).*

La sanción consiste en multa pecuniaria proporcional calculada con base en el incremento de las cantidades a imputar a los socios, derivado de la actuación comprobadora e investigadora de la Administración tributaria. Con carácter general, la multa oscilará entre el 20 y el 60 por ciento de las cantidades ocultadas, si se trata de imputación de bases; pero tratándose de falsa imputación de deducciones, bonificaciones o retenciones, la multa podrá ir desde el 50 hasta el 150 por

ciento de tales deducciones, bonificaciones o retenciones falsamente imputadas.

### **C) Las sanciones por infracciones simples.**

Se contemplan en el art. 72 LFGT, estableciéndose, como norma general, una sanción consistente en multa que podrá oscilar entre los 6,01 y los 901,52 euros (apartado 1), dejando a salvo las infracciones que se examinarán a continuación:

— El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado, a que se refieren los arts. 103 y 104 LFGT, se sancionará con multas de 6,01 a 901,52 euros por cada dato omitido, falseado o incompleto que debiera figurar en las declaraciones correspondientes o ser aportado en virtud de los requerimientos efectuados, sin que la cuantía total de la sanción impuesta pueda exceder del 3 por ciento del volumen de operaciones del sujeto infractor en el año natural anterior al momento en que se produjo la infracción. Este límite máximo será de 30.050,61 euros cuando los años naturales anteriores no se hubiesen realizado operaciones, cuando el año natural anterior fuese el del inicio de la actividad o si el ciclo de producción fuese manifiestamente irregular. Si los datos requeridos no se refieren a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor, la cuantía total de la sanción impuesta no podrá exceder de 1.803,04 euros.

Si, como consecuencia de la resistencia del sujeto infractor o del incumplimiento de sus obligaciones contables y formales, la Administración tributaria no pudiera conocer la información solicitada ni el número de datos que ésta debiera comprender, la infracción simple inicialmente cometida se sancionará con multa que no podrá exceder del 5 por ciento del volumen de operaciones del sujeto infractor en el año natural anterior al momento en que se produjo la infracción, sin que, en ningún caso, la multa pueda ser inferior a 901,52 euros. El límite máximo será de 48.080,97 euros si los años naturales anteriores no se hubiesen realizado operaciones, o el año natural anterior fuese el

de inicio de la actividad o si el ciclo de producción fuese manifiestamente irregular. Cuando los datos no se refieran a una actividad empresarial o profesional del sujeto infractor, este límite máximo será de 3.005,06 euros (apartado 2).

— Serán sancionadas en cada caso con multa de 150,25 a 6.010,12 euros las siguientes infracciones (apartado 3):

a) La inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad y en los registros exigidos por normas de naturaleza fiscal.

b) La utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda, según su naturaleza, que dificulte la comprobación de la situación tributaria.

c) La transcripción incorrecta en las declaraciones tributarias de los datos que figuran en los libros y registros obligatorios.

d) El incumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.

e) El retraso en más de cuatro meses en la llevanza de la contabilidad o de los registros establecidos por las disposiciones fiscales.

f) La llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.

g) La falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración tributaria o la negativa a su exhibición.

— El incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal de actividades empresariales o profesionales será sancionado con multa de 6,01 a 901,52 euros (apartado 4).

— Cuando las infracciones tributarias simples sancionadas consistan en el incumplimiento o en el cumplimiento incorrecto de los deberes de expedir y entregar factura y, en su caso, de consignar la repercusión de cuotas tributarias, que incumben a los empresarios o profesionales, la cuantía total de las multas impuestas en aplicación de lo dispuesto en el art. 72.1 LFGT no podrá exceder del 5 por ciento del importe de las contraprestaciones del conjunto de las operaciones que hayan originado las infracciones correspondientes.

Cuando el sujeto infractor haya incumplido de manera general los deberes de colaboración en la gestión tributaria a que se refiere el párrafo anterior, o la Administración tributaria no pueda por causa de aquél conocer el número de operaciones, facturas o documentos análogos, que hayan originado una infracción tributaria simple, en cada caso, será considerado responsable de una única infracción simple y sancionado con multa entre 150,25 euros y una cantidad igual al 5 por ciento del volumen de sus operaciones en el período de tiempo al que la comprobación se refiera (apartado 5).

— Quienes en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria no utilicen o faciliten su número de identificación fiscal en la forma prevista reglamentariamente, serán sancionados con multa de 6,01 a 901,52 euros. Esta sanción se aplicará independientemente por cada infracción simple cometida. No obstante, cuando el sujeto infractor haya incumplido de manera general este deber de colaboración será considerado responsable de una única infracción simple y sancionado con multa entre 150,25 y 3.005,06 euros o, si el incumplimiento se hubiese producido en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, del 5 por ciento del volumen de sus operaciones en el período de tiempo al que la comprobación se refiera.

Cuando una entidad de crédito incumpla los deberes que específicamente le incumben a raíz de la indebida identificación de una cuenta u operación, de acuerdo con el art. 72.2 de la LF 3/1988, de 12 de mayo, de PGN para 1988, será sancionada con multa del 5 por ciento de las cantidades indebidamente abonadas o cargadas, con un mínimo de 901,52 euros, o si hubiera debido proceder a la cancelación de la operación o depósito, con multa entre 901,52 y 6.010,12 euros.

El incumplimiento de los deberes relativos a la consignación del número de identificación fiscal en el libramiento o abono de los cheques al portador será sancionado con multa del 5 por ciento del valor facial del efecto, con un mínimo de 901,52 euros.

La falta de presentación de las declaraciones o comunicaciones que las entidades de crédito deban presentar acerca de las cuentas u otras operaciones cuyo titular no haya facilitado su número de identificación fiscal, así como la inexactitud u omisión de los datos que deban fi-

gurar en ellas, serán sancionadas en la forma prevista en el art. 72.2 LFGT (apartado 6).

— 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 300,51 a 6.010,12 euros (apartado 7).

El art. 73 LFGT establece, además, sanciones accesorias de privación de derechos, que resultarán de aplicación siempre que la infracción simple cometida dé lugar a una sanción pecuniaria de cuantía igual o superior a 6.010,12 euros y que de la infracción cometida se deriven consecuencias de gran trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria. La sanción accesoria consiste en la privación, por un período máximo de dos años, del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales aplicables y de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas, así como en la imposibilidad de contratar durante el mismo período de tiempo con la Administración de la Comunidad Foral y otros entes públicos.

