

Profesora Visitante  
Universidad Pública de Navarra

# **EL CUMPLIMIENTO ESPONTÁNEO FUERA DE PLAZO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE DECLARAR, LIQUIDAR E INGRESAR EN NAVARRA<sup>1</sup>**

**(Acerca de la posible aplicación del art. 61.3 LGT en  
la Comunidad Foral y Corporaciones Locales navarras)**

## **SUMARIO**

- I. EL ART. 61.3 LGT**
- II. CONSECUENCIAS DEL NO CUMPLIMIENTO EN PLAZO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE DECLARACIÓN, DECLARACION-LIQUIDACIÓN Y PAGO DE LOS TRIBUTOS EN NAVARRA**
- III. LAS LAGUNAS DEL DERECHO NAVARRO Y SU INTEGRACION**
- IV. ¿ES POSIBLE LA APLICACION DEL ART. 61.3 LGT EN NAVARRA?**
- V. CONCLUSION**

## **I. EL ART. 61.3 LGT**

«La recaudación de los tributos» —indica el art. 126 LGT<sup>2</sup>— «se realizará mediante el pago voluntario o en período ejecutivo». Y es existen, como es sabido, dos modalidades de recaudación: en fase voluntaria, dentro de los plazos señalados en la normativa de cada tributo —o, en su defecto, en los art. 20 y 87 del Reglamento General de Recaudación<sup>3</sup>—, y en fase ejecutiva, una vez transcurridos aquellos plazos.

---

1. Es nuestra intención ocuparnos en este trabajo únicamente de las obligaciones del sujeto pasivo contribuyente. No estudiaremos los incumplimientos de obligaciones y deberes tributarios que puedan ser realizados por otro tipo de obligados tributarios, como los retenedores.

2. Ley General Tributaria de 1963, recientemente modificada por la ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

Esta ley de reforma entró en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, el día 23 de julio de 1995, por tanto. Sin embargo, la nueva regulación de los recargos del art. 61.3 se aplica retroactivamente, en los aspectos favorables a los obligados tributarios, a partir del 1 de febrero de 1995 (Disp. Transit. 2.<sup>a</sup>).

Vid. explicaciones en detalle sobre los problemas a que esta disposición da lugar en ESPEJO POYATO, Isabel, «Las declaraciones extemporáneas tras la reforma de la Ley General Tributaria», *Impuestos* n.º 3, febrero 1996, pgs. 21 y ss. (especialmente pgs. 24-26, 29-31).

3. RGR, en adelante, aprobado por RD 1684/1990, 20-diciembre.

El período ejecutivo comienza bien el día siguiente a aquel en que expira el plazo de ingreso voluntario, bien el día en que el sujeto pasivo presenta la declaración-liquidación correspondiente, cuando lo hace fuera del plazo establecido para ello —art. 126.3 LGT—.

Las consecuencias del inicio de esta segunda fase en la recaudación de los tributos, la fase ejecutiva, y dada la equiparación que el legislador pretende establecer entre ella y la apertura del procedimiento de apremio<sup>4</sup>, son (a) el devengo de un recargo de apremio (b) el devengo de intereses de demora y (c) la apertura de un procedimiento administrativo dirigido a ejecutar los bienes del deudor en cantidad suficiente para cubrir la totalidad de la deuda tributaria —98 RGR—.

Antes de llegar, empero, al embargo y enajenación de los bienes del deudor, este dispone de un nuevo plazo —art. 108 RGR— para realizar voluntariamente el ingreso de las cantidades que debe a la Administración Tributaria. Esas cantidades son las constituidas por la cuota, las sanciones, el recargo de apremio y los intereses de demora.

Según el art. 127.1 LGT, de los últimos se condonan los devengados durante el período ejecutivo, cuando el sujeto ingresa lo debido antes de que le sea notificada la providencia de apremio —antes, pues, y en opinión de la doctrina, de que se inicie el procedimiento de apremio—<sup>5</sup>. Es más, en este caso, el recargo de apremio que —pese a todo— debe pagar es sólo del 10% —no del 20%—.

Sin embargo, el reglamento no ha desarrollado estas prescripciones de modo muy fiel. El art. 109.1, 2.º párr. RGR indica que se condonan los intereses de demora devengados desde que se inicia la vía de apremio, siempre que el sujeto pague antes de que transcurra el plazo de ingreso regulado en el art. 108 del propio Reglamento.

El período de tiempo así delimitado no coincide con el prescrito en la ley, aunque probablemente no haya existido voluntad alguna de contrariar lo dispuesto en la norma de rango superior.

En efecto, el inicio del período ejecutivo no coincide exactamente con el de la vía de apremio, en buena técnica jurídica, desde el momento en que para que el último se produzca es preciso que la Administración dicte y notifique al deudor tributario una providencia de apremio con certificación de descubierto, y esto es algo que necesariamente se produce con posterioridad a la finalización del plazo de ingreso voluntario o a la presentación por el sujeto pasivo de su declaración, fuera de plazo (comienzo del período ejecutivo).

El legislador, sin embargo, ha intentado equiparar ambos momentos y establecer — en algunos preceptos— la apertura automática de la vía de apremio vinculada al comienzo del período ejecutivo. Esto explica que el reglamento mencione el procedimiento de apremio, al indicar el momento a partir del cual se condonan los intereses de demora

---

4. Numerosas veces criticada y justificadamente rechazada por la doctrina (MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/CASADO OLLERO/TEJERIZO LÓPEZ, «Curso de Derecho Financiero y Tributario», Tecnos, 1995, pg. 450-451; PÉREZ ROYO, «Derecho Financiero y Tributario. Parte general», Civitas, 1995, pg. 238-239), quien indica que es la notificación de la providencia de apremio, con la certificación de descubierto, la que inicia —en su caso— el procedimiento de apremio —art. 127.3 y 4 LGT, 104 y 106 RGR—.

Vid., sin embargo, como indicativos de la voluntad del legislador los art. 127.1 LGT, 97 y 98 RGR.

5. No se condonan todos los intereses de demora, sino únicamente los devengados *durante el período ejecutivo*. Esto significa que en los casos en que el sujeto pasivo presenta su declaración-liquidación fuera de plazo (momento en que se inicia el período ejecutivo) siempre deberá satisfacer, al menos, los intereses de demora devengados desde que finalizó el plazo de ingreso voluntario hasta el momento en que presenta su declaración-liquidación.

Si también entonces ingresa la cuota, no habrá período ejecutivo alguno, ni intereses de demora que le puedan ser condonados.

Si no procede así, continuarán devengándose intereses hasta el momento de la satisfacción de la obligación tributaria. Estos últimos intereses, devengados en período ejecutivo, serán condonados si el sujeto ingresa aún voluntariamente, antes de que la Administración le notifique la providencia de apremio (127.1 LGT).

devengados, como si se tratara de algo totalmente coincidente con el período ejecutivo a que hace referencia la ley. Lo que, en nuestra opinión, es totalmente erróneo.

Pero es que tampoco el momento final del plazo coincide en la LGT y el RGR. La primera señala que el sujeto debe ingresar lo debido antes de que se le notifique la providencia de apremio, el segundo, que antes del transcurso del plazo del art. 108 RGR, necesariamente posterior.

Es claro que debe prevalecer lo dispuesto en la LGT, frente al reglamento. De todos modos, a los efectos de este trabajo, lo verdaderamente interesante de esta regulación es que, pese a la en principio clara y nítida separación que se pretende establecer entre el período de ingreso voluntario de los tributos y la fase ejecutiva en vía de apremio, existen una serie de supuestos que tienen lugar de alguna manera en un momento intermedio y cuyas consecuencias son positivas para los sujetos que cumplen sus deberes y obligaciones tardía, pero espontáneamente, esto es, sin requerimiento administrativo previo.

Como acabamos de comentar, si el sujeto pasivo ingresa su deuda fuera del plazo voluntario, pero antes de que le sea notificada una providencia de apremio, no ha de pagar ciertos intereses de demora y aunque debe satisfacer un recargo de apremio (lo que en pura técnica jurídica es incomprensible), este es de cuantía inferior al general. Pero además, según el art. 61.3 LGT:

(A) Si el sujeto presenta su declaración —en los tributos que deben ser liquidados por la Administración—, o su declaración-liquidación<sup>6</sup> fuera de plazo, pero de forma espontánea, sin requerimiento administrativo previo, e ingresa la cantidad debida en cada caso, deberá satisfacer unos recargos que van del 5 al 20% en función del tiempo de retraso<sup>7</sup>, que excluyen tanto la imposición de sanciones, como la exigencia de intereses de demora. Esto último con una excepción: que el retraso haya sido superior al año.

