

Expediente: 23/2018

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

Dictamen: 28/2018, de 17 de septiembre.

DICTAMEN

En Pamplona, a 17 de septiembre de 2018,

el Consejo de Navarra, integrado por don Alfredo Irujo Andueza Presidente, doña Socorro Sotés Ruiz, Consejera-Secretaria, y doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don José Luis Goñi Sein y don José Iruretagoyena Aldaz, Consejeras y Consejeros,

siendo ponente don José Iruretagoyena Aldaz,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El 25 de junio de 2018 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra en el que, de conformidad con lo dispuesto por 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 (en lo sucesivo, LFCN), se recaba la emisión de dictamen preceptivo sobre el Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el 20 de junio de 2018.

I.2ª. Expediente del Proyecto de Decreto Foral

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

1. Mediante Orden Foral 5/2018, de 11 de enero, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, se acuerda la iniciación del expediente de elaboración de un Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado mediante Decreto Foral 152/2011, de 11 de junio (en adelante, el Proyecto), designando al Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra como órgano encargado de su elaboración y tramitación.
2. El 13 de marzo de 2018, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico suscribe un informe que sirve de base a la consulta previa que el artículo 133.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en lo sucesivo, LPACAP), establece con carácter previo a la elaboración de disposiciones reglamentarias.

En dicho informe, se indica que las modificaciones normativas introducidas en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, tanto por la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, como por la Ley Foral 16/2017 de 27 de diciembre, ambas de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, así como por la Ley Foral 28/2016, de 28 de diciembre, por la que se modifica parcialmente la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, obligan a revisar el Reglamento de la Inspección Tributaria.

Las modificaciones afectarán a la organización interna del Servicio de Inspección, a las inspecciones a los Grupos de Sociedades, a los plazos de duración de las actuaciones inspectoras y los supuestos de suspensión y extensión, al tratamiento que debe darse a la documentación que entreguen los sujetos obligados a

relacionarse electrónicamente con la Administración, a la regulación de las actuaciones de inspección ante indicios de delito frente a la Hacienda Pública y desaparece la posibilidad de impugnar las liquidaciones recogidas en actas suscritas de conformidad, aunque puedan ser objeto de recurso de reposición o de reclamación económico administrativa.

El informe reseña también las modificaciones que se pretenden incorporar en materia de sanciones, concretamente en las reducciones por pronto pago en las infracciones graves y simples y, en cuanto a las disposiciones especiales que se recogen en el Reglamento, las modificaciones que afectarán a la estimación indirecta de bases tributarias, a las actuaciones en caso de existencia de indicios de delito fiscal y a la comprobación de sujetos pasivos en régimen de Grupos de Sociedades.

Finalmente, se indica que se pretende, a través de la regulación de las disposiciones finales, modificar el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, que regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra y el Decreto Foral 7/2011, de 7 de febrero, por el que se modifica la Plantilla Orgánica de la Administración de la Comunidad Foral y de sus organismos autónomos para equiparar el complemento de productividad.

3. La consulta previa prevista por el ya citado artículo 133.1 de la LPACAP se realizó mediante publicación de la misma en el portal de transparencia del Gobierno de Navarra, entre los días 19 de marzo y 12 de abril de 2018, sin que se formulara ninguna sugerencia en tal trámite.
4. Mediante Orden Foral 76/2018, de 7 de mayo, del Consejero de Hacienda y Política Financiera se dio trámite de audiencia, remitiendo el Proyecto a las siguientes instituciones y organizaciones: Cámara Navarra de Comercio e Industria, Confederación de Empresarios de Navarra (CEN), Asociación

Española de Asesores Fiscales (Delegación Territorial de Navarra), Colegio de Abogados de Pamplona, Colegio de Economistas de Navarra, Club de Marketing e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Navarra.

