Expediente: 28/2020

**Objeto:** Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

**Dictamen:** 1/2021, de 26 de enero

#### **DICTAMEN**

En Pamplona, a 26 de enero de 2021,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Alfredo Irujo Andueza Presidente; don Hugo López López, Consejero-Secretario; doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don José Luis Goñi Sein y don José Iruretagoyena Aldaz, Consejera y Consejeros,

siendo ponente don Hugo López López,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

#### I. ANTECEDENTES

#### Primero. Formulación de la consulta y expediente.

El día 20 de noviembre de 2020 tuvo entrada en el Consejo de Navarra escrito de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra en el que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15.1, en relación con el artículo 14.1 de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra (desde ahora, LFCN), se recaba dictamen preceptivo sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 18 de noviembre de 2020.

Segundo. Expediente del proyecto de Decreto Foral.

El expediente incluye, entre otros, los documentos que se reseñan seguidamente, de los que resulta la práctica de las siguientes actuaciones:

- 1. Mediante Orden Foral 93/2020, de 20 de julio, de la Consejera de Economía y Hacienda, se ordena la iniciación del procedimiento de elaboración de la norma, designando al Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra como órgano encargado de su elaboración y tramitación, de conformidad con el artículo 58 del Decreto Foral 300/2019, de 6 de noviembre, por el que se aprueban los Estatutos del Organismo Autónomo Hacienda Foral de Navarra.
- 2. Obra en el expediente Informe de la Directora del referido Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, de fecha 28 de septiembre de 2020, en el que considera que el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2019, de 17 de octubre, encaja en la literalidad del apartado 6 del artículo 133 de la Ley Foral 11/2019, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público Institucional Foral, en el sentido de que contiene los requisitos que fundamentan la omisión de consulta pública previa a la elaboración del proyecto, al entender que se trata de una propuesta normativa que no tiene un impacto significativo en la actividad económica, ni impone obligaciones relevantes a los destinatarios, y además regula aspectos parciales de una materia. "Sin perjuicio de ello -afirma el Informe- el proyecto de Decreto Foral se someterá a información pública y se publicará en el portal del Gobierno Abierto de Navarra, así como en el portal de la Hacienda Foral de Navarra".
- 3. Mediante Orden Foral 112/2020, de 29 de septiembre, de la Consejera de Economía y Hacienda, se ordena remitir la norma proyectada a determinadas instituciones y organizaciones, a los efectos de darles audiencia en el procedimiento de elaboración de la norma proyectada, de conformidad con lo establecido en el artículo 133 de la Ley Foral 11/2019, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público.

- 4. Consta una captura de pantalla acerca de la consulta pública previa para la aprobación de un nuevo Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, de fecha 23 de marzo de 2018, con finalización de plazo para formular opiniones y aportaciones el día 18 de abril de 2018. Asimismo, consta una captura de pantalla acerca de la publicación del referido texto en el portal de la Hacienda Foral de Navarra. También consta en el expediente correo electrónico enviado desde la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía y Hacienda a las secretarías generales técnicas de los distintos departamentos de Gobierno de Navarra, adjuntando el referido proyecto de Decreto Foral, señalando el plazo de 10 días hábiles para realizar las aportaciones y sugerencias que se estimen oportunas. Del mismo modo, obran en el expediente las notificaciones efectuadas a la Cámara de Comercio Industria y Servicios, a la Confederación de Empresarios de Navarra (C.E.N), a la Delegación Territorial de Navarra de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), al Muy Ilustre Colegio de Abogados de Pamplona, al Colegio de Economistas de Navarra, al Club de Marketing de Navarra y, finalmente, al Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, mediante las cuales se da audiencia a las referidas instituciones y organizaciones.
- 5. Con fecha 1 de octubre de 2020 se evacúa por parte de la Directora del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, Informe de impacto por razón de género del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de17 de octubre.
- 6. El 2 de octubre de 2020 la Directora Gerente del Instituto Navarro para la Igualdad emite, a su vez, Informe de observaciones del Instituto Navarro para la Igualdad/Nafarroako Berdintasunerako Institutua, relativo al Informe de evaluación del impacto de género del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de17 de octubre.

- 7. Con fecha 21 de octubre de 2020, la Asociación Española de Asesores Fiscales envía informe con las observaciones que considera oportunas, a los efectos de que sean tenidas en consideración durante el proceso de redacción del proyecto de Decreto Foral.
- 8. El 11 de noviembre de 2020 el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, emite Informe sobre las alegaciones formuladas en el período de trámite de audiencia al proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de17 de octubre. En el referido Informe se indican las alegaciones o propuestas recibidas por parte de la Asociación Española de Asesores Fiscales, se analizan las mismas, y se señalan las consecuencias que, en su caso, han tenido respecto de la redacción definitiva de la norma proyectada.
- 9. Consta en el expediente el resultado de la exposición pública en la elaboración del Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de17 de octubre, evacuado por el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, el 11 de noviembre de 2020.
- 10. También el 11 de noviembre de 2020 el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, emite Informe sobre los cambios introducidos en el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre. En el mismo, se da cuenta: de las alegaciones presentadas por parte de la Asociación Española de Asesores Fiscales; de las modificaciones incorporadas como consecuencia de las observaciones efectuadas por el Instituto Navarro de Igualdad; de la derogación del artículo 35 referido a la acumulación de expedientes por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, al observarse deficiencias técnicas que debían ser corregidas, como consecuencia de la nueva regulación de la acumulación de expedientes a

efectos de su resolución conjunta prevista en la regulación proyectada; y finalmente, de las modificaciones efectuadas en relación con el artículo 63.3 relativo a los incidentes de ejecución, con el propósito de aclarar su contenido.