(B) Si la presentación de la declaración-liquidación no va acompañada del correspondiente ingreso, al recargo que acabamos de mencionar (junto con los intereses de demora, en caso de un retraso superior a 12 meses), se suma el recargo de apremio. Este recargo será del 20 o 10% en función del momento en que el sujeto pague, como hemos visto más arriba<sup>8</sup>.

Sin embargo, el art. 61.3 LGT no contiene una regulación completa de todos los supuestos imaginables; cabe pensar en dos más:

(1) La ley impone unos recargos del 5 al 20% (con intereses de demora sólo en este último caso; sin sanciones) en los supuestos en que el sujeto pasivo presenta espontáneamente, aunque fuera de plazo, la declaración relativa al hecho imponible que la Administración necesita para liquidar un tributo. Pero nada dice acerca del cumplimiento o incumplimiento de la posterior obligación de ingreso del sujeto en este caso.

Una vez recibida la declaración, la Administración liquidará y notificará la cuota resultante al sujeto, quien deberá satisfacerla dentro de los plazos regulados en el art. 108 RGR —plazos de ingreso voluntario en período ejecutivo—. Si el sujeto paga entonces,

---

6. La ley habla también de «autoliquidaciones», pero no creemos que se trate de una categoría jurídica diferenciable de las declaraciones-liquidaciones.

7. Hasta tres meses (5%), seis (10%), doce meses (15%) o más (20%).

8. 127.1 LGT: antes de la notificación de la providencia de apremio. Dado que estamos en un caso en que el sujeto declara y liquida espontáneamente —aunque fuera de plazo—, pero no ingresa, es realmente difícil que llegue a hacerlo antes de que la Administración intervenga, dictando y notificando una providencia de apremio. Y esto significa que normalmente se pagará el recargo de apremio del 20%.

Sin embargo, aun es posible que el sujeto medite sobre su comportamiento y decida pagar —en un momento posterior a aquel en que presentó su declaración-liquidación— antes de recibir la notificación de la providencia de apremio, debiendo pagar entonces, como recargo de apremio, sólo un 10%.

debe hacerlo con los recargos del art. 61.3 LGT, como indica este precepto. Pero ¿qué sucede si no lo hace? ¿a esos recargos se añade el recargo de apremio, como ocurre en los casos de tributos sometidos al régimen de autoliquidación? la ley no lo indica así expresamente, pero podría entenderse, por analogía, que esta es la solución.

La otra alternativa es considerar que en tal caso no se aplican los recargos del 61.3 LGT, sino sencillamente la regla general en vía de apremio: cuota, intereses de demora, recargo de apremio (20%) y sanciones. A nosotros nos parece más insatisfactoria.

(2) Por otro lado, la LGT no se ocupa, en este art. 61.3, de los supuestos en que el sujeto pasivo presenta su declaración o declaración-liquidación dentro de plazo, sin realizar el ingreso correspondiente, que lleva a cabo, sin embargo, más tarde de forma espontánea. ¿Debe aplicarse la regla general en vía de apremio y exigirse el pago de los intereses de demora devengados —con la posible condonación prevista en el 127.1 LGT—, recargo de apremio —tal vez del 10% ex art. 127.1 LGT también— y sanciones?

La respuesta a estas cuestiones es ciertamente relevante, pues el régimen previsto en el art. 61.3 LGT para el «arrepentimiento y regularización espontánea»<sup>9</sup> del sujeto pasivo que ha cometido infracciones tributarias graves —art. 79 a y b LGT— es realmente favorable para el sujeto.

En efecto, los recargos del 5 al 20%, más —en su caso— el recargo de apremio —del 10 o 20%—, sin intereses de demora en la mayor parte de los casos, sustituyen a una sanción que puede ser del 50 al 150% de la cantidad defraudada a la Hacienda Pública más intereses de demora, más recargo de apremio<sup>10</sup>.

Parte de la doctrina<sup>11</sup> critica de todos modos en este punto, a la ley, porque es indudable que estos recargos tienen carácter sancionador —aunque se trata de una sanción atenuada— y, sin embargo, se imponen de forma automática, objetiva y de plano al sujeto afectado, esto es, desconociendo los principios del Derecho Sancionador que, surgidos en el campo del Derecho Penal, nuestro Tribunal Constitucional ha declarado aplicables en los ámbitos del Derecho Administrativo y Tributario sancionador<sup>12</sup>.

Nuestro Alto Tribunal, sin embargo, mantiene una opinión distinta. Ya son tres las sentencias en que ha tenido ocasión de pronunciarse sobre este tipo de recargos<sup>13</sup> y en todas ellas ha defendido su pretendida naturaleza «disuasoria», de carácter intermedio entre la indemnizatoria de los intereses de demora y la penalizadora de las sanciones. Naturaleza que no permite aplicar a estos recargos los principios de Derecho Sancionador derivados de los art. 24 y 25 de la Constitución.

A nosotros no nos convence la argumentación —ni, por supuesto, la conclusión— del Tribunal, sino la del voto particular formulado por el magistrado MENDIZABAL ALLENDE, al que se adhiere GIMENO SENDRA.

Ponemos punto final aquí a estas breves explicaciones acerca de aspectos generales del art. 61.3 LGT, porque nuestro objetivo no es tanto profundizar en su significado e

9. Excusa absoluta admitida también en el nuevo Código Penal para los delitos contra la Hacienda Pública (art. 305), en todos los supuestos de regularización espontánea de la situación tributaria del sujeto, incluyendo los casos que comentamos en el texto, de presentación de declaración-liquidación dentro de plazo y pago posterior.

10. Art. 87-88 LGT.

11. ESEVERRI MARTÍNEZ en AAVV, «La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio», Cedecs-Derecho Tributario, Barcelona, 1995, pg. 88 y ss.

Afirma el carácter sancionador de estos recargos también ESPEJO POYATO, «Las declaraciones extemporáneas tras la reforma de la Ley General Tributaria», cit., pg. 32.

12. ZORNOZA PÉREZ, «El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)», Civitas, Madrid, 1992, pgs. 54 y ss.

13. Concretamente lo ha hecho sobre el recargo del 10% de la deuda tributaria regulado en el art. 61.2 LGT en la redacción dada por la Disp. Adic. 31.ª de la ley 46/1985, de Presupuestos Generales del Estado para 1996, en las SS. 164/1995, de 13 de noviembre (donde se apoya en parte en la doctrina sentada en su S. 76/1990), 198/1995, de 21 de diciembre y 44/1996, de 14 de mayo.

implicaciones, cuanto en responder a la siguiente pregunta: ¿este régimen previsto para los sujetos que voluntariamente regularizan su situación tributaria, regulado en una norma estatal como es la LGT, es aplicable también en Navarra?

## II. CONSECUENCIAS DEL NO CUMPLIMIENTO EN PLAZO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE DECLARACIÓN, DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN Y PAGO DE LOS TRIBUTOS EN NAVARRA

Para conocer las consecuencias del no cumplimiento en plazo de las obligaciones de declaración, declaración-liquidación y pago de los tributos en Navarra, nada mejor que comenzar por exponer brevemente la regulación general de las infracciones y sanciones, así como de la recaudación en vía ejecutiva aplicable a los tributos concertados navarros (A), para entrar, después, a analizar, la normativa específica de las distintas figuras autonómicas (B) y terminar con los tributos locales (C).

Sólo después de haber llevado a cabo este examen estaremos en condiciones de descubrir las lagunas que puedan existir en Derecho navarro y que deban ser integradas mediante la aplicación supletoria del Derecho estatal, esto es, de la Ley General Tributaria y, concretamente, de su art. 61.3.

(A) Navarra goza de un régimen fiscal diferente al de la mayoría de las CCAA. Es una Comunidad Foral, cuyos Derechos Históricos, salvaguardados por la DA 1.<sup>a</sup> CE, justifican y fundamentan un sistema de Convenio Económico con el Estado en virtud del cual la Comunidad tiene competencias para establecer, regular y gestionar un sistema tributario propio, como indica el art. 45 de la LORAFNA<sup>14</sup>.

El Convenio actualmente vigente es de 1990 (aprobado por la Ley 28/1990, 26-diciembre) y en él se indica que el régimen tributario vigente en Navarra debe estar armonizado con el estatal (art. 2.<sup>a</sup> Convenio) y adecuarse a la Ley General Tributaria, al menos en cuanto a terminología y conceptos. Esto no quiere decir que la Comunidad Foral no pueda regular sus propias instituciones tributarias de forma innovadora, aunque no sea esto precisamente lo que ha sucedido hasta el momento.

De hecho, el panorama que ofrece la normativa de la Comunidad Navarra en materia de infracciones y sanciones tributarias, así como de recaudación en vía ejecutiva, no es precisamente alentador<sup>15</sup>.

