Expediente: 12/2021.
Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio.
Dictamen: 15/2021, de 10 de mayo.

DICTAMEN

En Pamplona, a 10 de mayo 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 26 de marzo de 2021 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 la emisión de dictamen preceptivo, con carácter de urgencia, sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 24 de marzo de 2021.

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 14/2021, de 2 de febrero, 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 12 de febrero de 2021, en el que considera que el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, 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 21/2021, de 15 de febrero, 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. Constan sendas capturas de pantalla acerca de la consulta pública a que fue expuesto el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado

mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, tanto en el Portal del Gobierno Abierto como en la Web 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 del 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 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 22 de febrero de 2021 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 Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio.

6. El 25 de febrero de 2022 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 Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra.

7. El 9 de marzo de 2021 el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, emite Informe sobre el resultado de la exposición pública en la elaboración del Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio. En el referido Informe se indica que no se han recibido sugerencias durante el plazo concedido para su presentación.

8. En el expediente obra justificante de presentación extemporánea de alegaciones el 10 de marzo de 2021, por parte de la CEN y del Muy Ilustre Colegio de Abogados de Pamplona.

9. El 16 de marzo de 2021 el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, emite Informe sobre los cambios introducidos con posterioridad al trámite de audiencia al proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio. En el mismo, se da cuenta de la inexistencia de alegaciones presentadas en plazo y de dos cambios introducidos, no obstante, transcurrido disco plazo: el primero de ellos, deroga el artículo 90, referido al recargo de apremio; y el segundo de ellos, realiza una adaptación técnica del artículo 98.1, consecuencia de la derogación anterior. Ambas modificaciones habrían sido publicadas en la página web de Hacienda Foral de Navarra.

10. El Informe de impacto sobre accesibilidad y discapacidad del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, de fecha 12 de marzo de 2021, elaborado por el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, 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. Por el contrario, considera oportuno señalar “que la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades tiene una incidencia positiva, puesto que, entre los supuestos que se incorporan como obra audiovisual difícil, están las producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 reconocido por el órgano competente. De esta manera sus

inversiones no estarán sujetas al límite que establece el citado artículo 65.3 de la Ley Foral del Impuesto". Por tanto, considera el referido Informe, que esta medida puede favorecer la posibilidad de garantizarles la igualdad de oportunidades, la autonomía personal y la vida independiente.

11. Obra en el expediente la Memoria del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, también de fecha 12 de marzo de 2021, 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 Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, de fecha 16 de marzo de 2021, firmado por el Director Gerente de la Hacienda Foral de Navarra y la Directora General de Presupuestos, Patrimonio y Política Económica, califica de nulo o no significativo el impacto económico que van a tener los cambios propuestos en la normativa proyectada. En cualquier caso, 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 tramitación de determinadas solicitudes, así como el impulso de los medios electrónicos, que van a contribuir a la agilización de la gestión recaudatoria, dando lugar a una minoración de costes para la Administración tributaria. Asimismo, afirma que, en cuanto a la modificación que afecta al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, no es factible llevar a cabo su estimación debido a la carencia de información sobre la que sustentar su cálculo, y la imposibilidad de determinar "a priori" su alcance. Finalmente, concluye que las modificaciones proyectadas tampoco van a suponer variación alguna en los recursos humanos y materiales dedicados al procedimiento de recaudación.

13. La Secretaría General Técnica del Departamento de Economía y Hacienda informó el proyecto de Decreto Foral con fecha de 17 de marzo de 2021, considerando que el mismo se adecua a la legalidad vigente.

14. Con fecha de firma 24 de marzo de 2021, 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 24 de marzo de 2021, 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, con carácter de urgencia, del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra, remitido con anterioridad a todos los Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

15. El Director General de Presidencia y Gobierno Abierto certifica el 24 de marzo de 2021 que, en esa misma fecha, el Gobierno de Navarra acordó tomar en consideración el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, a efectos de recabar, con carácter de urgencia, 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 Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, comprende una parte expositiva, un artículo único compuesto por veintidós apartados, y dos disposiciones finales.