- 11. Obra en el expediente la Memoria del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, en la que se señalan: los objetivos del proyecto de Decreto Foral; las alternativas al proyecto de Decreto Foral; el contenido del proyecto de Decreto Foral; la descripción de la tramitación; la memoria organizativa; y la memoria normativa.
- 12. El Informe sobre la estimación del coste del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, 11 de noviembre de 2020, realizado por la Directora del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, con la conformidad de la dirección del Servicio de Intervención de la Dirección General de Intervención y Contabilidad, califica de nulo o no significativo el impacto económico que van a tener los cambios propuestos en la normativa proyectada. En cualquier caso, aun reafirmando su carácter no significativo, y aunque los efectos recaudatorios no pueden ser medidos de forma fiable, ya que no se puede calcular el ahorro de tiempo y de simplificación administrativa, el referido Informe considera que las modificaciones propuestas van a contribuir a la agilización administrativa y a la mejora del servicio a los ciudadanos en la materia del procedimiento de revisión de actos, de recursos y reclamaciones en vía administrativa. Por otro lado, añade el Informe que las modificaciones no van a suponer ninguna variación en los recursos humanos y materiales dedicados a la revisión de los actos en vía administrativa.
- 13. En el Informe de impacto sobre accesibilidad y discapacidad del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral

85/2018, de 17 de octubre, de 11 de noviembre de 2020, concluye que, "examinado el texto del proyecto de Decreto Foral, no se aprecia en ninguna de sus medidas incidencia negativa en las condiciones de accesibilidad universal y de discapacidad, quedando garantizada la igualdad de oportunidades de todas las personas". Considera que las medidas normativas no afectan a las condiciones básicas de accesibilidad y no discriminación, ni perjudican los derechos a la igualdad de oportunidades, a la autonomía personal y a la vida independiente. Por lo tanto, considera improcedente establecer medidas concretas para prevenir o suprimir discriminaciones, ni para compensar desventajas o dificultades.

- 14. La Secretaría General Técnica del Departamento de Economía y Hacienda informó el proyecto de Decreto Foral con fecha de 13 de noviembre de 2020, considerando que el mismo se adecua a la legalidad vigente.
- 15. Con fecha de firma 18 de noviembre de 2020, la Directora del Servicio de Secretariado del Gobierno y Acción Normativa emite certificado que indica que en la sesión de la Comisión de Coordinación celebrada el 16 de noviembre de 2020, previa a la correspondiente sesión del Gobierno de Navarra, se examinó el Acuerdo por el que se toma en consideración el proyecto de Decreto Foral, a efectos de la petición de emisión del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra, remitido con anterioridad a todos los Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.
- 16. El Director General de Presidencia y Gobierno Abierto, certifica el 18 de noviembre de 2020, que el Gobierno de Navarra acordó, tomar en consideración el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, a efectos de recabar el preceptivo dictamen del Consejo de Navarra.

#### I.2a. El proyecto de Decreto Foral.

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en

materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre (en adelante el Proyecto) comprende una parte expositiva, un artículo único compuesto por veinticinco apartados, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

La parte expositiva del Proyecto justifica la propuesta de modificación del actual Decreto Foral a partir de «la experiencia adquirida en la aplicación del mencionado Reglamento de desarrollo en algunos de sus aspectos, así como la negación realizada por el TJUE de la posibilidad de interponer cuestiones prejudiciales ante el mismo por parte de los Tribunales Económico-Administrativos al no ser considerados como "órgano jurisdiccional" a efectos de lo dispuesto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (véase la Sentencia dictada el día 21 de enero de 2020 en asunto C-274/14), hacen apreciar la necesidad de proceder a una actualización del mismo para adaptarlo a las necesidades detectadas».

En atención a la referida experiencia y en cumplimiento de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, se propone la aprobación de determinadas modificaciones al actual Decreto Foral, cuya entrada en vigor, se producirá el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra; resultando aplicable a los procedimientos de revisión en vía administrativa que se inicien a partir de su entrada en vigor, sin perjuicio de algunas cuestiones específicas que resultarían de aplicación también a los procedimientos que se encontrasen pendientes de resolución en ese momento.

## II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

#### II.1<sup>a</sup>. Carácter preceptivo del dictamen

El artículo 14.g) de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra (en adelante, LFCN) señala que el Consejo de Navarra deberá ser consultado preceptivamente en asuntos relativos a "proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones, excepto los meramente organizativos".

El Proyecto sometido a consulta desarrolla la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante LFGT) en materia de revisión de actos en vía administrativa. Por lo tanto, el dictamen del Consejo de Navarra tiene carácter preceptivo.

# II.2<sup>a</sup>. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

La Ley Foral 11/2019, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público Institucional Foral (LFACFNSPIF) regula en sus artículos 132 y 133 el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro.

De acuerdo con los preceptos citados, el procedimiento de elaboración se inicia en el Departamento competente por razón de la materia mediante la redacción del texto de la propuesta de disposición. De la literalidad del apartado 3 del artículo 132 se infiere que el ejercicio de la potestad reglamentaria debe realizarse motivadamente, de modo que además de la oportuna justificación el proyecto se acompañará de los documentos que acrediten su oportunidad, consulta a los Departamentos afectados, identificación del título competencial prevalente, marco normativo en que se encuadra, adecuación al ordenamiento jurídico, listado de las normas que quedan derogadas, afectación a la estructura orgánica, impacto por razón de género y de accesibilidad y discapacidad, descripción de la tramitación y consultas, audiencias e información pública realizadas. Asimismo, la propuesta se acompañará de la estimación del coste a que dé lugar. De conformidad con el apartado 5 del artículo 132, la propuesta normativa habrá de ser informada por Secretaría General Técnica del Departamento competente con el contenido mínimo señalado en el referido apartado. Antes de su aprobación, se remitirán a todos los Departamentos del Gobierno de Navarra y será examinado en la Comisión de Coordinación recogida en el artículo 18 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidenta. Finalmente, el artículo 133 de LFACFNSPIF regula la participación de la ciudadanía en el procedimiento de elaboración de normas con rango reglamentario, previendo la consulta pública, a través del Portal del Gobierno Abierto de Navarra, para recabar la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la norma proyectada.