#### **D) Los criterios de graduación de las sanciones.**

Al examinar las sanciones pecuniarias a imponer con motivo de la comisión tanto de infracciones simples como de infracciones graves, hemos visto cómo el legislador no establece ordinariamente una cuantía concreta (ya sea fija o porcentual) para el importe de la sanción, sino que fija una banda con un mínimo y un máximo, límites entre los cuales puede el aplicador del Derecho (ya sea el órgano sancionador, el órgano administrativo revisor o, en última instancia, el judicial) moverse discrecionalmente. Pero no ha de entenderse tal discrecionalidad como libre arbitrio, sino como discrecionalidad motivada y basada en la apreciación de una serie de circunstancias o criterios que conducirán a la graduación de la sanción.

La existencia de criterios de graduación moduladores de la imposición de sanciones está fundamentada en los principios de personalidad de la pena (que exige tener en cuenta las circunstancias personales que concurren en el infractor) y proporcionalidad (la sanción ha de guardar cierta relación con la entidad del ilícito cometido).

Esos criterios de graduación aparecen recogidos en el art. 71 LFGT y son los siguientes:

a) La comisión repetida de infracciones tributarias.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción mínima se incrementará entre 10 y 50 puntos. Se produce comisión repetida de infracciones tributarias cuando el sujeto infractor haya sido sancionado por infracción tributaria de naturaleza análoga a la que se pretenda imponer y en virtud de resolución firme en vía administrativa, dentro de los cinco años anteriores a la comisión de la infracción objeto del expediente [arts. 14.1.a) y 16.1 RISTN].

A juicio de la doctrina resulta chocante que habiéndose reducido el plazo de prescripción a cuatro años, se contemple un plazo de cinco años a efectos de la apreciación de la reincidencia, así como que se compute a tal efecto no la comisión de infracciones durante el período de esos cinco años, sino aquellas infracciones respecto de las que haya recaído resolución sancionadora firme en vía administrativa dentro de ese plazo de cinco años.

b) La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria o la obstrucción a la acción investigadora de la misma.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 50 puntos.

Cuando concorra esta circunstancia en la comisión de una infracción simple el importe de la sanción se incrementará entre un 20 y un 40 por 100 del importe de la cuantía máxima.

Se da la paradoja de que este criterio de graduación constituye, además, infracción tributaria simple tipificada en el art. 67.1.f) LFGT, lo que daría lugar, en principio, a una ilógica doble consideración de

un mismo ilícito a efectos de la imposición de sanciones (como infracción y como criterio de graduación). No obstante, los arts. 67.1 LFGT y 13.1 RISTN aclaran la aparente antinomia, precisando que esta conducta tendrá carácter de infracción simple cuando se produzca en la fase de gestión de los tributos y siempre que no constituya infracción grave o se aplique como criterio de graduación para la imposición de una sanción por comisión de infracción grave.

c) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos, se considerarán principalmente medios fraudulentos los siguientes: la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados.

Cuando concurra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 20 y 75 puntos.

Nos encontramos aquí nuevamente ante otro supuesto en el que se produce la doble consideración de una circunstancia a efectos de la imposición de sanciones. En efecto: aparte de que nos hallamos ante un criterio de graduación de las sanciones [tanto de las simples como de las graves, a la vista de lo que disponen los arts. 14.1.b) y 18 RISTN], las anomalías sustanciales en la contabilidad a las que se hace alusión en este precepto constituyen también infracción simple (art. 9º RISTN). Esa concurrencia de normas sancionadoras y graduadoras de la sanción ha de resolverse a la vista de lo que dispone el art. 67.1 LFGT, de tal modo que sólo nos hallaremos ante la comisión de una infracción simple cuando no se considere grave o no pueda reputarse esta circunstancia como criterio de graduación de una sanción por infracción grave.

d) La ocultación a la Administración, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta.

Cuando concurra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 25 puntos.

También aquí se produce una aparente antinomia al asumirse como criterio de graduación una conducta que es por sí misma constitutiva de infracción [art. 68.a) LFGT], pero tal antinomia queda resuelta a la vista de lo que dispone el art. 19 RISTN, que impide la toma en consideración de este criterio de graduación cuando la conducta sea constitutiva de infracción tributaria grave (SAN de 7 de marzo de 2001).

e) La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración.

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.

Este precepto es objeto de desarrollo por el art. 14.1.d) RISTN.

Como regla general, todos estos criterios de graduación son aplicables simultáneamente y de forma indistinta para infracciones simples y graves, excepto los de las letras e) y f), que sólo emplearán para la graduación de sanciones por infracciones simples, mientras que el de la letra d) se empleará sólo en la graduación de sanciones por infracciones graves (art. 71.2 LFGT).

#### **IV. EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR EN MATERIA TRIBUTARIA.**

##### **A) Introducción.**

Al estudiar el procedimiento sancionador tributario debemos examinar los pocos preceptos que la LFGT dedica a la cuestión y, fundamentalmente, las disposiciones que tanto el RISTN como el RITN dedican a regular el procedimiento para la imposición de las sanciones tributarias.

Es principio básico del procedimiento sancionador tributario el de su tramitación separada respecto del que se haya seguido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor

(arts. 70.2 LFGT y 27 RISTN). Esta tramitación separada es una exigencia que deriva de la observancia en materia sancionadora de los principios recogidos en los arts. 24 y 25 CE. Y es que hasta la promulgación de la LFGT sucedía que en el marco de un mismo procedimiento (el de inspección, generalmente) se procedía a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo y, juntamente con ello, a la imposición de las sanciones derivadas de la apreciación de conductas infractoras. Ahora bien: la LFGT no exige que el órgano sancionador sea distinto de aquél otro que procede a la regularización (a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento sancionador común –art. 134.2 LRJAP-PAC–), con lo que de poco sirve la separación procedimental si no se encarga a órganos distintos la resolución final acerca de uno y otro.

## **B) El procedimiento sancionador ordinario.**

### a) *Competencia.*

La competencia para imponer sanciones tributarias se establece, con carácter general, en el art. 70.1 LFGT (que es objeto de reproducción en los arts. 24 a 26 RISTN). Por su parte, el art. 63.4 RITN determina la competencia para la imposición de sanciones pecuniarias por infracción tributaria grave detectada en el marco de un procedimiento de inspección.

Así, la competencia para imponer sanciones consistentes en la privación de derechos, suspensión del ejercicio de cargo o empleo público o prohibición de contratar corresponde al Gobierno de Navarra, salvo que se trate sanción consistente en la suspensión del ejercicio de profesionales oficiales, en cuyo caso se dará traslado de los hechos al órgano competente de la Administración del Estado.

