## § 26

PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y NORMAS FORALES Sentencias comentadas:

🚣 Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 9 febrero 1998 (JT 1998, 595)

La STSJ Navarra que comentamos aborda con riguroso discurso y amplia documentación, con ocasión de glosar la exigencia de Ley establecida por el art. 10, d) LGT (RCL 1963, 2490 y NDL 15243), el cumplimiento de los principios de preferencia de Ley y reserva de Ley en materia de prescripción dentro del ámbito foral Navarro.

El precepto objeto de controversia y de la pertinente interpretación por parte de la STSJ 9 febrero 1998 (JT 1998, 595) es el art. 24 de la Ordenanza Fiscal reguladora de IIVT (RCL 1978, 2772 y ApNDL 7152) (coincidente con el art. 87 de la Norma sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra de 1981 [RN 1981, 87]), que dice: «el derecho del Ayuntamiento para la exigencia del impuesto prescribirá a los cinco años, contados a partir de la fecha de la presentación de la reglamentaria declaración ante la oficina gestora del mismo y, en todo caso, a los diez años del devengo del impuesto».

Como fácilmente habrá deducido el lector, a la vista del precepto transcrito, la controversia gira en torno a qué precepto debe prevalecer: a) la norma foral, como pretende el Ayuntamiento de Pamplona; b) lo dispuesto por los arts. 64 y 65 LGT, como pretende la parte actora, dado que según estas disposiciones, el plazo de prescripción del derecho de la Hacienda para liquidar la deuda tributaria es tan sólo de cinco años y comienza a contarse desde el día en que finaliza el plazo reglamentario para presentar la correspondiente liquidación.

Las razones en que una y otra parte apoyan sus pretensiones tampoco son difíciles de entender. La prevalencia de las disposiciones de la Ley General Tributaria se basa, a juicio del recurrente, en que la Norma Foral sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra carece de rango formal de Ley, contraviniendo el mandato del art. 10, d) LGT, que expresamente exige la regulación por Ley de «los plazos de prescripción o caducidad y su modificación». En sentido contrario se manifiesta la representación del Ayuntamiento de Pamplona, que entiende debe prevalecer lo dispuesto por la norma foral, en virtud de la autonomía tributaria de Navarra, y en consecuencia, dado que el recurrente no cumplió con la obligación de declarar en tiempo y forma la realización del hecho imponible del impuesto, el plazo de prescripción a considerar para determinar la deuda es de diez años a partir de la fecha del devengo.

El Tribunal, cuya posición respecto al contenido de la litis se encuentra más cercana a la interpretación mantenida por el recurrente, manifiesta sin embargo su discrepancia en torno a la hipotética prevalencia de los arts. 64 y 65 LGT sobre lo dispuesto por el art. 87 de la Norma sobre la Reforma de las Haciendas Locales de Navarra, con base en que esta última carece de rango formal de Ley y que ese rango le vendría precisamente impuesto por el art. 10, c) Ley General Tributaria.

La argumentación del Tribunal en este punto nos parece extraordinariamente precisa. Es cierto, se lee en el F. 4.º de la sentencia, que la Norma sobre la Reforma

de las Haciendas Locales de Navarra no tiene rango de Ley formal. Ahora bien, de este hecho en modo aiguno cabe concluir que deba prevalecer la Ley General Tributaria sobre la norma foral navarra. En primer lugar, porque la reserva de Ley en materia tributaria está circunscrita a los términos previstos en los arts. 31.3 y 133.1 y 3 CE (RCL 1978, 2836 y ApNDL 2875), donde como es sabido para nada se habla de prescripción, tema regulado por el art. 10 LGT, que al ser una norma ordinaria no puede tener más alcance que el propio de una preferencia de Ley. Es más, aunque llegara a considerarse que la prescripción está cubierta por la reserva de Ley, dada su íntima relación con el principio de seguridad jurídica y la indisponibilidad de la obligación tributaria, ello no significaría necesariamente que no pudiera regularse en Navarra mediante norma de rango inferior a Ley, ya que el principio de reserva de Ley formal no fue aplicado en Navarra hasta 1983, año en que formalmente quedó constituido el Parlamento Foral (STS 30 septiembre 1995 [RJ 1995, 6856]).

Desmontada la base argumental de la parte actora, el Tribunal procede a construir su propia argumentación con apoyo en tres puntos fundamentales (F. 5.º). Primero, la Comunidad Foral de Navarra tiene potestad para establecer su propio régimen tributario (arts. 45.3 LORAFNA [RCL 1982, 2173, 2233; ApNDL 10177 y LNA 1982, 784] y 1.º del Convenio Económico de 26 diciembre 1990 [RCL 1990, 2673 y RCL 1991, 206]). Segundo, las normas tributarias del Estado español no tienen vigencia directa e inmediata en Navarra, pues el Convenio Económico establece que su aplicación se produzca a través de los actos normativos dictados por las instituciones navarras. Tercero, las normas dictadas por las instituciones navarras se encuentran limitadas por la Constitución y por las propias disposiciones del Convenio Económico, entre las que merece destacarse la que establece su necesaria adecuación a los preceptos de la Ley General Tributaria [art. 7.1, c)].