En el expediente obran los documentos de los que resulta la práctica de las actuaciones ya señaladas. En concreto, por Orden Foral 93/2020, de 20 de julio, de la Consejera de Economía y Hacienda, se acordó la iniciación del expediente para la elaboración de un Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018. Así, consta en el expediente el primer texto relativo al proyecto de Decreto Foral. Consta también Informe sobre la omisión de la consulta pública previa a la elaboración del Proyecto. No obstante, por Orden Foral 112/2020, de 29 de septiembre, se dio audiencia a diversas instituciones y organizaciones en el procedimiento de elaboración de la norma proyectada, figurando en el expediente el pantallazo relativo a la publicación en el Portal de Gobierno Abierto, en la Web de la Hacienda Foral de Navarra, así como la remisión a los Departamentos del Gobierno de Navarra y los acuses de recibo de las instituciones a las que se dio el oportuno trámite de audiencia. El Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico emitió Informe de impacto por razón de género de la norma proyectada y el Instituto Navarro para la Igualdad formuló, a su vez, las observaciones que consideró oportunas en relación con el referido Informe de impacto por razón de género. A partir de lo anterior, se introdujeron cambios en el proyecto de Decreto Foral; evacuándose el informe correspondiente. Sin embargo, no obra en el expediente que las modificaciones introducidas y expuestas en el referido Informe se volvieran a publicar en la web de la Hacienda Foral de Navarra, como afirma la Memoria del proyecto de Decreto Foral emitida posteriormente, en la descripción de la tramitación. Asimismo, se emitió Informe sobre la estimación del coste, Informe de impacto sobre accesibilidad y discapacidad e Informe de Secretaría General Técnica. Y consta el certificado de la sesión semanal de la Comisión de Coordinación de 16 de noviembre de 2020, previa a la correspondiente sesión del Gobierno de Navarra en que fue examinado el Acuerdo por el que se toma en consideración el proyecto de Decreto Foral, a efectos de la petición de emisión de preceptivo dictamen de este Consejo de Navarra, así como el Acuerdo del Gobierno de Navarra, de 18 de noviembre de 2020, por el que se toma en consideración el tantas veces referido proyecto Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018.

Habida cuenta de las actuaciones señaladas debemos concluir que, en términos generales, el Proyecto sometido a dictamen se ha tramitado de acuerdo con la normativa vigente.

# II.3ª. Marco normativo y competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra.

Al amparo de la disposición adicional 1ª de la Constitución Española (CE), el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (desde ahora, LORAFNA), reconoce a Navarra la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico. El artículo 49.1 letra c) reconoce la competencia exclusiva de Navarra en materia de normas de procedimiento administrativo y económico-administrativo, derivadas de las especialidades del Derecho sustantivo o de la organización propios de Navarra; garantizando, la letra e) del referido precepto, el tratamiento igual de los administrados ante las Administraciones Públicas. Y el artículo 23.1 letra b) de la LORAFNA dispone que, al Gobierno de Navarra o Diputación Foral, le corresponde "la facultad revisora en materia administrativa o económico-administrativa, previa a la judicial".

Por lo tanto, la Comunidad Foral tiene competencia para regular los tributos en particular y las cuestiones generales, tanto sustantivas, como procedimentales, que afectan a todos los tributos. La expresión "régimen tributario" que utiliza el artículo 45 de la LORAFNA, acorde con la tradición foral, es el vehículo de actualización en el marco constitucional de la competencia plena que siempre ha ostentando Navarra para configurar su propio ordenamiento tributario, dentro de los límites que impone el Convenio

Económico para articular y coordinar el ordenamiento tributario foral con el del Estado.

En uso de la citada competencia se aprobó la LFGT, en la que se contiene en su disposición final segunda una habilitación genérica al Gobierno de Navarra para su desarrollo normativo.

El artículo 140 de la LFGT en su apartado 1, indica que, "los actos de gestión e inspección de los tributos y de las exacciones parafiscales, los actos de gestión recaudatoria de los ingresos de derecho público, los actos de imposición de sanciones tributarias, así como los actos administrativos a que se refiere el artículo 155.3, dictados por la Hacienda Tributaria de Navarra, podrán ser revisados conforme a lo establecido en este capítulo, utilizando alguno de los siguientes medios:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas.
- d) El recurso extraordinario de revisión".

La LFGT regula y desarrolla en su capítulo VII, del título IV, la revisión en vía administrativa, siendo el resultado de la modificación habida en virtud de la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias (en adelante Ley Foral 16/2017).

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con los artículos 2, 7, 12 y 55 de la Ley 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidenta o Presidente, el Gobierno de Navarra (en adelante LFGNP) ejerce la potestad reglamentaria, y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral de conformidad con el artículo 12.3 y 55.2 de la LFGNP. Y de manera más específica, el artículo 6.1 de la LFGT señala que la potestad reglamentaria en materia tributaria corresponde al Gobierno de Navarra.

En consecuencia, el Proyecto de Decreto Foral que se examina regula materias de la competencia de la Comunidad Foral de Navarra y se dicta en el ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra, siendo su rango el adecuado dado que modifica otra norma reglamentaria igualmente aprobada mediante Decreto Foral como es el 178/2001, de 2 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del recurso de reposición y de las impugnaciones económico-administrativas de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

#### II.4<sup>a</sup>. Examen del contenido del Proyecto.

#### A) Justificación.

La norma que se pretende aprobar está justificada en la parte expositiva del proyecto, con base en una referencia genérica a la "experiencia adquirida en la aplicación del mencionado Reglamento de desarrollo en algunos de sus aspectos" que, posteriormente, se especifica algo más al hilo de la enumeración de las distintas modificaciones que se pretenden introducir con la aprobación de la norma proyectada.

De la normativa reguladora del procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro se infiere la exigencia legal de una justificación clara que motive la normativa reglamentaria que se pretende proyectar (apartado 3 del artículo 132 de la LFACFNSPIF). De ahí que la referencia genérica a la experiencia adquirida en la aplicación del Reglamento deba venir acompañada necesariamente de una mayor concreción que motive las modificaciones que se pretenden acometer de una manera más clara y sistemática. Asimismo, se aprecian imprecisiones en el expositivo de alguna de las modificaciones previstas en el proyecto. En particular, se afirma que "en materia de tramitación, se específica expresamente la posibilidad de resolución separada en caso de presentación de reclamaciones colectivas [...]". Pues bien, debe advertirse que las reclamaciones colectivas no son objeto de regulación en la Sección 4ª del Capítulo III del Título III relativo a las Reclamaciones Generales y

más en concreto, en su artículo 3 que regula los interesados en el procedimiento.