Navarra, aunque cuenta con competencias para ello, no ha elaborado un Ley General Tributaria propia, paralela a su —en materia de Gasto— LF Hacienda Pública (LF 8/1988, de 26 de diciembre), a pesar de haber sido reiteradamente reclamada por la doctrina. Ni siquiera ha regulado los grandes temas de la gestión y estructura de su sistema tributario en grandes leyes monotemáticas<sup>16</sup>. Ha optado, por el contrario, por regular aspectos parciales y concretos en las más diversas normas.

---

14. Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

Art. 45.1: «En virtud de su régimen foral, la actividad tributaria y financiera de Navarra se regulará por el sistema tradicional de Convenio Económico».

3. «Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico que deberá respetar los principios contenidos en el Título Preliminar del Convenio Económico de 1969, así como el principio de solidaridad a que se refiere el artículo 1.º de esta Ley Orgánica».

15. Vid. DEL BURGO AZPIROZ, J., «Principios rectores del régimen fiscal de Navarra», *Revista Jurídica de Navarra* n.º 18, julio-diciembre 1994, pg. 52 y ss.

16. Algunos preceptos de la LF Hacienda Pública de Navarra se dedican en general a los ingresos de Navarra, entre ellos los tributarios —art. 13 y ss.—. Concretamente a la recaudación de los ingresos tributarios se dedican los art. 16 a 20 (el art. 17 ha sido recientemente modificado por la LF 4/1996, de 2 de abril, de la que nos ocuparemos más tarde).

Pero se trata de disposiciones muy generales, que no abordan en detalle ningún procedimiento.

(A.1) En materia de *infracciones y sanciones*, la norma más antigua y general con que se cuenta es el art. 45 del Acuerdo del Parlamento Foral de 19 de mayo de 1981 (de Presupuestos Generales de Navarra para 1981<sup>17</sup>) en el que se establecen los criterios que la Diputación Foral debe respetar cuando, haciendo uso de la autorización que al efecto se le reconoce, regule con carácter general esta materia<sup>18</sup>.

Este APF de 1981 contempla tres tipos de infracción: (a) infracciones simples, entre las que se encuentra el retraso en la presentación de la declaración o declaración-liquidación<sup>19</sup> (b) infracciones de omisión, consistentes en la no presentación de declaración o declaración-liquidación o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, con ocultación de hechos o bases imponible ante la Administración Tributaria<sup>20</sup> y (c) infracciones de defraudación, que son todas las conductas constitutivas de infracción de omisión cualificadas por la mala fe del sujeto, su resistencia, negativa u obstrucción a la actuación investigadora de la Administración, sus irregularidades contables o reincidencia<sup>21</sup>.

Esta regulación, reiteramos, no tiene valor vinculante; sólo poseen ese valor algunos preceptos de las Leyes Forales de Presupuestos Generales para Navarra 3/1989, de 2 de mayo —art. 67<sup>22</sup>—, y 5/1991 —art. 61<sup>23</sup>—.

En la LF 3/1989 se sancionan los retrasos en la presentación de documentos relativos al hecho imponible, declaraciones, liquidaciones *a cuenta* o ingresos *correspondientes*, con un recargo del 5%, si no supera los 2 meses, o del 10%, si lo hace, más intereses de demora (pero con exclusión de la sanción por infracción simple).

La redacción de esta norma no es muy clara. ¿Está pensando únicamente en liquidaciones e ingresos de obligaciones a cuenta? ¿puede aplicarse también a las liquidaciones e ingresos de la obligación tributaria principal? ¿o quizás sólo a las liquidaciones a cuenta, pero a cualquier tipo de ingreso?.

17. Es frecuente que las normas («Acuerdos del Parlamento Foral» antes de la promulgación de la LORAFNA en 1982, «Leyes Forales», después) que aprueban los Presupuestos Generales de Navarra cada año contengan disposiciones sobre temas completamente ajenos a la previsión de ingresos y autorización de gastos para el ejercicio.

A diferencia de lo que ha sucedido con las Leyes de Presupuestos del Estado, el TC, ante el que se han impugnado estas normas en dos ocasiones, mantiene que el art. 134 CE —del que ha derivado toda su doctrina en torno a la limitación del contenido posible de las leyes de presupuestos estatales anuales— no es aplicable a las CCAA (opinión que no compartimos, siguiendo los razonamientos que RODRÍGUEZ BEREJO expone en su voto particular a la primera de las sentencias). Vid. SS. 116/1994, de 18 de abril, y 149/1994, de 12-mayo.

18. Art. 45: «La Diputación Foral regulará en un texto unificado toda la materia relativa a infracciones y sanciones tributarias, con arreglo a los siguientes criterios...». Como puede observarse, no se indicaba plazo alguno dentro del cual debiera actuar el Gobierno de Navarra.

La LF 3/1988, 12-mayo, de Presupuestos Generales de Navarra para 1988 (art. 71) ordenaba al Gobierno de Navarra preparar un proyecto de ley sobre infracciones y sanciones tributarias, de carácter general, que debía ser presentado ante el Parlamento antes de noviembre de ese año. La Diputación Foral no dio cumplimiento a este precepto.

19. Las infracciones simples se sancionan con multas de 500 a 15 000 pta, y son compatibles con las sanciones que procedan por infracción de omisión o de defraudación (art. 45.5.º).

20. Sancionadas con multa del 50 al 100%, con un mínimo de 1.000 ptas.

21. Sancionadas con multa del 100 al 300%, con un mínimo de 2.000 ptas.

22. Art. 67: «Incumplimiento de obligaciones tributarias.

El retraso en el cumplimiento de cualesquiera de las obligaciones de presentación de los documentos comprensivos de hechos imponibles, de declarar, practicar liquidación a cuenta o efectuar el ingreso correspondiente, llevará consigo un recargo automático del 5 por ciento si el retraso no es superior a dos meses y del 10 por ciento cuando exceda de dicho plazo, y ello sin perjuicio de la aplicación de los intereses de demora.

En los supuestos en que sea de aplicación el recargo automático, a que se refiere el párrafo anterior, no se impondrá la sanción prevista para la infracción simple derivada del retraso en la presentación de declaraciones».

23. Art. 61: «Presentación de declaraciones fuera de plazo.

Las declaraciones correspondientes a cualquier tributo, efectuadas fuera de los plazos establecidos a tal fin, habrán de ser presentadas en el Departamento de Economía y Hacienda, sin que surtan efecto alguno las depositadas en Entidades Financieras.

Si el sujeto pasivo... efectuase el ingreso de una deuda tributaria fuera de los citados plazos, aquel tendrá meramente el carácter de a cuenta de la deuda que, en su caso, proceda, interrumpiendo el devengo de intereses de demora, y sin que ello impida la aplicación de las correspondientes sanciones sobre las cantidades ingresadas fuera de plazo».

Nosotros optamos por seguir una interpretación literal, a falta de otros elementos, distintos del propio texto de la norma, que nos ayuden a defender otra alternativa. Entendemos, pues, que la tercera de las opciones expuestas es probablemente la más acertada<sup>24</sup>.

Por otro lado, la ley excluye la aplicación de la sanción por la infracción simple cometida, pero ¿qué sucede con la sanción por la infracción de omisión o de defraudación en su caso cometida? ¿el recargo del 5 o 10% sustituye a la sanción o ambos se acumulan? En nuestra opinión, lo que el legislador ha pretendido es suavizar las sanciones cuando el sujeto cumple su obligación finalmente, aunque sea fuera de plazo y probablemente sin requerimiento administrativo previo —la ley no lo indica así expresamente, pero si hubiese requerimiento administrativo estaríamos ya en vía de apremio y, aplicando el RGR, se exigirían las sanciones—.

Así pues, los recargos excluyen todo tipo de sanción —sea por la infracción simple, sea por infracciones de omisión o defraudación—. Pero no los intereses de demora, como indica claramente la LF.

Por su parte, la LF 5/1991, de 26-febrero, dispone que los pagos fuera de plazo efectuados por los sujetos pasivos serán considerados pagos a cuenta de la deuda tributaria que la Administración fije definitivamente, impedirán que sigan devengándose intereses de demora por esas cantidades y —sobre todo— no excluirán las sanciones aplicables al comportamiento infractor del sujeto.

Ante una norma como esta caben dos interpretaciones. En primer lugar, puede entenderse que esta ley, al ser posterior y aunque no indique nada expresamente, deroga a la de 1989, a la que acabamos de referirnos, aunque sólo en el supuesto relativo a los ingresos espontáneos fuera de plazo. La LF de 1991 impediría, en estos casos, la aplicación de los recargos del 5 o 10% de la cuota, al exigir la imposición de las sanciones correspondientes a la infracción grave cometida, más los intereses de demora.