A partir del planteamiento descrito, no le resulta dificil concluir al Tribunal que en virtud de los criterios de armonización contenidos en el Convenio Económico y con el fin de evitar discordancias entre los ordenamientos tributarios del Estado español y de Navarra, a la Comunidad Foral no le está permitido crear a través de sus normas diferencias que afecten a la igualdad de los españoles en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Bien entendido que esta igualdad no significa uniformidad y que no puedan existir diferencias tributarias, simplemente significa que las diferencias «no pueden ser de tal magnitud que afecten al deber de contribuir entendido en abstracto como obligación fundamental de todo ciudadano».

Trasladadas las anteriores ideas al tema de la litis, el Tribunal considera que las normas reguladoras de la prescripción tributaria, son normas que afectan de forma directa inmediata al principio de seguridad jurídica, a las condiciones básicas del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al trato igual de todos los contribuyentes por parte de la Administración tributaria. Por todo ello, aunque los arts. 64 y 65 LGT no son directamente aplicables en Navarra, la Comunidad Foral está obligada a dictar en materia de prescripción disposiciones de contenido similar o semejante a dichos preceptos.

Por todo ello, al establecer el art. 87 de la Norma sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra un plazo de prescripción de diez años del derecho de los Ayuntamientos para la exigencia del IIVT, sienta sin causa o razón alguna que pueda justificarse en la especialidad foral, un plazo de prescripción absolutamente desmesurado, que de mantenerse significaría una diferencia sustancial de trato respecto al

de los contribuyentes, en materias que afectan directamente a principios que sinitar la autonomía tributaria de Navarra y el trato igual de los ciudadanos ante y dentro de la Ley. Razones todas que llevan al TSJ Navarra a proclamar sin más la nulidad del art. 87 de la Norma sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra por ser contrario a Derecho, debiendo integrarse el vacío legal resultante, al no ser posible la autointegración dentro del ordenamiento tributario navarro, acudiendo a los preceptos reguladores de la prescripción en la Ley General Tributaria.

§ 27

INTERPRETACIÓN LÓGICA VERSUS INTERPRETACIÓN LITERAL: LA HACIENDA COMO TERCERO DE BUENA FE

Sentencias comentadas:

F Resolución del TEAC de 25 febrero 1998 (JT 1998, 578)

Aunque en Derecho la letra de la Ley y las formas jurídicas son muy importantes, este reconocimiento no puede llevar a desconocer que por encima de la literalidad de los preceptos está la prudencia jurídica, el sentido común y el fin de justicia material al que en último término deben servir las normas jurídicas.

La RTEAC 25 febrero 1998 (JT 1998, 578) que nos ocupa, es modélica desde varios puntos de vista. Modélica por la forma clara y precisa de poner de manifiesto el objeto de la litis. Modélica por la forma templada y ecuánime de resolver la cuestión planteada. Y modélica, finalmente, porque todo ello lo hace en poco más de dos páginas.

La cuestión planteada en el presente recurso –dice el F. 2.º – se limita a determinar si procede la derivación de responsabilidad de deudas tributarias al amparo del at. 40.1 LGT en cualquiera de sus dos supuestos, a quien figura como administrador de la empresa sujeto pasivo principal en el Registro Mercantil, por el principio del at. 9.º Reglamento del Registro Mercantil, relativo a la validez de las inscripciones para terceros de buena fe, cuando exista escritura pública formalizada en la que consta la transmisión a los restantes socios de la entidad de la totalidad de las acciones del recurrente y su renuncia al cargo de administrador de la entidad mercantil, con interioridad a la comisión de las infracciones tributarias objeto de la litis.

La cuestión controvertida queda pues perfectamente planteada. Nos encontranos ante el choque de dos principios tradicionalmente enfrentados en el mundo del Derecho: realidad formal frente a realidad material.

Por una parte, el Reglamento del Registro Mercantil sienta, como no podía ser etro modo, el principio de presunción de exactitud y validez del contenido de sus bros. Pero ello no debe significar que tal presunción no admita prueba en contrario. Leste propósito, tanto la doctrina administrativa del TEAC como la jurisprudencia Tribunal Supremo tienen reiteradamente declarado que toda presunción, como la strumento esencialmente probatorio que es, admite prueba en contrario, salvo que sta venga expresamente prohibida.

El TEAC, por ejemplo, en Resolución de 24 octubre 1996 (JT 1996, 1640), estaleció al respecto que «el carácter restrictivo de esta clase de presunciones no sola-

1057