Asimismo, el proyecto de Decreto Foral también se fundamenta en una cita de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) que puede resultar equívoca en cuanto a su alcance, porque la norma proyectada justifica algunas de las modificaciones pretendidas sobre la base de "la negación realizada por el TJUE de la posibilidad de interponer cuestiones prejudiciales ante el mismo por parte de los Tribunales Económico-Administrativos al no ser considerados como jurisdiccional» a efectos de lo dispuesto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea". A este respecto, debe advertirse que la jurisprudencia del TJUE no formula una restricción genérica y absoluta a la posibilidad de plantear cuestión prejudicial de los tribunales económico administrativos españoles. Entre otros motivos, porque carece de competencias para ello. En efecto, como se desprende del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE), el TJUE es competente para pronunciarse, con carácter prejudicial, sobre la interpretación de los Tratados y sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. Por lo tanto, excede de las competencias del TJUE afirmar o negar, la posibilidad de interponer cuestiones prejudiciales por parte de los tribunales económico administrativos. Por el contrario, al Tribunal de Justicia le corresponde delimitar las condiciones que debe cumplir un determinado órgano de un Estado miembro para tener la posibilidad -o la obligación- de plantear cuestión prejudicial. Y a partir de ahí, en función de la configuración jurídica con que cuente el órgano nacional, cabrá afirmar si se cumplen las condiciones previstas por el Derecho de la Unión Europea o no, para gozar de la referida facultad de plantear cuestión prejudicial. De ese modo, en su sentencia de 21 de enero de 2020 en el asunto C-274/14, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncia sobre la interpretación del término "órgano jurisdiccional" empleado por el referido artículo 267 del TFUE cuando regula la competencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para pronunciarse con carácter prejudicial. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para dilucidar si el organismo remitente tiene la condición de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE,

cuestión que depende únicamente del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia deberá tener en cuenta un conjunto de factores, como son el origen legal del organismo, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del organismo de normas jurídicas, así como su independencia. La sentencia de 21 de enero de 2020, asunto C-274/14, que se refiere al Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) y a los Tribunales Económico Administrativo Regionales (en adelante TEAR), afirma que, por lo que se refiere al TEAC "a la vista de los autos que obran ante el Tribunal de Justicia no cabe duda de que cumple los criterios del origen legal, la permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento y la aplicación por dicho organismo de normas jurídicas" (párrafo 52). Sin embargo, se plantea la cuestión relativa a si el TEAC responde al criterio de independencia. "Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «independencia» comporta dos aspectos. El primero de ellos, de índole externa, supone que el órgano en cuestión ejerce sus funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a nadie y sin recibir órdenes ni instrucciones, cualquiera que sea su procedencia, estando así protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia en el enjuiciamiento por sus miembros de los litigios de los que conozca e influir en sus decisiones [...]. El segundo aspecto del concepto de «independencia», de índole interna, se asocia al concepto de «imparcialidad» y se refiere a la equidistancia que debe guardar el órgano de que se trate con respecto a las partes del litigio y a sus intereses respectivos en relación con el objeto de aquel. Este aspecto exige el respeto de la objetividad y la inexistencia de cualquier interés en la solución del litigio que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica" (párrafo 57). Tras analizar la regulación jurídica del TEAC y los TEAR, entre otros aspectos relevantes, los relativos a la composición del órgano, nombramiento de sus miembros, duración del mandato, causas de inhibición, recusación y cese de los mismos, concluye el Tribunal de Justicia que existen determinados aspectos de la regulación española que impiden garantizar la independencia interna y externa de los referidos tribunales económico administrativos. Como consecuencia de ello, concluye "que la petición de decisión prejudicial

planteada por el TEAC es inadmisible, ya que no puede calificarse a dicho organismo de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE".

Tras el oportuno análisis de la actual regulación del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra (en adelante TEAFN) prevista en el Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, que se pretende ahora modificar, la norma proyectada parece llegar a la conclusión de que el TEAFN carece de la independencia necesaria para tener la consideración de órgano jurisdiccional a efectos del artículo 267 del TFUE. Por lo tanto, es necesario acometer las oportunas modificaciones en la normativa foral. Sin embargo, tales modificaciones no pasan, necesariamente, por negar la posibilidad del TEAFN de plantear cuestiones prejudiciales, como parece desprenderse de la literalidad del expositivo de la norma proyectada. Por el contrario, también sería posible acometer las modificaciones oportunas en la regulación del referido órgano que le dotasen de la necesaria independencia e imparcialidad y de ese modo, regular una institución que tuviera la consideración de "órgano jurisdiccional" a los efectos señalados, lo cual comportaría importantes ventajas que no corresponde a este Consejo de Navarra valorar, pues exceden de los aspectos técnico-jurídicos a que debe circunscribir su análisis a los efectos de emitir el presente Dictamen.

Por lo anterior, debe señalarse que, si bien es cierto que la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea obliga a acometer las oportunas modificaciones normativas, las mismas no requieren necesariamente eliminar la posibilidad de que el TEAFN plantee cuestión prejudicial. En contra de lo que parece desprenderse de la parte expositiva de la norma proyectada, ninguna contradicción habría con la jurisprudencia del TJUE, si la modificación de la norma proyectada se orientara a dotar al TEAFN de la independencia necesaria para considerarlo "órgano jurisdiccional", de manera que pudiera gozar de la facultad prevista en el artículo 267 del TFUE.

Por último, además de lo ya expuesto, se echa en falta en el expositivo de la norma proyectada el primero de los motivos expuestos en la Orden Foral 93/2020, de 20 de julio, de la Consejera de Economía y Hacienda, por la que

se acuerda la iniciación del expediente para la elaboración de la norma proyectada. En particular, la referida Orden señala que uno de los fines del proyecto de Decreto Foral es adaptar el contenido del actual Reglamento a la progresiva implantación de la Administración electrónica. Sin embargo, ya la parte expositiva del texto del proyecto de Decreto Foral en su versión inicial no hace alusión alguna a ese extremo, sin que se aprecien modificaciones en su contenido que justifiquen tal omisión. No en vano, junto a otras propuestas de modificación del contenido del actual Reglamento, la norma proyectada contempla, una Disposición adicional única al Reglamento, relativa a la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, que evidencia la justificación expuesta en la Orden Foral 93/2020, de 20 de julio y omitida en las distintas versiones ulteriores del proyecto de Decreto Foral.