Asimismo, con fecha 7 de mayo se procedió a exponer, tanto en el Portal de Gobierno Abierto de Navarra como en la página Web de Hacienda Tributaria de Navarra, el Proyecto de Decreto Foral en trámite de participación ciudadana mediante la presentación de sugerencias.

En ambos trámites de audiencia y participación pública no se formularon sugerencias u observaciones al Proyecto.

5. Durante el plazo de audiencia y exposición pública, el Servicio de Gestión Tributaria (Sección de Grandes Empresas) del Departamento de Hacienda y Política Financiera instó la ampliación de la modificación normativa con la finalidad de extender el ámbito subjetivo de la aplicación del sistema de extinción por compensación de determinadas deudas tributarias establecido por el Decreto Foral 276/2002, de 30 de diciembre, a los grupos de entidades, es decir, a un ente que no es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como consecuencia de tal modificación normativa, con fecha 23 de mayo de 2018 se procedió a exponer, tanto en el Portal de Gobierno Abierto de Navarra como en la página Web de Hacienda Tributaria, nuevamente el Proyecto, sin que tampoco durante este nuevo trámite se presentaran sugerencias o alegaciones.

6. El 8 de junio de 2018, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico suscribe un extenso documento que contiene las pertinentes memorias justificativa, normativa y organizativa.

La Memoria justificativa reseña las modificaciones más importantes introducidas por las Leyes Forales 23/2015, 28/2016 y 16/2017, en

materia de inspección, reforzando la lucha contra el fraude fiscal mediante la ampliación de los plazos de las actuaciones inspectoras (Ley Foral 23/2015), articulando en los casos de delito fiscal un procedimiento tributario que en la mayoría de los casos obligará a la Administración Tributaria a practicar liquidaciones tributarias y a efectuar su recaudación aun en los casos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal (Ley Foral 28/2016), y regulando un novedoso sistema de reducción de sanciones por pronto pago (Ley Foral 16/2017) que tiene por finalidad fomentar la conformidad de los infractores, incentivar el pronto pago, simplificar la gestión de la recaudación y estimular la disminución de las solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

A continuación, la memoria justificativa explica alguna de las treinta y siete modificaciones que se introducen en el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, RITN) y de las dos disposiciones finales que introducen modificaciones en el Decreto Foral 50/2006, que regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el Ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra y del Decreto Foral 276/2002, sobre extinción por compensación de determinadas deudas tributarias.

La memoria normativa indica, en cumplimiento de la previsión establecida por el artículo 59.3 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (en adelante, LFGNP), la relación de disposiciones normativas que se ven afectadas por la elaboración del Proyecto.

Por su parte, la memoria organizativa indica que el Proyecto no conlleva la necesidad de crear, modificar o suprimir unidades orgánicas, ni son necesarios incrementos de plantillas, ni tampoco va a exigir un incremento de los recursos materiales y humanos dedicados a las labores de inspección tributaria, razón por la que no se requiere informe de la Dirección General de Función Pública.

7. El mismo 8 de mayo de 2018, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico suscribe el informe de impacto por razón de sexo en el que se indica que el Proyecto tiene como grupo destinatario final a personas físicas y jurídicas de manera indistinta, pudiendo afectar tanto a mujeres y hombres, por lo que es pertinente al género. Ello no obstante, las modificaciones se refieren fundamentalmente al procedimiento de inspección por lo que considera que no influye en el acceso y control de recursos por parte de mujeres y de hombres. Añade que se ha verificado el análisis del uso del lenguaje en la norma intentando que sea acorde al principio de igualdad y se utilice de manera no excluyente, precisando que la utilización de términos tales como “sujeto privado” u “obligado tributario” deben considerarse asépticos y no discriminatorios, siendo propios de la tradición jurídica de nuestro derecho administrativo y tributario.
8. El 14 de junio de 2018, la Jefa de la Sección de Régimen Jurídico de la Secretaria General Técnica del Departamento de Hacienda y Política Financiera emite informe analizando la competencia de la Comunidad Foral de Navarra para la aprobación del Proyecto, su justificación, su contenido y el procedimiento seguido para su aprobación, concluyendo que el Proyecto se adecua a la legalidad vigente.
9. El 19 de junio de 2018, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico emite informe sobre estimación de costes en el que se indica que, con carácter general, las modificaciones que se introducen no van a ocasionar alteraciones en los aspectos recaudatorios o presupuestarios. Precisa que la ampliación de la obligación de recibir las notificaciones electrónicas a determinados colectivos de personas físicas sí supondrá ahorro al reducirse el coste de las notificaciones en papel que se estima en la cantidad de 44.028 euros para el año 2019.
10. El Proyecto, que previamente había sido remitido a los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de