La parte expositiva del Proyecto justifica la propuesta de modificación del actual Decreto Foral con el principal objetivo de agilizar y simplificar el régimen jurídico de enajenación de los bienes embargados, en particular, el procedimiento de subasta, así como la potenciación de los medios electrónicos y la concurrencia, de modo que se obtenga mayor difusión y éxito en este tipo de enajenaciones. Además, se señala la necesidad de llevar a cabo otras modificaciones, actualizaciones y precisiones técnicas de diversa índole relacionadas con diversos aspectos de la recaudación tributaria, tales como, las relativas al denominado supuesto de tributos incompatibles con la

finalidad de “poner el acento en la protección de la persona o entidad que pueda verse perjudicada por la doble liquidación administrativa” y regular el cauce de coordinación entre las administraciones públicas implicadas, o la necesidad de introducir modificaciones para evitar la posposición continua del pago de la obligación tributaria y de sanciones tributarias, en particular, en fase ejecutiva en el marco del procedimiento de apremio, entre otras.

En atención a todo ello, 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 con algunas especificidades para las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, así como para las solicitudes de compensación a instancia de parte, para las compensaciones de oficio en las que concurran los requisitos previstos y finalmente, para los procedimientos de enajenación de bienes embargados o garantizados para los que esté pendiente de adopción el acuerdo de enajenación.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. 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 parcialmente la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante LFGT) en materia de recaudación. Por lo tanto, el dictamen del Consejo de Navarra tiene carácter preceptivo.

II.2ª. 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 la 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 14/2021, de 2 de febrero, 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 Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio. Así, consta en el expediente

el primer texto relativo al proyecto de Decreto Foral. Figura también Informe sobre la omisión de la consulta pública previa a la elaboración del Proyecto. No obstante, por Orden Foral 21/2021, de 15 de febrero, de la Consejera de Economía y Hacienda, se dio audiencia a las 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; obrando en el expediente información relativa a la publicación en la web de la Hacienda Foral de Navarra de las modificaciones introducidas. Obran también en el expediente los justificantes de presentación de alegaciones con posterioridad al plazo establecido al efecto. Pese a que exigencias derivadas de buena Administración habrían aconsejado lo contrario, las anteriores alegaciones presentadas fuera del plazo no parece que hayan sido tenido en consideración en el proceso de elaboración de la norma proyectada. 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 22 de marzo 2021, 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 24 de marzo de 2021, por el que se toma en consideración el tantas veces referido proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio.

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 Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (en adelante LFGT) en la que se

contiene en su disposición final segunda una habilitación genérica al Gobierno de Navarra para su desarrollo normativo.

La LFGT regula y desarrolla en su capítulo V, del título IV, la recaudación de los tributos.

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 177/2001, de 2 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, que ya fue objeto del Dictamen 28/2001, de 12 de junio, de este Consejo de Navarra.

II.4ª. Examen del contenido del Proyecto.

A) Justificación.

La norma que se pretende aprobar está justificada en la parte expositiva del proyecto. En ella se advierte que el principal objetivo de la modificación proyectada es el de agilizar y simplificar el régimen jurídico de enajenación de los bienes embargados, en particular, el procedimiento de subasta, así como la potenciación de los medios electrónicos y la concurrencia, de modo que se obtenga mayor difusión y éxito en este tipo de enajenaciones. Además, se señala la necesidad de llevar a cabo otras modificaciones, actualizaciones y

precisiones técnicas de diversa índole relacionadas con diversos aspectos de la recaudación tributaria, tales como, las relativas al denominado supuesto de tributos incompatibles con la finalidad de “poner el acento en la protección de la persona o entidad que pueda verse perjudicada por la doble liquidación administrativa” y regular el cauce de coordinación entre las administraciones públicas implicadas, o la necesidad de introducir modificaciones para evitar la posposición continua del pago de la obligación tributaria y de sanciones tributarias, en particular, en fase ejecutiva en el marco del procedimiento de apremio, entre otras.