En definitiva, debemos insistir en que la normativa reguladora del procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro contempla la exigencia legal de una justificación clara que motive la normativa reglamentaria que se pretende proyectar. De ahí que sería deseable un mayor esfuerzo por tratar de exponer de manera más ordenada los motivos que justifican la modificación proyectada; aclarando si la adaptación a la Administración electrónica constituye uno de ellos, como parece desprenderse de alguna de las modificaciones proyectadas; delimitando con mayor claridad el alcance de la experiencia adquirida en la aplicación del Reglamento que motiva también la modificación proyectada, sobre todo, teniendo en cuenta que el actual Reglamento ya fue objeto de modificación con ocasión de la aprobación del Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, es decir, poco más de un año y medio antes que se dictase la Orden Foral 93/2020, de 20 de julio, de la Consejera de Economía y Hacienda, por la que se acuerda la iniciación del expediente para la elaboración de la norma proyectada; y, finalmente, delimitando con mayor claridad el verdadero alcance de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la opción elegida para la adaptación de la norma foral a su doctrina.

Por todo ello, considera este Consejo de Navarra que deben hacerse las modificaciones oportunas en la parte expositiva de la norma proyectada para un adecuado cumplimiento de la normativa vigente reguladora del procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias y de ese modo justificar con mayor claridad los motivos que orientan la modificación proyectada en el proyecto de Decreto Foral.

# B) Análisis de la parte dispositiva.

El Proyecto de Decreto Foral consta de un artículo único, compuesto por veintiséis apartados, una disposición derogatoria y dos disposiciones finales.

Las modificaciones proyectadas en el artículo único afectan a los siguientes aspectos:

### - Título I. Disposiciones generales.

Los apartados uno y dos, modifican el artículo 3 del Reglamento, relativo a los interesados en el procedimiento. En concreto, se modifica el apartado 5 del referido precepto con el objeto de especificar de manera expresa la posibilidad de resolución separada en caso de presentación de reclamaciones colectivas. Además, se añade un apartado 6 al artículo 3 para aclarar que las personas interesadas en un procedimiento, o sus representantes, podrán solicitar, en cualquier momento, información sobre el estado en que se encuentra su tramitación, que será facilitada por el órgano competente, pudiendo ser denegada si tal condición no es acreditada suficientemente en el momento en que se realiza la solicitud. Se trata de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

El apartado tres modifica el contenido del artículo 5 del Reglamento, relativo al contenido de la solicitud o del escrito de iniciación. En concreto, se modifica la redacción de los párrafos 1 a 4, adaptándola también al empleo de instrumentos electrónicos y se añaden dos apartados nuevos, relativos al momento de presentación del documento por el interesado (apartado 5) y a la habilitación correspondiente para la aprobación de órdenes forales para establecer modelos y formularios de uso obligatorio para la presentación de los recursos o reclamaciones regulados en el Reglamento. Al margen de algún aspecto meramente formal, como el empleo de comillas en la letra g), se trata de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento

jurídico.

El apartado cuatro añade al Reglamento un artículo 5 bis, relativo a la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Se trata de un nuevo precepto que se dicta en desarrollo, fundamentalmente, del artículo 143 de la LFGT, que, además de otros apartados donde se prevén habilitaciones específicas al Reglamento para aspectos más concretos, contempla un apartado 15 en el que se afirma que "reglamentariamente se regularán los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión". Por lo tanto, en principio, el desarrollo contenido en el artículo 5 bis, se lleva a cabo en el marco de la legalidad, habida cuenta de la habilitación legal conferida por el referido artículo 143.15 de la LFGT. No obstante, cabe formular algunas consideraciones técnicas que contribuyan a mejorar el precepto.

En primer lugar, el apartado 1 del artículo 5 bis, tras señalar que la interposición de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa no suspende la ejecución del acto impugnado, salvo que la impugnación afecte a una sanción tributaria, en el tercer apartado afirma que:

"No se suspenderán con arreglo a este apartado las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 30.4 de la Ley Foral 13/2000, General Tributaria".

Aunque esta excepción a la regla general de suspensión automática en caso de impugnación de una sanción tributaria ya está prevista en el texto actual cuya modificación se pretende con la norma proyectada, este Consejo de Navarra considera oportuno señalar que la norma reglamentaria incurre en un defecto en la medida en que, en desarrollo del marco legal establecido esencialmente en el artículo 143 de la LFGT, que debe servirnos de parámetro de legalidad, se aparta de manera ostensible de lo previsto en su apartado 1, en cuyo segundo párrafo se afirma que:

"Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías, de conformidad con lo dispuesto en esta ley foral".

Y del examen de lo dispuesto en la normativa foral y en concreto, a partir de la literalidad del artículo 143 de la LFGT, se observa que no se contempla

excepción alguna a la suspensión automática sin necesidad de aportar garantías cuando de la impugnación de sanciones se trate. Y, más en concreto, el artículo 143.15 de la LFGT, antes transcrito, no ofrece cobertura legal suficiente para un desarrollo reglamentario en estos términos, en la medida en que habilita al reglamento, exclusivamente, a establecer aquellos aspectos relativos a los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión. De manera que, una regla que pretenda exceptuar lo previsto con carácter general en el artículo 143.1 de la LFGT en relación con la suspensión automática de la ejecución de las sanciones resulta ilegal por contravenir la norma legal que desarrolla. Por lo tanto, a juicio de este Consejo de Navarra, el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 143 de la LGT, es ilegal por las razones mencionadas.

En segundo lugar, el apartado 4 del artículo 5 bis señala que:

"La solicitud de suspensión automática prevista en el artículo 143.3 de la Ley Foral 13/2000 será resuelta por el órgano competente para la recaudación del acto reclamado [...]".