Navarra, fue examinado por la Comisión de Coordinación en sesión celebrada el 18 de junio de 2018.

11. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por acuerdo de 20 de junio de 2018, tomó en consideración el Proyecto a efectos de la petición del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra.

I. 3ª. El Proyecto de Decreto Foral

El Proyecto sometido a consulta se integra por una parte expositiva, un artículo único y tres disposiciones finales.

La parte expositiva analiza la competencia normativa de Navarra y la actual regulación del Servicio de Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra que se contiene en el vigente RITN. Tras referirse a las modificaciones introducidas por diversas leyes forales que motivan la adaptación del RITN, analiza las principales novedades que se introducen en los diferentes capítulos.

La parte normativa, en sus treinta y siete apartados del artículo único, recoge las modificaciones que el proyecto introduce en el vigente RITN.

De modo sucinto, en el capítulo I, funciones y organización de la inspección tributaria, se introducen modificaciones en el artículo 2, letra i); artículo 3, apartado 2 y 5; y, artículo 7, apartados 3 y 4, que se refieren o afectan a las funciones de la inspección, su organización y deberes del personal inspector.

En el capítulo II, Actuaciones inspectoras, se introducen modificaciones en el artículo 13, suprimiendo el apartado 8, y en el artículo 17, apartado 1, letra c), que se refieren al alcance de las actuaciones de comprobación e investigación y al lugar en el que deben efectuarse.

En el capítulo IV, sobre iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras, se modifica el artículo 26, apartado 1, sobre inicio de las actuaciones inspectoras incluyendo la obligación de indicación del plazo del procedimiento que resulte aplicable; el artículo 27 sobre el plazo, cómputo y supuestos de suspensión y extensión; el artículo 28 relativo a la realización

de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo máximo; el artículo 29 que regula los supuestos en los que la inspección no podrá realizar actuaciones con el obligado tributario; el artículo 30 sobre los efectos del incumplimiento de los plazos y retroacción de las actuaciones inspectoras; y, el artículo 33, apartados 2 y 3, sobre la permanencia de los funcionarios en las actuaciones de inspección.

En el capítulo V, referente a las facultades de la inspección de los tributos, se modifica el artículo 37 mediante la adición de un apartado 5 relativo a la documentación que puedan presentar en el curso de un procedimiento de inspección las personas obligadas a relacionarse con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos; el artículo 38, en su apartado 5, suprimiendo la letra f); el artículo 39, en el que se modifica la regulación contenida en sus apartados 2, 3 y 4 y se suprime el apartado 7, pasando el actual 8 a numerarse como 7, que regulan determinados aspectos de las actuaciones de obtención de información acerca de personas o entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio; y, el artículo 40, apartado 2, requiriendo la autorización escrita para la entrada y reconocimiento de fincas en aquellos casos en los que los interesados se opongan a la entrada de la inspección tributaria.