Los supuestos de presentación tardía de la declaración o de la liquidación a cuenta, por su parte, no quedarían afectados por la LF de 1991.

Pero también es posible realizar una segunda interpretación, que, personalmente, preferimos y se trata de la siguiente:

La LF de 1991 no se refiere, ni debe aplicarse, a los supuestos de cumplimiento espontáneo, aunque tardío, por parte del sujeto pasivo de sus obligaciones de declaración, liquidación e ingreso de la deuda tributaria. Se refiere, por el contrario, a los casos en que, presentada la declaración o declaración-liquidación dentro del plazo previsto para ello en la normativa del tributo, el sujeto no ingresa entonces, sino más tarde —aunque también de forma espontánea<sup>25</sup>—.

En tales supuestos, en los que a nivel estatal —como vimos— no se aplican los recargos del art. 61.3 LGT, el legislador no perdona, ni suaviza las sanciones correspondientes a la infracción cometida por el sujeto. Los ingresos efectuados son lógicamente admitidos por la Administración, como pagos a cuenta de la deuda tributaria, pero la cuantía final de esta se ve irremediabilmente incrementada con los intereses de demora —devengados hasta el momento del pago—, las sanciones, el recargo de apremio y, en su caso, las costas<sup>26</sup>.

---

24. Aunque lo cierto es que la LF 4/1996 —vid. infra— al hacer referencia a los supuestos a los que resulta aplicable la LF de 1989 menciona a las «deudas correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo y a liquidaciones derivadas de declaraciones extemporáneas» (Disposición Adicional), sin distinguir en absoluto entre liquidaciones «a cuenta» y «totales».

25. En otro caso, debe iniciarse la vía de apremio como indica la normativa general. No es precisa ninguna norma especial como esta LF de 1991 para aclarar las consecuencias.

26. Vid. en la normativa estatal el art. 20.5, 1.º párr. del RGR.

De acuerdo con esta versión, los recargos previstos en la LF de 1989 deben aplicarse en los casos de cumplimiento espontáneo fuera de plazo de las obligaciones de declaración o declaración-liquidación<sup>27</sup> e ingreso del tributo; mientras la LF de 1991 está pensando en los supuestos de ingreso espontáneo y fuera de plazo, no acompañado de declaración o liquidación alguna —que, insoslayablemente, deben haber sido efectuadas, por tanto, en período voluntario—.

(A.2) De la *recaudación de los tributos* se ocupan, fundamentalmente, el Acuerdo —que ya hemos mencionado— del Parlamento Foral de 19 de mayo de 1981, de Presupuestos Generales de Navarra para ese año (en este tema con carácter vinculante) y un Decreto Foral de 1986 (DF 250/1986, 28-noviembre, sobre recaudación ejecutiva de los derechos económicos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra), modificado por los DF 125/1987, de 12 de junio y 50/1988, de 18 de febrero —además de los escuetos preceptos que la LF Hacienda Pública de Navarra, de 26 de diciembre de 1988, le dedica.

Las normas de cada tributo no regulan aspectos relativos a la recaudación en vía ejecutiva. Se limitan, como mucho, a mencionar la procedencia de la vía de apremio en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias en la fase voluntaria.

Sin embargo, esta regulación fragmentaria no ocasiona graves problemas porque unánimemente se admite la aplicación del Reglamento General de Recaudación del Estado, a cuyas normas se remite expresamente un Acuerdo de la Diputación Foral de 21-8-1970, que se considera todavía vigente.

Del conjunto de disposiciones autonómicas únicamente merece destacarse ahora la contenida en el art. 8 DF 250/1986, de 28-noviembre, de acuerdo con la cual, desde que finaliza el plazo de ingreso voluntario y hasta que la Administración dicta la certificación de descubierto y la providencia de apremio con las que se inicia el procedimiento ejecutivo —que sigue, a partir de ahí, las prescripciones generales contenidas en el RGR estatal— transcurren 6 meses, como mínimo. La norma regula directamente los trámites de gestión que deben seguir los distintos departamentos de la Administración; no se ocupa de la situación del sujeto y su deuda durante ese tiempo<sup>28</sup>.

La única consecuencia que creemos puede deducirse de tan curiosa disposición es que, en Navarra, los sujetos disponen, en todo caso y con total seguridad, de un período de 6 meses durante los cuales pueden pagar su deuda tributaria antes de que les sea notificada la providencia de apremio y durante el que pueden, si lo desean, regularizar voluntariamente su situación.

### (B) Regulación de las distintas figuras tributarias<sup>29</sup>

Del reparto de competencias entre el Estado y la Comunidad Autónoma que se lleva a cabo en el Convenio resulta que:

(a) Aduanas e Impuestos Especiales sobre Hidrocarburos y Tabaco corresponden exclusivamente al Estado —art. 3.1 Convenio—. Esto supone la aplicación directa de la

27. Al menos cuando se trata de liquidaciones «a cuenta».

28. Art. 8: «Transcurridos tres meses desde la finalización de los plazos de ingreso en período voluntario o de prórroga, en su caso, los Secretarios Técnicos de los distintos Departamentos, los Directores de los Organismos Autónomos y el Director del Servicio de Tributos del Departamento de Economía y Hacienda, remitirán a la Sección de Tesorería del Departamento de Economía y Hacienda, relación de las deudas, que será firmada, asimismo, por el Interventor-Delegado de la respectiva Dependencia.

Una vez recibidas dichas relaciones en la Sección de Tesorería, se abrirá un nuevo plazo de gestión de dichas deudas que, con excepción de las deudas en situaciones especiales, no sobrepasará los tres meses. Transcurrido dicho plazo, todas las deudas no satisfechas pasarán de forma automática a la Sección de Agencia Ejecutiva, mediante la oportuna certificación firmada por el Jefe de Sección de Tesorería y el Interventor-Delegado de Hacienda, a fin de que se inicie el correspondiente procedimiento ejecutivo».

29. No nos ocuparemos de las contribuciones especiales. Sólo de los impuestos y las tasas.

LGT y el RGR en las materias que ahora nos interesan, a saber, infracciones y sanciones tributarias, recaudación en vía ejecutiva y regularización espontánea por el sujeto de su situación tributaria,

(b) En los demás impuestos y tasas la CA tiene competencias normativas y gestoras<sup>30</sup>.

Respecto a cada figura se regulan unos puntos de conexión que son lo que determinan a quién corresponde la recaudación de un tributo y, en función de ello —aunque con matices— a quién la gestión y la potestad normativa. Se trata de tributos, pues, en los que la CA puede dictar leyes y reglamentos, regulando, entre otros aspectos, los relativos al incumplimiento por parte de los sujetos pasivos de sus obligaciones o deberes tributarios —infracciones y sanciones— y, en su caso, las consecuencias de la regularización espontánea de estas situaciones, tema de este trabajo.

Cuando, a partir de ahora, hagamos referencia a estos tributos lo haremos analizando siempre la normativa autonómica, aun siendo conscientes de que a ciertos hechos imponibles realizados en territorio navarro o a ciertos sujetos relacionados con Navarra, se aplica, sin embargo, normativa estatal.

Para proceder al estudio de sus disposiciones en la materia que ahora nos ocupa, agruparemos las distintas figuras del modo siguiente:

### **1.º Impuesto sobre el Patrimonio, Tasas sobre el Juego**

Las normas relativas al primero de estos impuestos<sup>31</sup> no disponen absolutamente nada en relación con los temas que nos ocupan.

Las tasas sobre el juego, por su parte, se rigen por las mismas normas que en el resto del Estado<sup>32</sup>, ¿supone esto que también las normas estatales relativas a infracciones y sanciones son aplicables, esto es, deben entenderse tácitamente asumidas por la Comunidad Foral de Navarra? pensamos que no, al menos no directamente, porque Navarra tiene competencia exclusiva en materia tributaria, Derecho Tributario sancionador incluido. Si hay normas navarras, por deficientes o fragmentarias que sean, que regulen estas cuestiones, deben ser aplicadas en primer lugar. De modo que sólo en ausencia de Derecho navarro es posible acudir a las normas del Estado. Y esto tanto en relación con las tasas sobre el juego, como respecto a cualquier otro tributo concertado.

Así pues, desde el punto de vista de las infracciones y sanciones tributarias, la situación de las tasas sobre el juego es idéntica a la del Impuesto sobre el Patrimonio: las normas específicas de estos tributos no dicen nada. No añaden nada a las disposiciones generales —bien que fragmentarias— que hemos comentado en primer lugar.