En cambio, la competencia para la imposición de sanciones pecuniarias se halla distribuida entre distintos órganos, en función de la gravedad de la infracción:

- si se trata de imponer una multa pecuniaria por infracción simple, es competente el Consejero de Economía y Hacienda o el órgano en quien delegue. A este respecto, véase cómo el

Consejero de Economía y Hacienda ha delegado el ejercicio de la competencia para la imposición de estas sanciones por medio de la OF 26/2002, de 25 de enero;

- si se trata de la imposición de multa pecuniaria por infracción grave, se hallan facultados para ello los órganos que tienen competencia para dictar los correspondientes actos de liquidación: el Director del Servicio de Inspección, el del Servicio de Tributos Directos o el del Servicio de Tributos Indirectos, según los casos, o aquéllos otros que tengan encomendada tal función, tratándose de tributos propios del ámbito de otros Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral o de sus Organismos Autónomos.

b) *Las fases del procedimiento sancionador.*

a') *Iniciación.*

El procedimiento se iniciará de oficio, notificándose tal iniciación formalmente a los interesados, con indicación de los elementos esenciales del expediente: identificación del presunto infractor, hechos que motivan la incoación del expediente, su posible calificación y las sanciones que podrían corresponder, órgano competente para resolver, mención expresa del derecho a presentar alegaciones y a la audiencia en el procedimiento (art. 28 RISTN).

Tratándose de procedimientos sancionadores que deban incoarse como consecuencia de procedimientos de comprobación e investigación, aquéllos no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o hubiese debido entenderse notificada la correspondiente liquidación (párrafo segundo del art. 70.2 LFGT).

Respecto de la iniciación de los procedimientos para la imposición de sanciones no pecuniarias el art. 36.2 RISTN establece una regla especial: no podrán iniciarse mientras no haya adquirido firmeza en vía administrativa la resolución del expediente administrativo que dé lugar a la imposición de la sanción.

b') *Instrucción.*

Dado que el objetivo de la fase de instrucción es la preparación de una propuesta de resolución, es preciso aportar en esta fase las pruebas, declaraciones e informes que vayan a fundamentar tal propuesta (art. 30.1 RISTN).

El RISTN no determina cuál haya de ser el órgano encargado de la instrucción del expediente. Sin embargo, el RITN sí especifica que si se detectan indicios de infracción grave en el marco del procedimiento inspector, se podrá encomendar la instrucción del expediente sancionador al funcionario o unidad funcionarial que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación (art. 63.3 RITN).

Es de destacar que podrán incorporarse al expediente sancionador los elementos obtenidos en el expediente de comprobación, pero debe procederse a tal incorporación de forma expresa y previamente al trámite de audiencia concedido al presunto infractor (art. 70.3 LFGT).

c') *Propuesta de resolución.*

Concluida la fase de instrucción, el instructor formulará una propuesta de resolución que someterá al órgano competente para resolver. La propuesta de resolución contendrá los hechos que han sido establecidos en la instrucción y su calificación jurídica, con la determinación de la infracción que se entienda cometida, o bien con la declaración de inexistencia de infracción sancionable. En el caso de que se proponga sanción, deberá identificarse a la persona o entidad responsables y especificar cuál es la sanción que se propone, con indicación de los criterios de graduación (art. 30.2 RISTN).

d') *La audiencia a los interesados y la resolución.*

La propuesta de resolución deberá ser notificada a los interesados, dándoles plazo para formular alegaciones respecto de la misma, así

como para presentar los documentos, justificantes y pruebas que consideren oportunos. El plazo para alegaciones es de quince días (art. 32.1 RISTN).

Una vez recibidas las alegaciones de los interesados, si las hubiere, el instructor elevará la propuesta de resolución junto con dichas alegaciones y los documentos obrantes en el expediente, al órgano competente para resolver (art. 32.2 RISTN), el cual adoptará el acuerdo correspondiente.

La resolución deberá contener los siguientes extremos (art. 34.2 RISTN):

- fijación de los hechos;
- determinación de las infracciones cometidas y de la persona o entidad responsable;
- determinación de la sanción, con indicación de los criterios de graduación considerados y de la reducción que, en su caso, proceda por conformidad con la propuesta de regularización. En el caso de que la resolución no aprecie infracción o existencia de responsabilidad, lo hará constar expresamente.

La resolución será notificada a los interesados, con indicación de los medios de impugnación, así como del lugar, plazo y forma de satisfacción de la sanción impuesta.

La resolución sancionadora debe emitirse en un plazo de seis meses contados desde la fecha de notificación al interesado de la iniciación del expediente sancionador (arts. 70.4 LFGT y 35 RISTN). Es éste un plazo de caducidad, de modo que transcurrido dicho plazo sin que haya recaído resolución, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones. La concurrencia de caducidad y el archivo del expediente no impiden, no obstante, la apertura de un nuevo procedimiento sancionador por los mismos hechos, siempre y cuando no haya transcurrido el plazo de prescripción fijado a tal efecto, plazo de prescripción que no se verá interrumpido por las actuaciones llevadas a cabo en el marco del procedimiento sancionador caducado, a la vista de lo que dispone el art. 92.3 LRJAP-PAC.

Ahora bien: dicho plazo de resolución se considerará interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o

por la suspensión decretada con motivo de la remisión del expediente a la jurisdicción competente, en el caso de que se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública. En este último caso, la Administración tributaria se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal (arts. 4 y 35 RISTN y 67 RITN).

La resolución que pone fin al procedimiento sancionador puede ser objeto de recurso independientemente del acto de liquidación que haya podido provocar la imposición de la sanción. No obstante, si se impugnan ambos, los correspondientes recursos deben ser objeto de acumulación (art. 70.5 LFGT).

Finalmente, debe hacerse aquí un breve comentario acerca de la influencia que sobre la cuantía de la sanción propuesta puede ejercer la conformidad del interesado. Este factor influye sólo sobre las sanciones pecuniarias a imponer respecto de infracciones graves. Como ya se ha visto con anterioridad, la manifestación de conformidad con la propuesta de regularización y con la sanción impuesta debe realizarse antes de la emisión de la resolución por parte del órgano competente para sancionar. Dicha reducción es del 40 por ciento del importe de la sanción inicialmente determinada (arts. 71.3 LFGT, 63.7 RITN y 20.1 RISTN).

Hasta aquí lo que dice la LFGT y transcriben sus reglamentos de desarrollo acerca de los requisitos que han de concurrir para que el sujeto infractor se beneficie de la reducción derivada de su prestación de conformidad. Pero es que tanto el RITN (art. 63.9) como el RISTN (art. 20.1) exigen como requisito adicional para poder gozar de la reducción la no interposición de recurso o reclamación contra la regularización practicada o contra la sanción impuesta, exigencia adicional cuya legalidad resulta, cuando menos, dudosa, pues no se halla contenida en el art. 71.3 LFGT y es discutible que pueda reputarse simple desarrollo reglamentario del citado precepto de rango legal.