En el capítulo VII, relativo a la documentación de las actuaciones inspectoras, se modifica el apartado 2, letra g) del artículo 49, sobre datos que deben contener las actas de la inspección; en el apartado 2 del artículo 50, se adiciona una letra d), estableciendo la procedencia de incoar un acta previa en aquellos casos en los que por un mismo concepto impositivo y periodo se diferencian elementos respecto de los que se aprecie delito, junto con otros elementos respecto de los que no se aprecie tal situación; el artículo 52, apartado 3, estableciendo que las actas de comprobado y conforme se tramitarán como las de conformidad; el párrafo primero del apartado 2 del artículo 53, precisando algunos aspectos sobre las actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria del obligado; se modifica el apartado 2 y se suprime el apartado 3 del artículo 55, sobre las actas de conformidad; igualmente se modifica la regulación del apartado 2 del artículo 56, sobre las actas en disconformidad; y, en el

artículo 59 se modifican los apartados 2 y 3, que se refiere a las liquidaciones tributarias derivadas de las actas de inspección.

En el Capítulo VIII, relativo a la imposición de sanciones tributarias, se modifica el artículo 63 en sus apartados 1, 7 y 8 y se suprime el apartado 9, pasando los actuales 10 y 11 a numerarse 9 y 10. La nueva regulación, aplicable a las sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones graves, establece que los procedimientos sancionadores derivados de un procedimiento de inspección no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiera notificado la liquidación, así como las reducciones de las sanciones en los casos de conformidad y de pronto pago en efectivo de la deuda tributaria resultante, estableciendo los requisitos para que procedan. En el artículo 64, que regula la imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias simples, se modifica el apartado 1 y se adiciona un apartado 3, contemplando en este nuevo apartado las reducciones en caso de conformidad y que se realice el ingreso íntegro en efectivo dentro del periodo voluntario de pago determinado por la normativa recaudatoria. En el artículo 65, apartado 2 se modifica, al igual que en el precepto anterior, la referencia al capítulo concreto del Decreto Foral por el que se desarrolla el régimen de infracciones y sanciones tributarias.

En el Capítulo IX, de disposiciones especiales, al artículo 66, referente a la estimación indirecta de bases tributarias, se le adiciona un apartado 6 que regula los datos utilizados para la estimación indirecta cuando procedan de la propia Administración Tributaria; se da nueva redacción al artículo 67 que regula las actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública; y se adicionan cuatro nuevos artículos (artículos 67 bis, 67 ter, 67 quater y 67 quinquies) que regulan, respectivamente, las excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública; las reglas generales de la tramitación del procedimiento inspector en caso de liquidación vinculada a delito; el cálculo y tramitación de la liquidación vinculada a delito en casos de concurrencia de cuota vinculada y no vinculada; y, los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada a delito contra la Hacienda Pública.

Por último, dentro de este capítulo IX, se suprime el apartado 1 del artículo 69; se modifica el apartado 1 del artículo 70, sobre liquidación de intereses de mora; se da nueva redacción al artículo 72 que regula la comprobación de entidades que tributan en régimen de consolidación fiscal; y, por último, se modifica la redacción del apartado 2 del artículo 74 sobre el procedimiento a seguir en caso de indicios de delito en materia de subvenciones.

La disposición final primera modifica el título y la redacción del apartado 1 del artículo 32, del Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT) en el ámbito de la Hacienda Pública, en relación con los obligados a recibir las notificaciones electrónicas.

La disposición final segunda modifica el artículo 2º del Decreto Foral 276/2002, de 30 de diciembre, por el que se regula la extinción por compensación de determinadas deudas tributarias en lo referente a la delimitación del ámbito subjetivo de aplicación.

Finalmente, la disposición final tercera regula la entrada en vigor del Proyecto el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El Proyecto sometido a consulta modifica el RITN aprobado mediante Decreto Foral 152/2001, de 11 de junio, así como el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT) en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra, y el Decreto Foral 276/2002, de 30 de diciembre, por el que se regula la extinción por compensación de determinadas deudas tributarias.