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 manera que, en principio, la referida exigencia legal se vería satisfecha a juicio de este Consejo de Navarra por lo que respecta a las modificaciones proyectadas en materia de recaudación de la deuda tributaria.

Sin embargo, debe advertirse que la normativa proyectada incorpora una disposición final primera mediante la cual se propone la modificación el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre. Nada advierte el proyecto de Decreto Foral en su parte expositiva en relación con la motivación de la referida modificación que, además, no guarda relación alguna con el objetivo de la modificación proyectada; incumpliéndose, de ese modo, la normativa reguladora del procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro que contempla la exigencia legal ya señalada de una justificación clara que motive la normativa reglamentaria que se pretende proyectar.

Por todo ello, considera este Consejo de Navarra que sería conveniente llevar a cabo 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 y en particular, los relativos a la modificación proyectada en relación con la regulación del Impuesto sobre Sociedades.

B) Análisis de la parte dispositiva.

El Proyecto de Decreto Foral consta de un artículo único, compuesto por veintidós apartados y dos disposiciones finales.

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

- Libro I. Extinción de las deudas.
  - Título I. Pago o cumplimiento.
    - Capítulo III. Justificantes de pago.

El apartado uno adiciona un artículo 33 bis, para regular las actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles. El propio apartado 6 del artículo 52 de la LFGT, añadido como consecuencia de la modificación operada por la Ley Foral 28/2016, de 28 de diciembre, por la que se modificaba parcialmente la LFGT, habilita expresamente al Reglamento para regular el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias en las denominadas situaciones de tributos incompatibles y, en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre estas. Nada cabe objetar, en términos de estricta legalidad, a la modificación proyectada que se ajusta al ordenamiento jurídico. No obstante, la ubicación sistemática del referido artículo 33 bis no parece, a juicio de este Consejo, adecuada, por cuanto el Capítulo III del Título I del Libro I se refiere a los justificantes de pago; tratándose la modificación proyectada de la regulación de actuaciones de coordinación administrativa en situaciones muy concretas que, en puridad, no guardan una clara relación con el objeto del referido capítulo. Por lo tanto, considera este Consejo que debería revisarse la ubicación sistemática de la referida modificación, valorándose incluso la posibilidad de añadir un nuevo Capítulo en el referido

Título I del Libro I, así como la organización del contenido de la modificación proyectada en varios artículos referidos: uno a la actuación administrativa en los supuestos previstos en el artículo 52.6 de la LFGT una vez determinado por el órgano competente qué tributo es el procedente; otro a la obligación administrativa de transferir los tributos liquidados de manera improcedente; y otro a la posibilidad de regularización de la situación tributaria en casos de repercusión de tributos. De ese modo, la regulación resultaría menos farragosa, mejoraría su sistemática y ayudaría a una mejor comprensión del contenido que se pretende añadir.

- Capítulo VII. Aplazamiento y fraccionamiento de pago.

El apartado dos modifica el contenido del artículo 48 del Reglamento, relativo a las deudas aplazables y no aplazables. En concreto, se añade una letra f) al apartado 3, referido a las deudas que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento antes del inicio del periodo ejecutivo, salvo circunstancias excepcionales, para incluir en la referida relación las deudas resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones. Se trata de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

El apartado tres modifica el artículo 59 relativo a pagos anticipados voluntarios, compensaciones y domiciliación de pagos, y en particular, da nueva redacción al apartado 2 que regula la información bancaria que deberá suministrar el obligado tributario a la Administración Tributaria, a efectos de domiciliar los pagos correspondientes. Se trata de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico. No obstante, convendría modificar la referencia que se hace a la “Hacienda Pública de Navarra”, para referirse correctamente al organismo autónomo Hacienda Foral de Navarra.

- Título II. Otras formas de extinción de deudas.