Sin embargo, el apartado 3 del artículo 143 de la LFGT se refiere exclusivamente a las garantías necesarias para la obtención de la suspensión automática. Por el contrario, es el apartado 2 del artículo 143 de la LFGT, el que regula la excepción de la regla general consistente en la ejecución del acto impugnado, estableciendo los supuestos en que el mismo quedará suspendido de manera automática a instancia del interesado si se garantiza el importe económico correspondiente. Por lo tanto, la referencia prevista en el apartado 4 del artículo 5 bis al artículo 143.3 de la LFGT debería ser al artículo 143.2 de la LFGT.

En tercer lugar, el apartado 5 del artículo 5 bis, que desarrolla lo establecido en el artículo 143.4 de la LFGT relativo a las garantías necesarias para la obtención de la suspensión cuando no se puedan aportar las garantías legalmente previstas, emplea conceptos jurídicos indeterminados que plantean dudas de compatibilidad con las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica. En particular, la norma proyectada señala que:

- "A estos efectos, junto con la solicitud de suspensión se deberá aportar la siguiente documentación:
- a) Certificado de la imposibilidad de obtener aval o fianza solidaria expedido, dentro del mes anterior a la fecha de la presentación de la solicitud, por la entidad de crédito con la que el contribuyente opera habitualmente.

[...].

e) La valoración que se atribuye a los bienes o derechos que quedarán afectos en caso de aceptación de la garantía, con indicación de la empresa o perito que la hubiere realizado y de la fecha en la que se realizó la tasación, que no podrá ser anterior a seis meses a contar desde la solicitud de suspensión. Cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro".

La exigencia de aportar, entre otra documentación, la relativa al certificado de la imposibilidad de obtener aval o fianza solidaria expedido, dentro del mes anterior a la fecha de la presentación de la solicitud, por la entidad de crédito con la que el contribuyente opera habitualmente, presenta problemas de indefinición a la hora de delimitar adecuadamente qué deba entenderse, precisamente, por "entidad de crédito con la que el contribuyente opera habitualmente". Del mismo modo, tampoco resulta delimitado con la precisión suficiente qué deba entenderse por "emplear de manera preferente" pericias efectuadas por empresas o profesionales inscritos en el eventual registro. En análogos términos se expresa el apartado 6 del artículo 5 bis relativo a las solicitudes de suspensión con dispensa total o parcial de garantías, cuando afirma que "la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro". Si bien es cierto que el artículo 40.2 letra b) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión administrativa, de ámbito estatal o común, también se refiere al empleo con carácter preferente de pericias efectuadas por empresas o profesionales inscritos en el correspondiente registro, este Consejo de Navarra considera que, teniendo en cuenta el margen de discrecionalidad que confiere la norma a los órganos de recaudación correspondientes, unido a las importantes consecuencias previstas para el caso de incumplimiento de los requisitos

establecidos en la norma proyectada, sería deseable una delimitación más precisa de los referidos términos que evite, en la medida en que no sea necesario, el empleo de conceptos jurídicos indeterminados o vagos.

Y, en cuarto lugar, el apartado 10 del artículo 5 bis afirma que:

"La resolución denegatoria o el transcurso de los plazos mencionados en el apartado 9 sin que la notificación se haya realizado, legitima a la persona interesada para interponer la reclamación económico-administrativa o, en su caso, el recurso contencioso administrativo".

De nuevo, la norma proyectada incurre en un error de referencia interna al remitirse a los plazos mencionados al apartado 9 cuando, la regulación de la resolución por la que se concederá o denegará la suspensión solicitada está prevista en el apartado 8 del proyectado artículo 5 bis. El apartado 9 del artículo 5 bis se refiere, por el contrario, al plazo de que dispone el obligado tributario para constituir garantía distinta de las señaladas en el artículo 143.3 de la LFGT, una vez concedida la suspensión por el órgano correspondiente, cuyo incumplimiento determinará que se entienda denegada de forma automática y sin necesidad de comunicación adicional alguna a la persona interesada. Por lo tanto, la referencia prevista en el apartado 10 del artículo 5 bis al apartado 9 del mismo precepto, debería ser al apartado 8.

#### - Título II. Recurso de reposición.

El apartado cinco suprime el artículo 7 apartados 6 y 7 del Reglamento, relativos a las consecuencias de la simultaneidad. En concreto, los apartados suprimidos se refieren al momento en que deba tenerse por presentado el recurso o la reclamación correspondiente, y a la consideración de que cuando no se haga constar de forma expresa la naturaleza del recurso ni esta se pueda extraer del contenido del escrito presentado, se entenderá que se trata de una reclamación económico-administrativa. Se trata de modificaciones coherentes con otras modificaciones proyectadas que se ajustan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

El apartado seis deroga el artículo 13, relativo a la suspensión de la

ejecución del acto impugnado en reposición. Se trata de una derogación coherente con las modificaciones proyectadas en el apartado 4 del proyecto que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

El apartado siete modifica el contenido del artículo 15, relativo a la supletoriedad. Se trata de una derogación coherente con las modificaciones proyectadas en el apartado 4 del proyecto que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

- Título III. Reclamaciones Económico Administrativas.
  - o Capítulo II. Tribunal Económico Administrativo.
  - Sección 2ª. Composición y funciones de los miembros del tribunal.