### **2.º IIEE sobre Bebidas Alcohólicas y sobre Matriculación de Determinados Vehículos, e IVA**

---

30. «Para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos propios de la Comunidad Foral, la Hacienda Pública de Navarra ostentará las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado», art. 4 Convenio.

31. LF 13/1992, de 19 de noviembre, modificada posteriormente por las leyes 25/1994, de 29 de diciembre, y 14/1995, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos.

32. Navarra no ha ejercitado la competencia legislativa que le corresponde, asumiendo y aplicando directamente las normas del Estado (TR Tasas Fiscales de 1966 aprobado por D. 3059/1966, de 1 de diciembre, tasas sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, y RDL 16/1977, de 25 de febrero, sobre Tasas sobre autorización, organización y celebración de juegos de suerte, envite o azar, desarrollado en el RD 2221/1984, de 12 de diciembre).

Vid. art. 34.2 y Disp. Adic. 4.ª Convenio.

Navarra tiene competencia para dictar su propia normativa respecto a estos tributos, pero su regulación ha de ser sustancialmente idéntica a la del Estado, porque así se lo impone el Convenio —art. 27 y 30—.

De hecho, las leyes navarras son una copia prácticamente literal de las estatales. Ambas<sup>33</sup> tipifican una serie de infracciones —y sanciones— específicas que hacen referencia a comportamientos que sólo tienen lugar en relación con los hechos imposables gravados por estos impuestos, idénticas a las recogidas en las leyes estatales de IVA e IIEE<sup>34</sup>.

No se mencionan, sin embargo, comportamientos más generales como la no presentación de la declaración-liquidación o su no presentación en plazo, o simplemente el impago de la cuota —o el retraso en el pago—.

En nuestra opinión, esta aparente paradoja se explica fácil —y coherentemente— en el caso de los impuestos estatales: la tipificación de esos comportamientos ya está contenida con carácter general, para todos los tributos, en la LGT y su normativa de desarrollo. No es preciso que vuelva a reiterarse en las leyes de los IIEE o del IVA.

No ocurre lo mismo en Navarra, sin embargo, donde no existe una regulación general de las infracciones y sanciones tributarias, como hemos indicado. Si las normas reguladoras de los impuestos o tributos en particular tampoco tipifican esos comportamientos, no se comete infracción alguna cuando se llevan a cabo. ¿Significa esto que la no presentación de declaración-liquidación o el no ingreso en los IIEE o en el IVA en Navarra no constituyen infracciones y no pueden ser sancionados? si nos limitamos a aplicar el Derecho navarro, así es.

### 3.º ITPAJD e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Las leyes reguladoras de estos tributos<sup>35</sup> indican únicamente que el retraso en la presentación de la declaración, de las liquidaciones a cuenta y de los ingresos correspondientes dará lugar a la imposición de un recargo del 5%, si el retraso es inferior a 2 meses, o del 10%, si supera ese tiempo, más intereses de demora. A diferencia de lo que hace la LF de 1989, no se indica nada sobre la exclusión de las sanciones por infracción simple.

Esta regulación, muy similar a la de la LF de 1989, fue introducida en las leyes de estos dos tributos por la LF 14/1995, de 30 de diciembre, de modificación de diversos impuestos (vid. Disp. Derog. 1.2 y art. 9)<sup>36</sup>.

### 4.º IRPF, Impuesto de Sociedades

En ambos impuestos<sup>37</sup> se califica de (a) infracción simple a la presentación de la declaración-liquidación fuera de plazo (o la no presentación, cuando no supone un perjuicio

33. LF 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido —modificada con posterioridad en varias ocasiones, en aspectos puntuales—.

Y DF 86/1993, de 8 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

— LF 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales

34. Compárense los art. 115-116 LF 19/1992, de 30 de diciembre, de IVA, y art. 19, 32, 36.5, 41 y 49 LF 20/1992, de 30 de diciembre, de IIEE, con los art. 170-171 L estatal de IVA y art. 19, 35, 40.5 y 45 L IIEE.

35. APF 17 de marzo de 1981, por el que se aprueba la Norma reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Y DF 27/1982, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

— ADF 10 de abril de 1979, que aprueba las Normas para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones.

36. Y, por tanto, debe considerarse plenamente vigente aun si se defiende la primera de las interpretaciones posibles en torno a la LF de 1991 que explicábamos más arriba y que, como indicábamos, no compartimos.

37. LF 6/1992, de 14 de mayo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 103).

Esta LF mantiene la vigencia de los preceptos relativos al régimen sancionador contenidos en la ley anterior, el TR DFLeg. 212/1986, de 3 octubre (art. 41-46).

económico para la Hacienda Pública), y se sanciona con una multa fija, más un recargo del 5 o 10% —según el tiempo de retraso, inferior o superior a 2 meses—, más intereses de demora.

(b) Se considera infracción de omisión la no presentación de declaración-liquidación (o la presentación de una declaración inexacta), ocultando de este modo a la Administración la realización del hecho imponible o el valor de todo o parte de la base imponible. Se sanciona con una multa proporcional.

(c) Si el comportamiento anterior se lleva a cabo con mala fe, resistencia a la actuación investigadora de la Administración o reincidencia, la infracción es de defraudación y la multa, mayor.

Además de la presentación fuera de plazo, de forma espontánea, de la declaración, también el retraso en la práctica de una liquidación *a cuenta* o en la realización del ingreso de la cuota, se sancionan con un recargo del 5 o 10%, más intereses de demora. Así fue incorporado en 1988 al Texto Refundido del Impuesto de Sociedades (de 1986), por la LF 3/1988, de Presupuestos Generales de Navarra para ese año, y así se dispone en la Ley Foral del IRPF que es de 1992<sup>38</sup>.

### 5.º Tasas

La ley reguladora de las tasas<sup>39</sup> sigue la distinción entre infracciones simples y graves de la LGT, en lugar de la empleada en el APF de 1981 —infracciones simples, de omisión y de defraudación—. Considera infracción grave la falta de ingreso dentro de plazo (sancionado con una multa del 50 al 300%, más intereses de demora). Los incumplimientos relativos al deber de declarar o declarar y liquidar, constituyen infracciones simples.

### (C) Tributos locales navarros

La CA de Navarra ha asumido competencias en materia de administración local —art. 46 LORAFNA— y, haciendo uso de la misma, ha dictado una Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra, LF 2/1995, 10-marzo, que sigue bastante de cerca a la LHL del Estado de 1988, aunque con peculiaridades importantes.

Esta LF regula de forma bastante completa los temas que estamos analizando, sobre todo el de las infracciones y sanciones —art. 93-99—, pues en materia de recaudación se limita a aludir de forma general a los procedimientos de apremio —art. 84—.

Así, define como infracciones graves la falta de ingreso dentro de plazo, así como, en los tributos que deben ser liquidados por la Administración, la no presentación en plazo de la declaración relativa al hecho imponible que la Administración necesita para liquidar, o su presentación fuera de plazo previo requerimiento administrativo<sup>40</sup>. Esas infracciones se sancionan con multas del 50 al 150%.

---

La Disp. Adic. 1.ª LF 6/1992 también hace referencia expresa a las normas sancionadoras contenidas en la LF 3/1988, de 12 de mayo (art. 70), pero tal referencia no era necesaria, puesto que esta LF de Presupuestos para 1988 ya era por sí misma directamente aplicable al IRPF, como a cualquier otro tributo navarro.

– DFleg. 153/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades (art. 28, 31-36).

38. ¿La LF de 1991 —interpretada de modo que suponga una derogación parcial de la LF de 1989, como veíamos— afecta de alguna forma a este régimen?

No, en el caso del IRPF, porque su normativa es posterior. Y pensamos que tampoco en el Impuesto de Sociedades, en el que debe prevalecer lo dispuesto en su propia normativa, como ley especial, no expresamente derogada, ni modificada por la LF de 1991.

39. Texto Articulado de la LF de Tasas, Exacciones parafiscales y Precios de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y de sus Organismos Autónomos, DFleg. 144/1987, de 24 de julio (art. 45-52).

40. Infracciones todas ellas que también la LGT —art. 79, b— califica de graves.

Los retrasos en la presentación de declaraciones-liquidaciones o su no presentación, cuando no constituye infracción grave, supone la realización de una infracción simple.

En resumen, y dejando al margen a los tributos locales<sup>41</sup> y a las tasas<sup>42</sup>, en los *impuestos concertados navarros* resulta que:

(1) El incumplimiento de la obligación de declarar y liquidar un tributo, acompañado de la falta de ingreso de la cuota debida en cada caso, es sancionado en la normativa de algunos impuestos.