  - Capítulo II. Compensación.

El apartado cuarto modifica el artículo 73 relativo a los efectos de la compensación proyectando una nueva redacción al apartado 1, en el marco de la expresa habilitación al reglamento que hace el artículo 59.1 de la LFGT, que advierte que las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, y de manera coherente con la actual regulación del artículo 70 del Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio. Se trata, por lo tanto, de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

- Libro II. Procedimiento de recaudación en periodo voluntario.

  - Capítulo II. Ingresos en la Hacienda Tributaria de Navarra a través de entidades colaboradoras.

El apartado cinco modifica el artículo 78 relativo a la autorización a entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria, proyectando nueva redacción del párrafo penúltimo del apartado 2 y del apartado 4, con precisiones técnicas y mejoras de redacción que se ajustan a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

- Libro III. Procedimiento de recaudación en vía de apremio.

  - Título I. Procedimiento de apremio.

    - Capítulo I. Disposiciones generales.

El apartado seis deroga el artículo 90, relativo al recargo de apremio. Según se afirma en el Informe sobre los cambios introducidos con posterioridad al trámite de audiencia al proyecto de Decreto Foral que se ha decidido derogar el artículo 90 porque su regulación no estaba actualizada en relación con el artículo 52 de la LFGT. El artículo 52 de la LFGT relativo a los plazos y recargos no se refiere al recargo de apremio, limitándose a señalar, respecto del mismo, en el apartado 3, simplemente que los recargos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin

requerimiento previo serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o de autoliquidación extemporáneas, con los recargos del periodo ejecutivo. En puridad, la regulación del denominado recargo de apremio está prevista en términos mucho más precisos en el actual artículo 117 de la LFGT y la falta de adecuación del artículo 90 del Decreto Foral se observa, precisamente, respecto del referido precepto legal. Por lo tanto, se trata de una derogación coherente para actualizar la regulación prevista en el Decreto Foral que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

- Capítulo II. Títulos para ejecución.

El apartado siete modifica el artículo 95 relativo a la expedición de títulos, proyectando nueva redacción del apartado 3 para señalar que, en caso de deudas a favor de la Hacienda Pública de Navarra que deban satisfacer las Comunidades Autónomas, Entidades Locales, Organismos Autónomos y otras Entidades de Derecho Público, y sin perjuicio de la posibilidad de proceder al embargo de sus bienes, en los supuestos no excluidos por disposición legal, podrá acudirse, asimismo, a los procedimientos de compensación de oficio y deducción sobre transferencias. Se trata de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico. No obstante, convendría modificar la referencia que se hace a la “Hacienda Pública de Navarra”, para referirse correctamente al organismo autónomo Hacienda Foral de Navarra.

- Capítulo III. Ingresos en el procedimiento de apremio.

El apartado ocho modifica el artículo 98 relativo al interés de demora, proyectando una adaptación técnica al apartado 1 consecuencia de la derogación del artículo 90. De nuevo, debe llamarse la atención sobre la referencia que hace la norma proyectada al artículo 52 de la LFGT para referirse a los recargos susceptibles de ser exigidos como consecuencia del inicio del periodo ejecutivo y dentro de este, en el marco del procedimiento de apremio. Porque, como ya hemos advertido, no es en el artículo 52 de la LFGT donde regula el aspecto que se acaba de señalar, sino en el artículo 117 de

la LFGT. Por lo tanto, considera este Consejo que se deben hacer las modificaciones oportunas para referenciar adecuadamente los artículos de la LFGT relacionados en la norma proyectada, para dotarle de mayor coherencia y una correcta comprensión. Al margen de lo anterior, se trata de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

- Capítulo IV. Embargo de bienes.
  - Sección 1ª. Disposiciones generales.