### C) El procedimiento sancionador abreviado.

La denominada *tramitación abreviada* del procedimiento sancionador procede cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador se encontrasen en poder del órgano competente todos los elementos que permitan formular la propuesta de imposición de sanción.

Bastará entonces con notificar a los interesados el acuerdo de iniciación del expediente sancionador juntamente con la propuesta de imposición de sanción, ofreciéndoles el trámite de puesta de manifiesto del expediente y concediéndoles un plazo de quince días para que aleguen cuanto consideren conveniente y presenten los documentos, justificantes y pruebas que estimen oportunos (art. 33.1 RISTN). Una vez completados estos trámites se emitirá la correspondiente resolución, salvo que el interesado no formule alegaciones en el plazo antes indicado, en cuyo caso la propuesta de resolución servirá ya como resolución transcurrido dicho plazo (art. 33.2 RISTN).

Lo anteriormente dicho sirve para el procedimiento sancionador abreviado a observar cuando las competentes para la tramitación lo sean las oficinas gestoras, previéndose distinto trámite (concretamente, el previsto en el art. 63.8 RITN) cuando se trate de procedimiento sancionador abreviado seguido en el marco de un procedimiento de inspección (art. 33.3 RISTN).

## V. LA EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

Son causas de extinción de la responsabilidad por infracciones el pago o cumplimiento de la sanción, la prescripción y el fallecimiento del infractor (art. 78 LFGT). Podemos distinguir, por tanto, un modo normal de extinción de la responsabilidad (el pago o cumplimiento) y otros susceptibles de ser considerados modos anormales de extinción de la responsabilidad (prescripción y fallecimiento del infractor). La normativa navarra no contempla, pues, la posibilidad de extinción de la responsabilidad por condonación graciable de la sanción, tal y como preveía la LGT de 1963, en la que la LFGT se inspira.

### **A) El pago o el cumplimiento.**

Ha de distinguirse entre pago y cumplimiento en la medida en el que el término pago es aplicable a las sanciones pecuniarias, mientras que es más propio referirse a cumplimiento tratándose de sanciones no pecuniarias.

### **B) La prescripción.**

Al hablar de prescripción hemos de distinguir entre prescripción de la infracción (o más bien, de la acción para imponer sanciones) y prescripción de la sanción (o mejor, del derecho a exigir el cumplimiento de la sanción impuesta).

La acción para imponer sanciones tributarias prescribe a los cuatro años [art. 55.c) LFGT] contados desde la fecha en que se cometieron las correspondientes infracciones (art. 56 LFGT).

Son causas de interrupción (no de suspensión) de la prescripción de la acción para imponer sanciones las mismas que interrumpen la prescripción de cualquier otra acción que ostente la Administración en el ámbito tributario. En particular, el párrafo segundo del art. 57.1.a) LFGT establece como causa de interrupción de la prescripción específica de esta acción la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador. Ahora bien, entendemos que, de acuerdo con la abundante jurisprudencia dictada tanto por el TS como para la AN acerca de este particular, sólo interrumpirán la prescripción de la acción para imponer sanciones exclusivamente aquellas actuaciones que vayan tendencialmente encaminadas al ejercicio de la potestad sancionadora.

Atendiendo ahora a la prescripción del derecho de la Administración tributaria a exigir el cumplimiento de la sanción impuesta, ha de estarse al plazo de cuatro años configurado por el art. 55.b) LFGT referido a la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, pues el art. 50.2.e) LFGT considera a las sanciones como parte integrante de la deuda tributaria. Ello da lugar a entender que el plazo de prescripción de esta acción empezará a computarse el día en que fi-

nalice el plazo de pago voluntario de la sanción, una vez impuesta y notificada ésta a través de la oportuna resolución sancionadora. Si se trata de sanción no pecuniaria (es decir, de privación de derechos), habrá que entender el *dies a quo* para el cómputo del plazo de prescripción será aquél en que se notifique el acuerdo de imposición de la sanción.

### C) El fallecimiento del infractor.

Esta causa de extinción de la responsabilidad deriva directamente de la aplicación del principio de personalidad de la pena (más propiamente, de la sanción). El art. 33.1 LFGT proclama la intransmisibilidad de las sanciones a los herederos. Y en el mismo sentido, el art. 5 RISTN declara que las sanciones tributarias no se transmitirán a los herederos o legatarios a la muerte de los sujetos infractores, así como que el cobro de las sanciones liquidadas y notificadas con anterioridad a la muerte del sujeto infractor se suspenderá y la deuda correspondiente a las mismas se declarará extinguida cuando se tenga constancia del fallecimiento.

## VI. LAS RESPONSABILIDADES (INFRACCIONES) EN MATERIA DE GASTO PÚBLICO.

### A) Tipificación y extensión de las responsabilidades.

El art. 117 de la LFHPN tipifica las responsabilidades que dan lugar a la obligación de indemnizar a la Hacienda pública de Navarra. Esta tipificación se realiza con independencia del carácter doloso o culposo de la infracción cometida y sin perjuicio de la responsabilidad penal o disciplinaria en que pueda incurrirse. Evidentemente, existen especialidades subjetivas y objetivas en la comisión de estas infracciones (responsabilidades). En cuanto a las primeras, hay que tener en cuenta que las mismas sólo pueden ser cometidas por funcionarios, autoridades o empleados que hayan participado, de forma activa o pasiva, en el procedimiento de gasto público, *lato sensu* entendido. En

cuanto a las segundas, hay que tener en cuenta que existen responsabilidades que pueden provocar un triple efecto (penal, disciplinario e indemnizatorio, aun cuando cabría discutir si el primero no anula el segundo, en virtud de la regla del *non bis in idem*) y responsabilidades que sólo tienen un doble efecto (disciplinario e indemnizatorio) al no ser constitutivas de delito o falta tipificados en el CP. Teóricamente, cabría una tercera categoría, consistente en responsabilidades que sólo generan una reacción indemnizatoria por parte del ordenamiento jurídico, al apreciarse que no existe infracción disciplinaria ni delito o falta, aunque resulta difícil de apreciar la inexistencia de la primera dados los términos del art. 116 de la LFHPN donde se prescinde del dolo o de la culpa (y entendemos que también de la negligencia inexcusable); en cualquier caso se trataría de una cuestión a resolver por el correspondiente reglamento y expediente disciplinario a incoar en los términos que veremos posteriormente.