Así sucede en los IIEE e IVA, si bien únicamente en los concretos supuestos previstos específicamente en sus leyes reguladoras, o en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades, en los que se ha tipificado el incumplimiento de la obligación de declarar cuando supone la ocultación del hecho o la base imponible a la Administración y da lugar a la apertura de un procedimiento inspector como infracción de omisión o, si concurren circunstancias agravantes, de defraudación.

Si el APF de 1981 fuera vinculante —que no lo es—, también se cometerían estas infracciones en las tasas sobre el juego, el Impuesto sobre el Patrimonio, el IVA, los IIEE competencia de Navarra, el ITPAJD y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

(2) El retraso en la presentación de la declaración o en la práctica de liquidaciones —«a cuenta»— y del correspondiente ingreso, está sancionado con un recargo (del 5 o 10% de la cuota) más intereses de demora.

Según la LF de 1989, se excluyen las sanciones por la infracción simple cometida; pero esto resulta ser así —de forma clara, al menos— sólo en el Impuesto sobre el Patrimonio, las tasas sobre el juego, los IIEE sobre Bebidas y Matriculación y el IVA, porque en todos ellos se aplica directamente esa norma. Y puede serlo en el ITPAJD y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuyas leyes no se excluye expresamente la sanción por infracción simple, pero tampoco se impone<sup>43</sup>.

Por el contrario, en el Impuesto de Sociedades, sí se exige la sanción de 1.000 pta por la infracción simple; y lo mismo sucede en el IRPF —multa de 500 pta—.

(3) Ninguna norma regula el incumplimiento de la obligación de declarar o declarar-liquidar, al margen de lo que suceda con el ingreso de la cuota en su caso resultante<sup>44</sup>.

(4) Tampoco se regula la falta de ingreso, como único comportamiento infractor, cuando se cumplen escrupulosamente los deberes de declarar y liquidar, en su caso, el impuesto.

Es evidente que la regulación navarra presenta serios vacíos normativos, lagunas que es preciso integrar.

41. La LF de Haciendas Locales es de 1995 y debe aplicarse sin problemas, como norma posterior y especial, frente a las leyes forales de 1989 y 1991.

42. La LF de Tasas es de 1987, pero es de aplicación preferente a este tipo de tributos, frente a las leyes forales de 1989 y 1991, como ley especial.

43. En las leyes de estos impuestos no se regula el tema de infracciones y sanciones. Dada la ausencia de una normativa navarra general sobre el tema, habría que aplicar la estatal.

La no presentación de la declaración está considerada en la LGT infracción simple, en los tributos autoliquidables, y grave, en los demás. Pero en los casos de cumplimiento espontáneo, fuera de plazo, se aplican los recargos del art. 61.3 LGT, sin sanciones. Más adelante volvemos sobre esto y damos respuesta a la cuestión aquí planteada.

44. Las leyes del IRPF y del Impuesto de Sociedades califican de infracción simple el retraso en el cumplimiento de estas obligaciones. La no presentación de la declaración-liquidación sólo es contemplada en relación con la falta de ingreso, dando lugar a una infracción de omisión o de defraudación.

### III. LAS LAGUNAS DEL DERECHO NAVARRO Y SU INTEGRACIÓN

Ninguna norma del sistema tributario navarro relativa a los impuestos concertados —tasas y tributos locales al margen, pues— prevé el posible incumplimiento por parte del sujeto pasivo de su obligación tributaria más importante: el pago del tributo.

Ni en las normas de los impuestos, ni en las leyes generales, ni siquiera en el APF de 1981, se contempla la posibilidad de que el sujeto pasivo cumpla fielmente y en plazo su deber de declarar o declarar y liquidar, pero simplemente no ingrese la cuota resultante.

La LF de 1991 prohíbe la exclusión de sanciones en los casos en que el sujeto pague total o parcialmente su deuda tributaria fuera de plazo, pero nada indica acerca de cuáles son esas sanciones.

Por otro lado, la falta de presentación de la declaración o de la declaración—liquidación, sin más, tampoco está tipificada como infracción. En el APF 1981 y en las leyes de IRPF y del Impuesto de Sociedades, se califica de infracción de omisión o defraudación cuando supone la ocultación a la Administración de hechos o valores y concurren otras circunstancias.

¿Para integrar estas lagunas es posible aplicar el Derecho estatal? Creemos que sí.

Aunque un sector de la doctrina duda de la existencia de lagunas en el Derecho navarro, o propone acudir únicamente a fórmulas de autointegración<sup>45</sup>, parece claro que será inevitable acudir, en ciertos casos a un ordenamiento ajeno al de la propia Comunidad Autónoma.

45. Así DEL BURGO AZPIROZ, J., «Principios rectores del régimen fiscal de Navarra», cit., pg. 31 y ss. (especialmente pg. 52, en relación con las infracciones y sanciones en materia tributaria, donde expresamente rechaza la posibilidad de acudir a la LGT como Derecho supletorio, pese a ser esto defendido por algunos autores que no cita).

La raíz de esta postura doctrinal se encuentra en la distinción que algunos autores foralistas mantienen entre las competencias históricas o forales de Navarra y sus competencias autonómicas.

Las primeras serían aquellas que la Comunidad Foral ostenta al menos desde el siglo XIX y que ha venido ejercitando ininterrumpidamente hasta el presente. Se trataría, en su opinión, de competencias amparadas por la Disp. Adic. 1.ª CE.

Estas competencias —en opinión de este sector doctrinal— tienen un origen preconstitucional, concretamente en la Ley de 25 de octubre de 1839 y la Ley Paccionada de 16 de agosto de 1841 y disposiciones complementarias (vid. art. 2 LORAFNA), gozan del amparo de la Constitución y, por lo demás, permanecen al margen de la Carta Magna.

Esto quiere decir que el contenido y límite de estas competencias no puede buscarse en el texto constitucional. De él sólo deriva un límite genérico: el respeto a los poderes y facultades del Estado inherentes a la unidad constitucional de la Nación (de nuevo art. 2 LORAFNA).

Vid. además de DEL BURGO cit., SALINAS QUIJADA, F., «Examen crítico del Amejoramiento del Fuero de Navarra», *Revista Jurídica de Navarra* n.º 1, 1986, pgs. 57 y ss.; ASIAIN AYALA, «La Constitución y el régimen foral de Navarra», *Revista Jurídica de Navarra* n.º 1, 1986, pgs. 13 y ss.; DELGADO ECHEVARRÍA/DE PABLO CONTRERAS, «El Derecho Civil Foral en el Amejoramiento», en MARTÍN RETORTILLO (dir.), *Derecho Público Foral de Navarra. El Amejoramiento del Fuero*, Civitas, 1992, pgs. 535 y ss.; GONZÁLEZ NAVARRO, «Navarra y el Tribunal Constitucional», en la misma obra colectiva, pg. 697 y ss.

Las consecuencias de esta distinción, que algunos autores (ALLÍ ARANGUREN, JC/RAZQUÍN LIZARRAGA, M., «Facultades y competencias de Navarra», en MARTÍN RETORTILLO, cit., pg. 463 y ss.) completan con una categoría mixta (las competencias de origen histórico, cuyo contenido se ha visto no ya reconocido, sino incrementado por la Constitución) son importantes.

Si Navarra no está sujeta a los límites y principios que rigen la relación Estado-CCAA recogidos en el T VIII CE, cuando ejerce sus competencias históricas y son competencias de este tipo las que ostenta en materia financiera y local, cuando ejerza estas últimas únicamente deberá respetar un principio: el de unidad constitucional.

Los ordenamientos estatal y autonómico que se desarrollen en torno a las materias financiera y local —entre otras— serán completamente independientes.

Cada uno de ellos deberá establecer su propio orden de fuentes y formas de autointegración. En opinión de DEL BURGO esto es lo que sucede de hecho y debe bastar.

Si las normas de Derecho Tributario navarro no dan respuesta a determinadas cuestiones, esta habrá de buscarse, en primer lugar, en las normas de Derecho Administrativo y de Derecho general de la propia Comunidad Autónoma, como se indica en el art. 1 LF Hacienda Pública de Navarra<sup>46</sup>. Pero si no se encuentra tampoco en ellas, no quedará más remedio que buscarla en el Ordenamiento estatal.

Así se dispone en la LORAFNA —art. 40.3<sup>47</sup>—, ya que no en el Convenio, ni en la LF Hacienda Pública de Navarra, ni en otras normas específicamente tributarias. Así se dispone también en el art. 149.3 CE<sup>48</sup>.

Si la laguna se descubre en la normativa reguladora de las Haciendas Locales de Navarra, el proceso de búsqueda del Derecho supletorio comenzará en las normas de Derecho Administrativo o General navarro local (art. 4 LF Haciendas Locales), para continuar con las normas autonómicas y finalizar con las estatales.