El apartado nueve modifica el artículo 100 relativo a la ejecución de garantías, proyectando nueva redacción de los párrafos 2º y 3º del apartado 6. En concreto, la actual referencia a la Ley Hipotecaria prevista en la regulación de la ejecución administrativa, se formula ahora respecto de lo previsto en el actual artículo 688 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. Se trata de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

- Capítulo VI. Enajenación de bienes embargados.
  - Sección 2ª. Enajenación.

Los apartados diez a diecinueve, modifican los artículos 132 (formas de enajenación) 133 (enajenación por concurso) 134 (acuerdo de enajenación) 135 (anuncio de la subasta) 136 (licitadores) 137 (desarrollo de la subasta) 138 (subastas a través de empresas o profesionales especializados) 139 (enajenación mediante adjudicación directa) y añaden un nuevo 136 bis, que regula el depósito obligatorio, y un nuevo 136 ter por el que se regula la Mesa de subasta. En concreto, se da nueva redacción a diversos aspectos relacionados con la enajenación de bienes en fase de embargo para el pago de deudas tributarias. Todo ello es consecuencia del principal objetivo perseguido por la norma proyectada que es, como ya se ha indicado, la agilización y simplificación del proceso y la potenciación del empleo de medios electrónicos, en particular en el procedimiento de subasta. Se trata de modificaciones eminentemente técnicas que, a juicio de este Consejo de Navarra, se ajustan a la legalidad y al ordenamiento jurídico. No obstante, se

considera oportuno formular algunas observaciones para que contribuyan a la mejora técnica de la norma proyectada.

En primer lugar, debe revisarse la redacción proyectada en el párrafo 1 del artículo 136, en particular, cuando se afirma que "[…] podrán tomar parte como licitadores en la subasta o concurso o adjudicación directa enajenación […]".

En segundo lugar, en relación con la regulación prevista sobre el desarrollo de la subasta en el artículo 137 y, en particular, en el apartado 3 letra b) que dispone que "cuando la mejor de las ofertas presentadas fuera inferior al 50 por ciento del tipo de subasta del bien, la Mesa, atendiendo al interés público y sin que exista precio mínimo de adjudicación, decidirá si la oferta es suficiente, acordando la adjudicación del bien o lote o declarando desierta la subasta", debería concretarse la expresión excesivamente indeterminada "oferta suficiente"; pues resulta imprescindible delimitar en sede reglamentaria, al menos en sus líneas generales, en qué supuestos puede la Mesa acordar la adjudicación prevista y sobre todo, con arreglo a qué criterios puede considerarse suficiente la oferta.

- Sección 3ª. Actuaciones posteriores a la enajenación.

El apartado veinte modifica el artículo 140 relativo a la escritura de venta y cancelación de cargas no preferentes, proyectando nueva redacción, esencialmente, de los apartados 1 y 2. En concreto, se prevé la posibilidad de que el adjudicatario solicite el otorgamiento de escritura pública y las condiciones y momento en que dicha solicitud pueda efectuarse, así como las relativas al propio otorgamiento. Se trata de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

El apartado veintiuno modifica el artículo 141 relativo al levantamiento de embargo, proyectando una nueva redacción al párrafo primero del apartado 3. En concreto se pretende que, si finalizados los procedimientos de enajenación y, en su caso, adjudicación a la Comunidad Foral de Navarra, quedaran derechos, bienes muebles o inmuebles sin adjudicar, los mismos puedan ser objeto de nuevos procedimientos de enajenación, siempre que no

se haya producido la prescripción de la acción de cobro de las deudas respecto a las cuales se desarrollan dichos procedimientos. Se trata de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

- Título II. Adjudicación de bienes a la Comunidad Foral de Navarra.

Finalmente, el apartado veintidós modifica el artículo 147 relativo a la procedencia de la adjudicación de bienes a la Comunidad Foral de Navarra. En concreto, se trata, en esencia, de mejoras de redacción que no incorporan modificaciones sustantivas de relevancia, adecuándose a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

La norma proyectada concluye con dos disposiciones finales.