Cabe, además, que una acción u omisión constitutiva de responsabilidad en materia de gasto público sea cometida por una pluralidad de personas, en cuyo caso el art. 118 de la LFHPN distingue según que la infracción haya sido cometida dolosa o culposamente. En el primer caso, la responsabilidad de los copartícipes es solidaria, mientras que en el segundo caso la responsabilidad es mancomunada por partes iguales. La regla es clara y no precisa de mayores explicaciones, salvo porque el art. 120.2 *in fine* contiene una norma de difícil comprensión en términos jurídicos, al señalar que si el deudor directo (el infractor o responsable de la acción u omisión) resulta insolvente se derivará la acción de cobro a los responsables subsidiarios (precepto que también recoge el art. 181.2 de la LGP estatal), expresión que, evidentemente, ha de entenderse en el sentido *tributario* de la expresión, dada la consideración de derechos económicos de la Hacienda pública de Navarra que tienen los expedientes en que se fijan los perjuicios para ésta y la posibilidad de su exacción por la vía de apremio. El problema es que la norma foral no determina, de forma expresa, qué personal, funcionario o autoridad tiene la condición de responsable subsidiario y resulta cuanto menos dudoso desde el prisma del Derecho sancionador que esta condición pueda serle atribuida en el curso del oportuno expediente. No obstante, la cuestión —creemos— debe resolverse por remisión al art. 43 de la LOTCu donde se declaran responsables subsidia-

rios a quienes por negligencia o demora en el cumplimiento de obligaciones atribuidas de modo expreso por leyes o reglamentos hayan dado ocasión directa o indirecta a que resulten menoscabados los caudales públicos o a que no pueda conseguirse el resarcimiento total o parcial del importe de las responsabilidades directas. Sobre el concepto de responsable subsidiario guarda silencio absoluto la LFCCN, norma a la que tendremos que aludir posteriormente al tratar del procedimiento para la exigencia de responsabilidades.

Las responsabilidades que dan lugar a la obligación de indemnizar, son, conforme el art. 117 de la LFHPN las siguientes:

- a) Haber incurrido en alcance o malversación en la administración de fondos de la Hacienda Pública de Navarra.
- b) Administrar los recursos y derechos económicos de dicha Hacienda sin sujetarse a las normas que regulen su liquidación, recaudación o ingreso (nótese que se trata de una responsabilidad que afecta al ingreso y no al gasto público).
- c) Comprometer gastos y ordenar pagos sin crédito suficiente para su realización o con infracción de la LFHPN y/o de la Ley Foral de Presupuestos que sea aplicable.
- d) Dar lugar a pagos indebidos al liquidar las obligaciones o al expedir documentos en el ejercicio de las funciones encomendadas.
- e) No rendir cuentas exigidas o presentarlas con graves defectos.
- f) Falta de justificación de los fondos que determinan la expedición de órdenes de pago a justificar conforme la previsión –ya estudiada en la lección correspondiente– del art. 59 de la LFHPN.
- g) No haber ejercido, en las funciones de intervención, los reparos correspondientes sobre la improcedencia o ilegalidad del acto de que se trate mediante dolo, culpa, negligencia o ignorancia inexcusable. Se trata de una responsabilidad específica en sentido objetivo y subjetivo. En este último, porque sólo pueden incurrir en la misma quienes realicen funciones de intervención y no cualesquiera otros funcionarios o autoridades. En sentido objetivo, porque han de concurrir las circunstancias

previstas (dolo, culpa, etc.) para que pueda deducirse la correspondiente responsabilidad.

- h) Cualesquiera otras acciones u omisiones que infrinjan lo dispuesto en las leyes. Se trata de una auténtica norma en blanco que entendemos dudosamente compatible con el principio de tipicidad, si bien es cierto que la tipicidad resarcitoria nada tiene que ver con la tipicidad sancionadora. Desde luego es evidente que estas acciones u omisiones genéricas tienen que haber provocado un perjuicio a los derechos económicos de la Hacienda pública de Navarra, ya que, caso contrario, entendemos que no habría lugar a la depuración de responsabilidades (salvo, quizá, en el plano disciplinario) de carácter indemnizatorio. En este sentido, es más precisa –por la actualización reciente– la vigente LGP de 2003 cuyo art. 177.1.f) acota esta cláusula residual señalando que la infracción cometida ha de ser de la norma presupuestaria (no de cualquier ley *in genere*) y que ha de concurrir el supuesto de que la infracción provoque daños y perjuicios a la Hacienda.

En cambio, la normativa foral no contempla como un supuesto de responsabilidad patrimonial la falta de justificación de los fondos a que se refiere la Ley de Subvenciones y esta omisión no está salvada por la LFS de 2005, porque la misma sólo se refiere a infracciones de los beneficiarios de la subvención o de las entidades colaboradoras, pero no regula las infracciones de los funcionarios, autoridades o personal encargados de la asignación, gestión y pago de las mismas, lo cual nos parece una laguna que debería ser cubierta con prontitud.

## **B) Procedimiento de exigencia de responsabilidades y efectos.**

El procedimiento de exigencia de responsabilidades variará, lógicamente, según que éstas sean administrativas, penales o disciplinarias. Por ello, es más que dudosa, para determinados supuestos, la previsión del art. 121 de la LFHPN cuando señala que tan pronto se tenga noticia de un alcance, malversación, daño o perjuicio a la Hacienda de Navarra, los jefes de los presuntos responsables y los orde-

nadores de los pagos instruirán las diligencias previas y adoptarán las medidas necesarias para asegurar los derechos económicos correspondientes dando cuenta inmediata al Departamento de Economía y Hacienda. Y decimos que es dudoso porque en el caso de malversación (indiciaria), lo procedente no es instruir diligencias, sino remitir, mediante denuncia o querrela, los hechos y datos al Ministerio Fiscal y a los Juzgados de lo Penal a los efectos oportunos, puesto que, caso contrario, se estaría vulnerando lo dispuesto en la LECr. Y teniendo en cuenta la prejudicialidad penal, habrá que suspender cualquier procedimiento administrativo sancionador o de reintegro en tanto no se pronuncien los órganos judiciales, todo ello sin perjuicio de que, si así se establece en el régimen estatutario o laboral de la Administración de la Comunidad Foral, se pueda decretar cautelarmente la suspensión de empleo y sueldo del funcionario o contratado implicado en la presunta malversación. Creemos que es la única interpretación sostenible del art. 121, de manera que las diligencias no pueden ser posteriores a la noticia de una malversación, sino previas, ya que sólo de esta manera pueden apreciarse indicios o no de este delito –que no infracción administrativa–.