En definitiva y en nuestra opinión, la regulación contenida en la LGT puede llegar a ser aplicable en Navarra, en los tributos de la CA o en los locales. Aplicable como Derecho supletorio, esto es, en defecto de regulación propia<sup>49</sup>, dada la competencia exclusiva asumida en materia tributaria y local —recordémoslo— por la propia Comunidad Foral. Y esto al margen de que haya sido previsto así expresamente en las leyes o reglamentos específicos o no, pues no es necesaria la remisión o invocación expresa<sup>50</sup>.

46. Art. 1 LF Hacienda Pública de Navarra: «1. La Hacienda Pública de Navarra se regirá por esta Ley Foral, por las disposiciones específicas que sean de aplicación y por la Ley Foral de Presupuestos Generales de Navarra de cada ejercicio.

2. Tendrán carácter supletorio las demás normas del Derecho Administrativo y, a falta de estas, las del Derecho Común».

Y en similar sentido, vid. art. 4 LF Haciendas Locales de Navarra.

47. Art. 40.3: «El Derecho navarro, en las materias de competencia exclusiva de la Comunidad Foral y en los términos previstos en los apartados anteriores, será aplicable con preferencia a cualquier otro.

En defecto de Derecho propio, se aplicará supletoriamente el Derecho del Estado».

Las competencias que Navarra ostenta en materia financiera y en materia local son de carácter exclusivo, además de tener un origen histórico. A ellas les resulta, pues, aplicable lo dispuesto en este art. 40.

48. Que consideramos aplicable a Navarra, como a cualquier otra Comunidad Autónoma, y respecto de cualquier tipo de competencias, sea de origen histórico o no.

Y es que no es posible establecer una nítida separación entre competencias forales y autonómicas, con el fin de excluir a las primeras del orden constitucional, buscando su legitimación únicamente en la Historia. Esto es lo que el Tribunal Constitucional ha mantenido —acertadamente, a nuestro juicio— en las diversas ocasiones en que ha tenido que pronunciarse sobre el ejercicio de competencias históricas por parte de las Comunidades Forales, País Vasco o Navarra.

Vid. SS. 11/1984, de 2 de febrero; 16/1984, de 6-febrero (Navarra); 28/1984, de 28 de febrero (Navarra); 123/1984, de 18 de diciembre; 94/1985, de 29 de julio (Navarra); 86/1988, de 3 de mayo (Navarra); 76/1988, de 26 de abril; 140/1990, de 20 de septiembre (Navarra); 159/1993, de 6 de mayo.

Comparten la visión del Tribunal —duramente atacada por los foralistas más convencidos— autores como DE LA QUADRA SALCEDO, «Derecho Histórico y régimen local en Navarra», en MARTÍN RETORTILLO, cit. pgs. 593 y ss.; COSCULLUELA MONTANER, «Ley de Amejoramiento: elaboración, naturaleza y principios», en la misma obra colectiva, pg. 245 y ss.; o MEDINA GUERRERO, «Los regímenes financieros forales en la Constitución de 1978», HAAE/IVAP, Oñati, 1991, pg. 113 y ss.

Y aún sin asumir totalmente las ideas del Tribunal, aceptan sin mayores problemas la supletoriedad del Derecho estatal, en caso de laguna del ordenamiento navarro, DELGADO ECHEVARRÍA/DE PABLO CONTRERAS, cit., pg. 582 y ss.; o ZABALETA/RAZQUÍN, M. «Los recursos en vía administrativa contra los actos tributarios. Situación actual de la Comunidad Foral de Navarra», *Revista Jurídica de Navarra* n.º 17, enero-junio 1994, pg. 119 y ss. (especialmente pg. 122).

Pero, sin duda, quien expone de forma más completa y acertada —a nuestro juicio— los argumentos en favor de la aplicación supletoria del Derecho estatal es YUDEGO ORTIZ, para quien la relación que se establece entre el Derecho estatal y el navarro es una relación de competencia, no de jerarquía:

«Esto trae como consecuencia, la validez y eficacia de las Leyes estatales mientras no aparezca una Ley Foral» y sólo entretanto. Y todo por «la necesidad de evitar parálisis y vacíos en el ejercicio de la función legislativa, permitiendo al Estado intervenir allí donde la Comunidad Foral no lo haga, sin perjuicio de las competencias de esta y de su facultad de sustituir cuando le sea posible o lo considere procedente con las Leyes propias las disposiciones estatales» («Aplicación de la Ley General Tributaria en Navarra», *Revista Jurídica de Navarra* n.º 5, 1988, pg. 146).

49. Siempre que respete las peculiaridades del sistema foral, como recuerda YUDEGO, cit., pg. 140.

50. Remisión que existe en materia de recaudación en vía ejecutiva (por lo cual nadie duda de la aplicabilidad en Navarra del RGR del Estado) y que falta en materia de infracciones y sanciones, o de cumplimiento espontáneo, pero tardío de las obligaciones tributarias.

Y aplicar el Derecho estatal, la LGT, supone que (a) la no presentación de las declaraciones, en los tributos liquidados por la Administración, sea considerada infracción grave —art. 79 y 87.1 y 2 LGT— (b) la no presentación de las declaraciones o de declaraciones-liquidaciones, cuando no constituya infracción grave, sea calificada de infracción simple —art. 78.1.a LGT— (c) la falta de ingreso del tributo suponga la comisión de una infracción grave —art. 79, 87 LGT—.

Acudir al Derecho estatal como supletorio puede significar también la posibilidad de aplicar el art. 61.3 LGT en los casos en que el sujeto decide regularizar voluntariamente su situación. Al estudio de esta cuestión dedicamos el apartado siguiente.

#### IV. ¿ES POSIBLE LA APLICACIÓN DEL ART. 61.3 LGT EN NAVARRA?

El art. 61.3 LGT establece, en nuestra opinión —divergente de la del TC— un tratamiento sancionador atenuado para aquellos sujetos pasivos que habiendo incumplido su obligación de declarar, declarar-liquidar e ingresar dentro de plazo, regularizan su situación más tarde de forma espontánea. Con esto se intenta fomentar este tipo de comportamientos, con los que se logra la satisfacción de la deuda tributaria, aunque tardíamente, sin necesidad de que la Administración intervenga.

En Navarra no es posible aplicar este régimen jurídico en los mayor parte de los casos para los que está previsto<sup>51</sup>, porque (1) la LF de 1989 prevé ya unos recargos (5 o 10%, más intereses de demora) para los supuestos de presentación tardía de la declaración o de la liquidación —«a cuenta»— e ingreso de un tributo (2) las leyes de algunos impuestos concertados<sup>52</sup> establecen los mismos recargos de la LF de 1989 para los mismos casos y (3) las leyes de otros tributos —tasas y tributos locales— toman en consideración el cumplimiento espontáneo, aunque tardío, de sus deberes y obligaciones por parte del sujeto como circunstancia atenuante en la aplicación de la sanción, como único efecto.

Por su parte la LF de 1991 impide la exclusión de las sanciones en cualquier caso de pago —total o parcial— fuera de plazo, de un tributo, supuestos de hecho excluidos ya, de todas formas, del ámbito de aplicación del art. 61.3 LGT.

De este modo, el único caso en el que cabría plantearse la aplicación del art. 61.3 LGT es aquel en que el sujeto presenta su declaración<sup>53</sup> o declaración liquidación fuera de plazo —y sin requerimiento administrativo previo—, pero sin ingresar la cuota debida<sup>54</sup>.

Este caso no está previsto ni en la LF de 1989 —presentación de la declaración o liquidación también fuera de plazo, pero junto con el ingreso—, ni en la de 1991 —ingreso fuera de plazo, declaración o liquidación dentro de él—.

Sin embargo, una ley foral aprobada recientemente impide llegar a aquella conclusión.

---

Como explica YUDEGO, la invocación expresa del RGR en el Acuerdo de la Diputación Foral navarra de 1970 se explica por razones coyunturales. Fueron la inseguridad jurídica, las numerosas dudas de los Ayuntamientos acerca de la normativa aplicable, y la urgencia las que movieron a la Diputación a dictar el famoso acuerdo; pero, aún sin él, el RGR seguiría siendo aplicable como Derecho supletorio en Navarra (op. cit., pg. 143).

51. En los tributos competencia exclusiva del Estado (IIIE Tabaco e Hidrocarburos y Aduanas), sí, naturalmente.

52. Recordemos que se trata de los siguientes: IRPF, I. SOCIEDADES, ITPAJD, I. SUCESIONES Y DONACIONES.

53. Si se acepta la aplicación analógica del art. 61.3 en estos supuestos no expresamente previstos en la norma, como proponemos nosotros.