Los apartados ocho, nueve y diez, modifican los artículos 21.2 y 22, relativos a las funciones de la Presidencia y Vocalías del Tribunal. En concreto, se especifican con mayor concisión alguna de las funciones de la Presidencia, de las Vocalías y de la Secretaría del Tribunal, y se modifica la terminología por cuestiones de género. Se trata de modificaciones que se ajustan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

# Sección 4ª. Funcionamiento y régimen interno del Tribunal Económico Administrativo Foral de Navarra.

El apartado once modifica el artículo 26, relativo al funcionamiento del TEAFN y añade dos nuevos párrafos 6 y 7. En concreto, precisa algunos de los supuestos en que el TEAFN actúa de forma individual, la vocalía competente en este tipo de situaciones, aspectos relativos la adopción de resoluciones –respecto de los cuales se añaden dos nuevos apartados 6 y 7-y también se modifica la terminología por cuestiones de género. Se trata de modificaciones que se ajustan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

El apartado doce añade un nuevo apartado 4 al artículo 29 relativo a la emisión de votos particulares, que también se adapta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

# o Capítulo III. Procedimiento.

#### Sección 1ª. Iniciación.

El apartado trece modifica el artículo 32, relativo a la reclamación colectiva, en sus apartados 1 letra b) y 2. En concreto, se especifica de manera expresa la posibilidad del TEAFN de acordar la resolución separada en caso de presentación de reclamaciones colectivas. Se trata de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

## Sección 2ª. Extensión y acumulación.

El apartado catorce modifica el artículo 33, relativo a la extensión de la revisión. En concreto, además de algunas cuestiones de carácter esencialmente formal, se añaden dos apartados 3 y 4, para precisar que: aunque se alegue alguno de los motivos de nulidad de pleno derecho entre las causas de impugnación, la tramitación y resolución de la reclamación económico administrativa se realizará conforme a las normas y plazos aplicables a la reclamación presentada; y que las razones o motivos jurídicos que fundamenten la resolución no se entenderán como cuestiones nuevas. Se trata de modificaciones que se ajustan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

Los apartados quince y dieciséis modifican el artículo 34 y derogan el artículo 35, respectivamente, para dar nueva redacción a la acumulación de expedientes a efectos de su resolución conjunta acorde con la legalidad y el ordenamiento jurídico.

# Sección 3<sup>a</sup>. Suspensión de la ejecución del acto impugnado en sede de reclamación económico-administrativa.

El apartado diecisiete deroga la referida Sección 3ª, en coherencia con las modificaciones introducidas en el apartado 4. Sin embargo, a este respecto debe advertirse que, como consecuencia de esta derogación, lo dispuesto en el artículo 50 relativo a la suspensión en los procedimientos de revisión –que no es objeto de modificación- resulta incongruente, en la medida en que, al mantener la actual redacción, el precepto se está remitiendo

implícitamente a una Sección que es objeto de derogación por la norma proyectada. De modo que procede efectuar la modificación o derogación correspondiente al actual artículo 50 para evitar la situación advertida.

#### Sección 4<sup>a</sup>. Tramitación.

El apartado dieciocho modifica el artículo 39 del Reglamento, relativo a la reclamación del expediente o de las actuaciones, añadiendo un apartado 5. En concreto, especifica las condiciones en que debe llevarse a cabo la puesta de manifiesto del expediente al interesado o persona que le represente y la posibilidad de efectuar este trámite por vía electrónica, en términos que se ajustan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

El apartado diecinueve modifica el artículo 40.5 del Reglamento, relativo a la prueba, solicitud de documentación e informes y el apartado veinte deroga el apartado 7 del referido artículo 40. En concreto, se modifica la redacción relativa a las condiciones en que se llevará a cabo la copia de documentos obrantes en el expediente. Y el apartado 7 se suprime como consecuencia de la previsión contenida en apartado dieciocho en relación con la puesta de manifiesto del expediente por vía electrónica. Todo ello se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

El apartado veintiuno deroga el artículo 43 del Reglamento, relativo a la cuestión prejudicial. En concreto, se elimina la posibilidad de que el TEAFN platee cuestión prejudicial ante el TJUE por los motivos ya analizados al hilo del examen de la justificación de las modificaciones proyectadas, en términos que se ajustan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

#### Sección 5<sup>a</sup>. Resolución.

El apartado veintidós modifica el artículo 45 del Reglamento, relativo a la resolución. En concreto, se modifica el apartado 1 del referido precepto para, en esencia, circunscribir el ámbito de la resolución del TEAFN a las pretensiones formuladas por la persona reclamante. Sin embargo, con ello parecen excluirse del alcance de la resolución cuestiones que, si bien no son planteadas por las personas interesadas, pueden ser objeto de revisión a iniciativa del propio TEAFN, en virtud de lo previsto en el artículo 33.2. De

modo que, a juicio de este Consejo de Navarra, sería conveniente mantener la referencia a las situaciones previstas en el apartado 2 del artículo 33 en términos análogos a las previsiones contenidas en la redacción actual y con ello mantener una más adecuada coherencia entre la regulación relativa a la extensión de la revisión y el alcance de la resolución. Similares consideraciones merece el proyectado apartado 5 del artículo 45, cuyo objeto de regulación actualmente se refleja en el apartado 7 del artículo 45 del vigente Reglamento, relativo al contenido de las resoluciones. En efecto, de nuevo, la redacción prevista en el proyecto de Decreto Foral parece suprimir del contenido de la resolución cuestiones ajenas a las planteadas por la persona interesada, a diferencia de la redacción actual prevista en el apartado 7 que, de manera más coherente con la regulación relativa a la extensión de la revisión prevista en el artículo 33, menciona de manera expresa la necesidad de que el contenido de la resolución abarque también otras cuestiones que eventualmente se susciten en el expediente, hayan sido o no promovidas por las personas interesadas. De modo que, a juicio de este Consejo de Navarra, sería conveniente mantener la referencia a este tipo de situaciones en relación con el contenido que deba tener la resolución del TEAFN. Por lo demás, se precisa en el apartado 3 las circunstancias bajo las cuales el órgano resolutorio anulará el acto impugnado y ordenará la retroacción de las actuaciones cuando se produzcan defectos formales que haya podido producir indefensión o limitar de forma sustancial las posibilidades de defensa de las personas recurrentes. Se modifica el apartado 4 del artículo 45 en lo relativo a la suspensión del plazo máximo legal para resolver un procedimiento y notificar la resolución. En concreto, se elimina el supuesto relativo al planteamiento de cuestión prejudicial previsto en el actual artículo 45 del Reglamento, de manera coherente con la supresión proyectada del referido precepto. Y se introduce un nuevo supuesto referido a la existencia de un procedimiento no finalizado en el ámbito de la Junta Arbitral prevista en el Convenio Económico que condicione de manera sustancial y directa el contenido de la resolución de que se trate. Como consecuencia de la redacción proyectada se suprimen los apartados 8 y 9 del actual artículo 45 que refleja en los apartados 6 y 7 de la norma proyectada. Y, finalmente, se modifica la redacción del precepto para adecuarla a cuestiones de género. Teniendo en cuenta lo advertido en relación con las cuestiones no planteadas

por las personas interesadas y su reflejo en el contenido de la resolución del TEAFN, las modificaciones propuestas en la norma proyectada se ajustan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