Por su parte, el art. 119 de la LFHPN señala que, sin perjuicio de las competencias de la Cámara de Comptos y del TCu, la responsabilidad de los actos y omisiones tipificados en el art. 117 se exigirá mediante expediente administrativo que se tramitará con audiencia de los interesados. El problema consiste en que las competencias de los órganos citados son tan amplias que, dudamos mucho, que el procedimiento interno del art. 119 llegue a aplicarse. Desde luego, lo afirmado en relación con el art. 121 y la malversación es íntegramente trasladable al precepto ahora comentado.

En todo caso, y antes de entrar en las competencias procedimentales de los órganos externos de control de la actividad financiera de la Administración de la Comunidad Foral, el precepto que comentamos bifurca la competencia según que la persona que haya incurrido en alguna de las responsabilidades tipificadas en el art. 117 tenga o no, según el ordenamiento vigente, la condición de autoridad, ya que en el primer caso la incoación del expediente, nombramiento de instructor y resolución de aquél corresponderá al Gobierno de Navarra, mien-

tras que si el presunto responsable no tiene la condición de autoridad, la competencia se atribuye al Consejero de Economía y Hacienda.

En fin, la resolución que ponga fin al expediente se pronunciará sobre los daños y perjuicios causados, imponiendo a los responsables la obligación de indemnizar en la cuantía y plazo que se determine. Sorprende, empero, la referencia al plazo porque si, como hemos visto, estos perjuicios tienen la condición de derechos económicos de la Hacienda pública de Navarra, su liquidación habrá de realizarse en los plazos establecidos para los mismos, si bien resulta difícil de tipificar el derecho concreto a la vista de la enumeración del art. 13 de la propia LFHPN, puesto que no constituyen una sanción pecuniaria, ni un tributo, operación de endeudamiento, etc., de forma que sólo tendría cabida en el cajón de sastre de la letra g) que hace referencia a cualesquiera otros derechos no especificados cuya titularidad corresponda a la Comunidad Foral.

En cualquier caso, tenemos que acudir a la normativa reguladora de la Cámara de Comptos y del TCu para determinar la competencia procedimental, porque del art. 119 de la LFHPN parece deducirse –lo cual es inexacto– que sin perjuicio de sus competencias, se incoará expediente administrativo por el Gobierno de Navarra o por el Consejero de Economía y Hacienda, pareciendo la imperatividad del precepto propiciar la dualidad de procedimientos, lo cual es absurdo, salvo en el plano puramente disciplinario y aun ello con matices.

La Cámara de Comptos carece de facultades jurisdiccionales –que sólo corresponden al TCu– ya que, en puridad, sólo tiene facultades fiscalizadoras, pero (art. 3.2 de la LFCC) puede instruir procedimientos jurisdiccionales y enjuiciar las responsabilidades contables en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos, por delegación del TCu. Incluso, si en el ejercicio de su función fiscalizadora advirtiese la existencia de *indicios* de responsabilidad contable, habrá de trasladar las actuaciones correspondientes al TCu. De tal manera que habrá que acudir a la normativa de éste para determinar su competencia, sin perjuicio, de la delegación de las facultades instructoras y de resolución del expediente en la Cámara de Comptos.

En este sentido, el enjuiciamiento contable se ejerce respecto de las cuentas que deban rendir quienes recauden, intervengan, adminis-

tren, custodien, manejen o utilicen caudales o efectos públicos, extendiéndose al alcance de éstos. Aun cuando se utilice la expresión *jurisdicción contable*, el TCu no se integra en el poder judicial ni le corresponde, entre otros, el enjuiciamiento de hechos constitutivos de delito o de falta (art. 16 de la LOTCu). Esta previsión, lógica y que podría haberse recogido en la LFCC y en la LFHPN, no es incompatible con la declaración de compatibilidad, respecto de unos mismos hechos, que establece el art. 18 con el ejercicio de la potestad disciplinaria y con la actuación de la jurisdicción penal, ya que el apartado 2 de dicho precepto deslinda, claramente, entre ésta y la denominada jurisdicción contable, al señalar que si los hechos fueran constitutivos de delito, la responsabilidad civil será determinada por la jurisdicción contable (del TCu), lo que echa por tierra en estos casos las previsiones de las consecuencias del expediente instructor contenidas en la LFHPN.

La cuestión radica en determinar si las responsabilidades contables que prevé la LOTCu son o no coincidentes con las responsabilidades que establece la LFHPN, puesto que si no se produjera la citada coincidencia quedaría un resquicio de actuación al Gobierno de Navarra y/o al Departamento de Economía y Hacienda para incoar el oportuno expediente administrativo, en los términos examinados anteriormente. El art. 38 de la LOTCu no establece una tipificación de hechos constitutivos de responsabilidad contable, limitándose a señalar que quedará obligado a la indemnización de los daños y perjuicios causados quien por acción u omisión contraria a la ley originase un menoscabo de los caudales o efectos públicos, de donde, *sensu contrario*, cabría deducir que si no se produce el citado menoscabo no hay responsabilidad contable, aunque pueda haberla de carácter administrativo o disciplinario, distinguiendo entre una responsabilidad directa y una responsabilidad subsidiaria, en términos que ahora poco nos interesan. Si recordamos la tipificación de responsabilidades del art. 117 de la LFHPN, en los cuatro primeros supuestos hay menoscabo para la Hacienda de Navarra y por tanto es incuestionable la competencia del TCu (o de la Cámara de Comptos por delegación) para su enjuiciamiento, de forma que –siempre que no hubiera menoscabo– cabría considerar posible la intervención puramente administrativa e interna en los casos de no rendición de cuentas o rendición con graves defectos, falta de justificación de fondos y no haber formulado, en el

ejercicio de la función interventora, los reparos pertinentes; a ello habría que añadir la cláusula residual –anteriormente criticada– del art. 117.h) de la LFHPN (cualesquiera otras acciones u omisiones que infrinjan lo establecido en las leyes).

Sin embargo, alguno de estos supuestos que a priori hemos excluido de la responsabilidad contable ante el TCu por no suponer, en principio menoscabo de caudales públicos, puede verse en entredicho a la luz del art. 42 de la LOTCu cuando, al regular la responsabilidad directa, establece que toda persona sujeta a la obligación de rendir, justificar, intervenir o aprobar cuentas que dejare de hacerlo en el plazo marcado o lo hiciera con graves defectos o no solventara los reparos será compelido a ello mediante requerimiento conminatorio, de tal manera que existe responsabilidad directa aunque ello no suponga menoscabo de caudales públicos, lo que, trasvasado al ámbito del art. 117 de la LFHPN en relación con el art. 119 de la misma norma deja vacío de competencias, en la práctica, al Gobierno de Navarra y al Departamento de Economía y Hacienda para el conocimiento y enjuiciamiento de estos hechos, así como para la determinación de los daños y perjuicios causados. En este sentido, los arts. 45 a 48 de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas (LFTCu) establecen las actuaciones previas a la exigencia de responsabilidades contables, en las que no vamos a entrar dada su prolijidad. Si se plantease un conflicto de competencias entre la Administración de la Comunidad Foral y el TCu –algo no descartable a la vista de la LFHPN– el art. 50 de la LFTCu establece que será resuelto de acuerdo con las previsiones de la Ley Orgánica de Conflictos Jurisdiccionales. Puesto que estamos en presencia de un Manual dirigido preferentemente a universitarios, no creemos necesario ahondar en otras cuestiones que plantea la norma últimamente citada, esperando que haya quedado clara la diferencia entre los expedientes por responsabilidades en materia de gasto público que corresponde incoar y resolver a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y aquéllos otros cuya competencia es atribuible al TCu o a la Cámara de Comptos (ésta siempre por delegación, al carecer de facultades jurisdiccionales autónomas, incluso en el ejercicio de su facultad fiscalizadora plena).