54. Consecuencia jurídica: obligación de pagar, además de la cuota, los recargos del 5 al 20% en función del tiempo de retraso —con intereses de demora si se supera el año—, más recargo de apremio, sin sanciones.

En efecto, el legislador navarro ha aprobado una ley —LF 4/1996, de 2 de abril— con la que, según afirma en la exposición de motivos, pretende resolver las posibles dudas que hayan podido surgir acerca de la aplicación en Navarra de las innovaciones introducidas en la LGT por la ley 25/1995, de 20 de julio. No se trata, sin embargo, de una norma meramente interpretativa, ya que dota de nueva redacción al art. 17 LF de Hacienda Pública de Navarra, donde se regulan aspectos básicos del procedimiento de vía de apremio, como el recargo de apremio y los intereses de demora<sup>55</sup>.

Tras la entrada en vigor de esta ley, no es posible en ningún caso aplicar no ya el régimen especial previsto en el art. 61.3 LGT<sup>56</sup>, sino tampoco la posible condonación de intereses de demora devengados en período ejecutivo o el recargo de apremio del 10% previstos en el art. 127 LGT. Y esto porque la LF 4/1996 sólo contempla un recargo de apremio (del 20%) y exige el pago de los intereses de demora, sin prever condonación total o parcial alguna. Y no es posible aplicar la normativa estatal —ni siquiera supletoriamente— cuando el tema está regulado en normas de la Comunidad de Navarra, dentro de su ámbito de competencia.

En consecuencia, en el caso de que un sujeto presente espontánea, pero extemporáneamente, su declaración o declaración-liquidación y no efectúe el ingreso correspondiente<sup>57</sup>, la Administración iniciará un procedimiento de apremio en el que le exigirá el pago de la cuota tributaria, más intereses de demora, recargo de apremio del 20% y costas, según indica el art. 17.2 LF Hacienda Pública de Navarra, en su nueva redacción.

Nada se indica sobre el pago de sanciones, pero es claro que deberán satisfacerse. El problema es que ese supuesto no está expresamente tipificado en las normas navarras, de modo que habrá que aplicar —supletoriamente— la LGT y sancionar como se indica en los art. 87 y ss, la infracción grave que, de acuerdo con el art. 79, se comete en este caso.

Lo que sí menciona expresamente la LF 4/1996 es el régimen especial previsto en la LF de 1989, cuya vigencia mantiene<sup>58</sup>. Así pues, en Navarra, el cumplimiento espontáneo, y fuera de plazo, por el sujeto de sus obligaciones de declarar o declarar-liquidar e ingresar, da lugar a la aplicación de unos recargos del 5 o 10%, en función del retraso, y a la exigencia de los intereses de demora devengados (más la imposición de una sanción por infracción simple en el IRPF y el Impuesto de Sociedades). Esto en los impuestos concertados, ya que en las tasas y en los tributos locales, como mucho, dará lugar a la atenuación de las sanciones que correspondan según el tipo de infracción cometida.

No se aplica el régimen previsto en el art. 61.3 LGT.

55. Nueva redacción del art. 17.2: «El procedimiento de apremio para la recaudación de los ingresos de derecho público se inicia mediante la correspondiente providencia notificada al deudor, expedida por el órgano competente, que tiene la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados al pago.

El inicio del procedimiento de apremio determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, asimismo se exigirán los intereses de demora a que se refiere el artículo 19 de esta Ley Foral y las costas del procedimiento».

56. Tampoco, por tanto, en el caso de presentación extemporánea de declaración o declaración-liquidación, no acompañada de ingreso, que veníamos comentando.

57. Y en general, cuando se inicie la vía de apremio.

58. Disposición Adicional: «En los supuestos en que resulte exigible el recargo de apremio previsto en el artículo 17.2 de la Ley Foral 8/1988, de 26 de diciembre, de la Hacienda Pública, no procederá la aplicación del recargo establecido en el artículo 67 de la Ley Foral 3/1989, de 2 de mayo, excepto que se trate de deudas correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo y a liquidaciones derivadas de declaraciones extemporáneas».

La redacción es un tanto confusa pues no queda claro si los recargos del 5 o 10% de la cuota, más intereses de demora, previstos en la LF de 1989 son compatibles con el recargo de apremio o no.

Aún si lo fueran, el régimen seguiría siendo más favorable al sujeto que cumple espontáneamente sus obligaciones, pues no se le imponen sanciones (que en Navarra por infracción grave pueden ser de hasta el 300% de la cuota defraudada). Pero no tendría sentido, pues, como indica el art. 17.2 LF Hacienda Pública de Navarra, la vía de apremio se inicia con la providencia notificada al deudor y, por tanto, no se habrá iniciado —no tiene sentido que se inicie— en los casos de cumplimiento espontáneo, aunque extemporáneo, de la obligación tributaria.

## V. CONCLUSIÓN

Navarra ostenta unas competencias —normativas— en materia financiera muy amplias, que no ejerce con la profundidad y amplitud con que serían deseables, al menos desde nuestro punto de vista.

No queremos decir con ello que el sistema tributario navarro deba en todo caso y en todos sus aspectos diferenciarse o distanciarse del estatal, ni mucho menos; pero si en un momento dado y para un tema concreto se decide que así ha de ser, el legislador navarro no debería vacilar en dictar una normativa completa —novedosa e imaginativa, ¿por qué no?— sobre esa cuestión.

La técnica legislativa que se ha venido utilizando hasta el momento, consistente en regular aspectos parciales y muy concretos de una materia, y muy frecuentemente para incorporar al Derecho navarro los últimos cambios y modificaciones introducidos en el ordenamiento estatal, es bastante insatisfactoria, desde el punto de vista de la seguridad jurídica de los obligados tributarios.

Las lagunas que inevitablemente presenta una normativa tan fragmentaria como la navarra en materia tributaria pueden cubrirse —con resultados que podrán ser valorados positiva o negativamente— acudiendo al Derecho estatal<sup>59</sup>; pero las innovaciones o especificidades que el legislador navarro pretenda introducir puntualmente provocarán nuevos problemas de interpretación jurídica que, sencillamente, podrían evitarse si, como decimos, el Parlamento de la Comunidad ejerciese sus competencias de forma plena.

Como ejemplo de este último tipo de complicaciones queremos mencionar, ya para terminar, un problema de Derecho Transitorio que surge con la aprobación de la LF 4/1996, de 2 de abril, que hemos comentado.

Esta ley entró en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra<sup>60</sup>, esto es, el 18 de abril de 1996. Sin efectos retroactivos, puesto que no se prevén. Esto significa que sólo se aplica a los supuestos que ocurran después de la fecha que acabamos de mencionar, como es obvio.

Si esta LF no hubiera sido aprobada, el régimen de recargos previsto en el art. 61.3 LGT hubiera sido aplicable en muy pocos casos, como hemos explicado en apartados anteriores; pero aún así, en alguno: en los supuestos de presentación extemporánea, pero sin requerimiento previo, de la declaración o declaración-liquidación no acompañada de ingreso. Y también habría sido de aplicación lo dispuesto en el art. 127 LGT respecto a recargos de apremio y posible condonación de intereses de demora en período ejecutivo.

La ley de reforma de la LGT entró en vigor el 23 de julio de 1995, pero el régimen de los recargos se aplica retroactivamente a los supuestos ocurridos a partir del 1 de febrero de ese año, siempre que sea favorable al sujeto —respecto al régimen anteriormente en vigor—, según la Disp. Transit. 2.<sup>a</sup> Ley 25/1995.

De este modo y aunque la intención del legislador navarro ha sido claramente la de excluir tanto la aplicación del art. 61.3, como la del 127 LGT, lo cierto es para los supuestos que hayan tenido lugar desde la fecha de entrada en vigor de la reforma de la

---

59. Como indica YUDEGO ORTIZ, «... por lo que al sistema tributario se refiere, el Derecho del Estado se configura como un derecho general, orgánicamente completo, en tanto que el Derecho Navarro, como derecho especial, puede ser fragmentario o incompleto, precisando para su funcionamiento final la suplencia del Derecho General de fondo, sin cuya existencia constante y sostenida carecería virtualmente de toda posibilidad de desenvolvimiento sistemático, infiriéndose, por tanto, que la Ley General Tributaria, al formar parte de ese fondo jurídico común, y sobre materias no reguladas específicamente por la Comunidad Foral, cumple la función supletoria antedicha» («Aplicación de la Ley General Tributaria en Navarra», cit., pg. 144-145).

60. Vid. Disposición Final.

LGT (febrero o julio de 1995, según los casos) hasta la de la LF 4/1996 (abril de 1996), ambos preceptos rigen también en la Comunidad Foral navarra, como Derecho supletorio.