La disposición final primera modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, se proyecta la modificación del artículo 40 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre, relativo a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, y más concretamente, a la delimitación del concepto legal de obra audiovisual. La norma proyectada, en síntesis, amplía los supuestos que reglamentariamente tienen actualmente la consideran de obras audiovisuales difíciles. La habilitación legal está prevista en el artículo 65.3 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuando afirma que “reglamentariamente se desarrollarán los supuestos en los que una obra audiovisual podrá tener la consideración de difícil a efectos de la deducción regulada en este artículo”. Y, atendiendo también al contenido proyectado, este Consejo de Navarra considera que se trata de una modificación que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico. Sin embargo, debe llamarse inmediatamente la atención sobre el manifiesto defecto desde un punto de vista de técnica normativa que supone pretender incorporar la modificación proyectada en un proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, con el que poco o más bien nada tiene que ver. Y, además, con la carencia absoluta de la más mínima justificación que

permita comprender el motivo de semejante propuesta. Por todo ello, sería recomendable replantearse la oportunidad de incorporar por esta vía la modificación propuesta, máxime si se tiene en cuenta la revisión que de los incentivos fiscales previstos en la imposición sobre sociedades se pretende acometer de manera inminente.

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, estableciéndose las siguientes especificidades: los artículos 48 y 59, relativos a las deudas aplazables y no aplazables y a los pagos anticipados voluntarios, compensaciones y domiciliaciones de pagos, respectivamente, serán aplicables para las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas a partir de su entrada en vigor; el artículo 73 relativo a los efectos de la compensación, será de aplicación para las solicitudes de compensación a instancia de parte presentadas a partir de su entrada en vigor y para las compensaciones de oficio en las que concurran los requisitos previstos a partir de su entrada en vigor; y finalmente, los artículos 132 a 141 relativos a las formas de enajenación y al levantamiento de embargos, respectivamente, que resultarán de aplicación para los procedimientos de enajenación de bienes embargados o garantizados para los que esté pendiente de adopción el acuerdo de enajenación. Se trata, por lo tanto, de una disposición que se ajusta a la legalidad y al ordenamiento jurídico.

Por último, debe advertirse que la norma proyectada carece de la oportuna disposición derogatoria. El artículo 13 de la LGT quiso reforzar, precisamente, el principio de seguridad jurídica en lo referente a la determinación de las normas vigentes, como ya hemos señalado en dictámenes anteriores. Se trata de una 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. Sin embargo, la ausencia absoluta de la correspondiente disposición derogatoria que indique con la debida precision las normas que resultan derogadas constituye un defecto importante del Reglamento, en opinión de este Consejo de Navarra; puesto que el principio de seguridad jurídica aconseja que exista una delimitación clara de las normas que son derogadas y la LFGT así lo manda.

C) Recapitulación.

En mérito de lo expuesto, 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 algunas de las modificaciones previstas en el proyecto de Decreto Foral y de manera particular, la que se pretende llevar a cabo a través de la disposición adicional primera.

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: al apartado que adiciona un artículo 33 bis, para regular las actuaciones a realizar en el supuesto de tributos incompatibles; al apartado tres que modifica el artículo 59 relativo a pagos anticipados voluntarios, compensaciones y domiciliación de pagos; al apartado siete que modifica el artículo 95 relativo a la expedición de títulos; al apartado ocho que modifica el artículo 98 relativo al interés de demora, en relación con las observaciones previamente efectuadas al apartado seis que deroga el artículo 90, relativo al recargo de apremio; al apartado catorce que modifica el artículo 136 relativo a los licitadores; y al apartado diecisiete que modifica el artículo 137 relativo al desarrollo de la subasta.

También debe revisarse la conveniencia de mantener la modificación proyectada a través de la disposición adicional primera.

Y, finalmente, debe incorporarse la oportuna disposición derogatoria que delimite claramente las normas que son derogadas por la modificación proyectada.

III. CONCLUSIÓN

Sin perjuicio de las observaciones señaladas, el Consejo de Navarra considera que el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado

mediante Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.