## VII. LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN MATERIA DE SUBVENCIONES DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA.

En líneas anteriores nos hemos mostrado partidarios de que las responsabilidades en materia de subvenciones se integrasen en la LFHPN, como ha sucedido en el Estado, tras la vigente LGP. En el caso de las subvenciones, hay que distinguir entre infracciones (cometidas por los beneficiarios de las mismas) y responsabilidades (cometidas los funcionarios o autoridades concedentes o autorizantes de la subvención). Mientras que las infracciones (y su correspondiente sanción) sí se contemplan en la LFS de 2005, no sucede lo mismo respecto de las responsabilidades, salvo que las mismas se entiendan englobadas en el art. 117.h) de la LFHPN, lo cual es dudoso teniendo en cuenta las exigencias del principio de tipicidad y su aplicación al ámbito del Derecho Administrativo sancionador. Por el contrario sí se establecen las causas de reintegro de las subvenciones, en cuantía total o parcial, cantidades a las que habrá que añadir los intereses de demora y explicitando el art. 37 de la LFS que esta obligación es independiente de las sanciones que, en su caso, resulten exigibles, algo que reitera, de forma innecesaria, el art. 43.3.

La LFS establece en su art. 40 un control financiero de las subvenciones, encomendado al Departamento de Economía y Hacienda a través de la Intervención General, al tiempo que prevé que si como consecuencia de cualquier actuación de comprobación (no sólo de control financiero) se pusiera de manifiesto que el beneficiario de la subvención pudiera estar incurso en un posible delito contra la Hacienda Pública de Navarra se pondrá en conocimiento del Departamento de Economía y Hacienda y del Departamento u organismo autónomo concedente para que se adopten las oportunas medidas (art. 41), precepto que produce perplejidad porque las medidas oportunas se reducen a una: poner los hechos en conocimiento del Juzgado o del Ministerio Fiscal a los efectos previstos en la LECr., teniendo en cuenta que dada la taxatividad del art. 262 de la norma procesal la solución no puede ser otra.

Por su parte, el Título IV de la LFS sí contiene una sistemática bastante precisa de las infracciones y sanciones cometidas exclusiva-

mente por los beneficiarios o por las entidades colaboradoras y habiendo de tener en cuenta que los sujetos activos de la infracción pueden ser tanto personas físicas como jurídicas y, dentro de éstas, entidades públicas, aunque no se especifique de forma expresa.

La clasificación de las infracciones es doble: por un lado, en función del sujeto activo –distinguiendo entre infracciones cometidas por beneficiarios y por entidades colaboradoras– y, por otro, distinguiendo entre infracciones muy graves, graves y leves. Clasificación doble que se entremezcla de forma que una infracción grave o muy grave puede ser cometida, indistintamente, por el beneficiario o por la entidad colaboradora y que, lógicamente, la segunda clasificación influye en la cuantía y efectos de la sanción que, a su vez, y como ocurre en el plano tributario, puede ser pecuniaria o no.

Intentando aunar ambas clasificaciones, procederemos a tipificar las conductas constitutivas de las mismas en función del sujeto que las comete, señalando a continuación la caracterización de la misma dentro de la trilogía expuesta.

Las infracciones cometidas por los beneficiarios son las siguientes:

- a) Obtención de subvención falseando las condiciones requeridas u ocultando aquéllas que la hubieran impedido o limitado. Esta infracción se tipifica como muy grave.
- b) Aplicación –total o parcial– de la subvención a finalidades distintas de aquélla para la que fueron concedidas. Esta infracción se tipifica como muy grave.
- c) Incumplimiento, imputable al beneficiario, de las condiciones y obligaciones para las que fue concedida la subvención. Esta infracción se tipifica como muy grave.
- d) Negativa u obstrucción a la actuación de comprobación y de control por parte de la Administración concedente de la subvención y/o de la entidad colaboradora. Esta infracción es grave.
- e) Falta de comunicación a la entidad concedente o a la entidad colaboradora de subvenciones distintas por parte de otras Administraciones –nacionales o internacionales– así como la modificación de cualquier otra circunstancia que haya servido de

fundamento para la concesión de la subvención. El precepto adolece de una falta de técnica jurídica elemental, puesto que cabe entender que la falta de comunicación –como infracción formal– no supone una transgresión de la normativa aplicable si la misma prevé la concurrencia de subvenciones para la financiación de una misma actividad o proyecto. Esta infracción es grave.

- f) No justificar –total o parcialmente– el empleo dado a los fondos públicos recibidos como consecuencia de la subvención. Esta infracción es leve.
- g) No acreditar el cumplimiento de las obligaciones impuestas por la concesión de la subvención, infracción que perfectamente podría haberse subsumido en la letra c). Y ello por mucho que, *de lege data*, sea posible diferenciar entre incumplimiento y falta de acreditación del cumplimiento. Esta infracción es leve.

En cuanto a las infracciones cometidas por las entidades colaboradoras, la primera cuestión a resolver consiste en determinar quiénes son éstas, cuestión a la que se endereza el art. 10 de la LFS. Despejada su tipología, procederemos a la catalogación de las infracciones que dichas entidades pueden cometer. Las entidades colaboradoras son aquéllas que, actuando en nombre y por cuenta del órgano concedente, entrega y distribuye los fondos públicos a los beneficiarios o colabora en la gestión de la subvención, sin que se produzca previa entrega de los fondos. Las obligaciones y los requisitos de las entidades colaboradoras se recogen en los arts. 13 y 14 de la LFS pero juzgamos innecesario su examen a los efectos de esta lección. Las infracciones de las entidades colaboradoras son las siguientes:

- a) No entregar a los beneficiarios los fondos recibidos. Esta infracción se tipifica como muy grave.
- b) Negativa u obstrucción a las actuaciones de comprobación y control que, respecto de la gestión, pueda efectuar la Administración concedente. Constituye infracción grave.
- c) No verificar el cumplimiento y efectividad de las condiciones determinantes del otorgamiento de la subvención. Al igual que la anterior, se tipifica como infracción grave.