El apartado veintitrés modifica el artículo 46 del Reglamento, relativo a la inadmisibilidad de la reclamación económico administrativa. En concreto, se clarifican los supuestos de inadmisibilidad de reclamaciones diferenciándolos de los supuestos de inadmisión a trámite, añadiéndose un nuevo supuesto de inadmisibilidad de la reclamación económico administrativa relativo a las situaciones en que la pretensión contenida en la reclamación no guarde relación con el acto recurrido. Todo ello en términos que se ajustan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

El apartado veinticuatro modifica el artículo 48 del Reglamento, relativo a las notificaciones. En concreto, la modificación proyectada adapta la redacción a la normativa general sobre notificaciones, se refiere de manera expresa a la posibilidad por parte de las personas interesadas de actuar por medio de representante para la recepción de notificaciones electrónicas y las condiciones en que la misma debe otorgarse. Todo ello en términos que se ajustan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

# - Título VI. Ejecución de los recursos y resoluciones administrativas.

El apartado veinticinco modifica el artículo 63.3 del Reglamento, relativo a las normas especiales para la ejecución de las reclamaciones económico administrativas. En concreto, se modifica la redacción referida a las normas aplicables para resolver el incidente de ejecución de resoluciones y el órgano competente para su resolución, en términos que se adecúan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

Finalmente, el apartado veintiséis añade una disposición adicional única al Reglamento. En concreto, se regula la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito del TEAFN, en términos que se adecúan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

La norma proyectada concluye con una disposición derogatoria y dos

disposiciones finales.

La *disposición derogatoria* incluye una fórmula genérica de derogación de cuantas disposiciones del mismo o inferior rango se opongan a su contenido, mencionando únicamente de forma explícita el artículo 166 del Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio. La derogación de las normas anteriores se puede producir, como es sabido, de forma tácita, por simple contradicción entre la norma posterior y la norma anterior. Por ese motivo, la formulación genérica a que nos acabamos de referir resulta perfectamente prescindible y además, contraria a lo dispuesto en el artículo 13 de la LGT que, como ya hemos señalado en dictámenes anteriores (Dictamen 24/2001, de 28 de mayo) quiso reforzar el principio de seguridad jurídica en lo referente a la determinación de las normas vigentes, tarea no siempre fácil para el operador jurídico, habida cuenta de la fragmentariedad de muchas normas tributarias y la frecuencia con que son objeto de modificación.

En opinión de este Consejo de Navarra la omisión de la "relación completa de las normas derogadas" no constituye un defecto de nulidad del Reglamento. Sin embargo, el principio de seguridad jurídica aconseja que exista una delimitación clara de las normas que son derogadas y la LFGT así lo manda.

La **disposición final primera** autoriza a la persona titular del Departamento competente en materia tributaria para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución del Reglamento. Se trata de una disposición que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

La *disposición final segunda* prevé la entrada en vigor de la norma proyectada el día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra; resultando de aplicación a los procedimientos de revisión en vía administrativa que se inicien a partir de su entrada en vigor. No obstante, lo dispuesto en los artículos 21.2 (funciones de la Presidencia del TEAFN), 22 (funciones de los vocales del TEAFN), 26 (funcionamiento del TEAFN), 29 (adopción de resoluciones y emisión de votos particulares) y 45 (resolución), será de

aplicación también a los procedimientos que se encuentren pendientes de resolución en el momento de su entrada en vigor. Por lo tanto, respecto de estas últimas modificaciones se prevé la aplicación inmediata de las modificaciones. Se trata, por lo tanto, de una disposición que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

## C) Recapitulación.

En mérito de lo expuesto, las observaciones de legalidad que se formulan, con carácter esencial, al proyecto examinado se refieren al apartado cuatro que añade un artículo 5 bis y en concreto, al párrafo tercero del apartado 1 del referido precepto, que prevé una excepción a la regla general de suspensión de la ejecución de las sanciones.

Por otra parte, considera este Consejo de Navarra que deberían hacerse las modificaciones oportunas en la parte expositiva de la norma proyectada para un adecuado cumplimiento de la normativa vigente reguladora del procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias y de ese modo justificar con mayor claridad los motivos que orientan la modificación proyectada en el proyecto de Decreto Foral.

Asimismo, el texto propuesto puede ser sustancialmente mejorado si se atiende a las observaciones y sugerencias de técnica normativa reseñadas y en particular, en lo relativo: i) al apartado cuatro que añade un artículo 5 bis, relativo a las garantías necesarias para la obtención de la suspensión, en su apartado 4 cuando se refiere erróneamente al artículo 143.3 de la LFGT, en su apartado 5 que emplea conceptos jurídicos indeterminados que plantean dudas de compatibilidad con las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica, y en su apartado 10 cuando se refiere erróneamente al apartado 9; y ii) al apartado veintidós que modifica el artículo 45 del Reglamento, relativo a la resolución, circunscribiendo el ámbito de la resolución del TEAFN a las pretensiones formuladas por la persona reclamante, excluyendo así del alcance de la resolución cuestiones que, si bien no son planteadas por las personas interesadas, pueden ser objeto de revisión a iniciativa del propio TEAFN y deben formar parte del contenido de la resolución.

El artículo 50 del texto actual, relativo a la suspensión en los procedimientos de revisión –al que no se refiere la norma proyectada- debería ser objeto de revisión para acomodarse a las modificaciones introducidas en el apartado 4 del proyecto.

Y finalmente, la disposición derogatoria, que emplea una fórmula genérica, para indicar las disposiciones objeto de derogación mediante la modificación proyectada.

# III. CONCLUSIÓN

Si se corrige lo dispuesto en el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 5 bis, previsto en el apartado cuatro del proyecto de Decreto Foral y sin perjuicio de las restantes observaciones señaladas, el Consejo de Navarra considera que el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado mediante Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.