- d) No justificar ante la Administración concedente la aplicación de los fondos percibidos o no entregar la justificación presentada por los interesados. Esta infracción se tipifica como leve.

En cuanto a las sanciones varían, lógicamente, en función de la tipificación de la infracción y, además hay que distinguir entre sanciones pecuniarias y no pecuniarias, siendo éstas últimas potestativas –que no discrecionales– puesto que habrá que atender a los criterios de graduación de las sanciones contemplados en el art. 43.2 de la LFS. En lo que atañe a las sanciones pecuniarias, las infracciones muy graves se sancionan con multa del doble al triplo de la subvención indebidamente obtenida o, en el caso de las entidades colaboradoras, de los fondos recibidos. En el caso de infracciones graves, la sanción consiste en multa del tanto al doble de la subvención indebidamente obtenida o de los fondos recibidos (en el caso de entidades colaboradoras), mientras que las infracciones leves se sancionan con multa de igual cuantía a la cantidad efectivamente percibida o no justificada o, en el caso de entidades colaboradoras, de los fondos percibidos.

En el caso de las sanciones accesorias, son comunes en el caso de infracciones muy graves y graves y consisten en las siguientes:

- a) Pérdida durante un plazo de hasta cinco años de la posibilidad de obtener subvenciones, ayudas públicas y avales de las Administraciones públicas u otros entes públicos. Aquí la única duda consiste en determinar si las Administraciones públicas son las forales o se extiende a otras autonomías o, lo que será más frecuente, a subvenciones del Estado, inclinándonos por la solución restrictiva, es decir, que no cabe su extensión a subvenciones no concedidas por la Administración de la Comunidad Foral.
- b) Pérdida durante un plazo de hasta cinco años de la posibilidad de actuar como entidad colaboradora en relación con las subvenciones reguladas en la LFS (obsérvese como esta sanción accesoria se circunscribe a Navarra).
- c) Prohibición durante un plazo de hasta cinco años para contratar con las Administraciones públicas. Aquí podemos dar por reproducidas las consideraciones realizadas en la letra a) y, por

tanto, considerar no extensible esta prohibición a la Administración estatal.

En el caso de las infracciones leves, las sanciones no pecuniarias o accesorias, son las siguientes:

- a) Pérdida (tanto para los beneficiarios como para las entidades colaboradoras) durante el plazo de un año –plazo tasado, a diferencia de lo que ocurre en el caso de infracciones graves o muy graves– del derecho a obtener subvenciones de la Administración de la Comunidad Foral o de sus organismos autónomos o de ser designado como entidad colaboradora.
- b) Prohibición durante un año para celebrar contratos con la Administración de la Comunidad Foral y con sus organismos autónomos.

Las sanciones (pecuniarias o no) se impondrán (salvo las pecuniarias correspondientes a infracciones leves, donde no hay posibilidad de modulación) teniendo en cuenta los siguientes criterios de graduación:

- a) La existencia de intencionalidad o reiteración. El problema radica en si la apreciación de intencionalidad no constituye una manifestación de dolo y, por tanto, la acción u omisión es constitutiva de delito y no de infracción administrativa, debiendo actuar en los términos previstos en el art. 262 de la LECr y no en los que, como vimos, señala el art. 41 de la LFS. En este sentido, está mucho mejor redactado y es mucho más claro el art. 55 de la Ley estatal 38/2003, de 17 de noviembre, de Subvenciones.
- b) La naturaleza de los perjuicios causados.
- c) La reincidencia, por comisión en el plazo de un año, de más de una infracción de la misma naturaleza, cuando así se declare mediante resolución administrativa firme. Realmente, es difícil apreciar la concurrencia de este criterio, porque ello sólo sería posible si el sujeto activo de la infracción disfrutase de dos o más subvenciones. Por otro lado, se da la paradoja de que la comisión reiterada de infracciones en esta materia por plazos superiores al año no jugaría como criterio de graduación.

A diferencia de lo que ocurre en la normativa estatal, el art. 43.2 de la LFS no cuantifica los criterios de graduación, es decir, en cuánto se

aumenta la sanción por la concurrencia de alguno de los criterios citados, lo cual, a nuestro juicio, vulnera elementales principios del Derecho administrativo sancionador, siendo fácilmente recurrible la sanción por infracciones graves y muy graves ante los Tribunales de Justicia.

El inicio del procedimiento sancionador, la tramitación o impulsión y la resolución del mismo corresponderá al órgano que haya concedido la subvención, salvo en el caso de infracciones muy graves donde la resolución deberá ser dictada por el Gobierno de Navarra (art. 44 de la LFS). La imposición de sanciones se efectuará mediante el correspondiente procedimiento que se establezca reglamentariamente –desarrollo que no se ha producido– y, en su defecto, de conformidad con lo dispuesto en el Título V de la Ley Foral 15/2004, de Administración de la Comunidad Foral.

El procedimiento se iniciará de oficio, como consecuencia de la actuación de comprobación desarrollada por el órgano concedente o la entidad colaboradora, así como de las actuaciones de los órganos que tengan atribuidas funciones de control (art. 46 que reproduce el art. 67.2 de la Ley estatal de Subvenciones). Pese al silencio, entendemos que cabe también la denuncia de personas o entidades, aunque la misma no obligue al órgano concedente a incoar el oportuno procedimiento, es decir, que la meritada denuncia no es vinculante.

Junto a los sujetos o entidades infractoras, el art. 45 de la LFS contempla supuestos de responsabilidad –solidaria o subsidiaria, según los casos– referidos exclusivamente a las sanciones pecuniarias. La responsabilidad solidaria afecta a los miembros, partícipes o cotitulares de sociedades o comunidades de bienes, mientras que la responsabilidad subsidiaria se refiere a los administradores de las sociedades mercantiles o quienes ostenten la representación legal de otras personas jurídicas, siempre y cuando no realicen los actos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones infringidas, adopten los acuerdos que hagan posible la comisión de la infracción o consientan el de quienes de ellos dependen.

Por último, se establecen mecanismos de sucesión en las sanciones pendientes para el caso de sociedades o entidades disueltas y liquidadas, determinando que los socios, partícipes o cotitulares quedarán

obligados solidariamente al cumplimiento de dichas sanciones pendientes.

Tanto los supuestos de responsabilidad como los de sucesión o transmisión de la sanción reproducen lo dispuesto en el art. 69 de la normativa estatal.