El RITN es una norma reglamentaria dictada en desarrollo y ejecución de la regulación que sobre esta materia contienen los artículos 130 a 139 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (en

lo sucesivo, LFGT), siendo la finalidad de la norma ahora analizada adaptar su contenido a las modificaciones legislativas introducidas por las Leyes Forales 23/2015 y 16/2017, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias y por la Ley Foral 28/2016, de modificación parcial de la LFGT, incorporando un nuevo Título V sobre “actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública”.

En definitiva, nos encontramos en presencia de un proyecto de reglamento que se dicta en ejecución de la LFGT, así como de otras leyes forales de carácter tributario, que modifica parcialmente el RITN y otras disposiciones normativas que fueron en su momento dictaminadas por este Consejo de Navarra (Dictámenes 21/2006 y 79/2002), por lo que el presente dictamen se emite con carácter preceptivo de conformidad con lo establecido por el artículo 14.g) de la LFCN.

II.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

La Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (en adelante, LFGNP), regula, en sus artículos 58 a 63, el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro. De acuerdo con su artículo 58.2, el ejercicio de la potestad reglamentaria debe realizarse motivadamente, en su preámbulo o por referencia a los informes que sustenten la disposición general. En el presente caso, el proyecto de Decreto Foral dispone de la justificación legalmente requerida tanto en su parte expositiva como en las memorias normativa y justificativa incorporadas al expediente. Siguiendo los trámites fijados en la LFGNP, el procedimiento de elaboración de la disposición consultada se ha iniciado por el Consejero del Gobierno de Navarra competente en la materia, que designó como órgano responsable del procedimiento al Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Tributaria de Navarra. Acompañan al proyecto una memoria justificativa, normativa y organizativa y un informe sobre estimación del coste, en los que se explica el contenido y se razona la conveniencia de la regulación y la adecuación de las medidas propuestas a los fines perseguidos. También se ha incorporado un informe de impacto por razón de sexo, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 62 de la LFGNP.

Consta en el expediente que el proyecto ha sido sometido a audiencia, mediante la consulta a diversas entidades representativas de los intereses afectados. Así mismo, el proyecto ha sido objeto de publicación en el Portal del Gobierno Abierto de la Comunidad Foral de Navarra, constando en el expediente, asimismo, que tras la incorporación de la nueva disposición final segunda, el Proyecto se “volvió a publicar en la Web de Hacienda Tributaria de Navarra”. También ha sido informado por la Secretaría General Técnica del Departamento de Hacienda y Política Financiera y, tras haber sido remitido a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, fue examinado por la Comisión de Coordinación con anterioridad al acuerdo del Gobierno de Navarra tomando en consideración el Proyecto a los efectos de solicitar el presente dictamen.

De todo ello se deriva que el proyecto de Decreto Foral 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 primera de la Constitución Española, el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, reconoce a Navarra la potestad de mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico.

Precisamente, la Ley 28/1990, de 21 de diciembre, que aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en su artículo 4, sobre facultades y prerrogativas de la Hacienda Pública de Navarra, establece que para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y remisión de los tributos propios de la Comunidad Foral, la Hacienda Pública de Navarra ostentará las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado.

El artículo 101 de la LFGT establece que la Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la

obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Esa misma norma legal, en el capítulo VI, del título IV, en sus artículos 130 a 139, contiene la regulación de la inspección tributaria; disposiciones legales que, en virtud de las habilitaciones legales (entre otras, artículos 6.1, 130, 136 y 139 y disposición final segunda de la LFGT), fueron desarrolladas por el Decreto Foral 152/2001, de 11 de junio, que aprobó el RITN y que fue objeto de nuestro dictamen 25/2001.

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno de Navarra la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con los artículos 2, 7.12 y 55 de la LFGNP, el Gobierno de Navarra ejerce la potestad reglamentaria y sus disposiciones adoptan la forma de Decreto Foral (artículos 12.3 y 55.2 de la LFGNP). En consecuencia, el proyecto de Decreto Foral ahora examinado regula materias de la competencia de la Comunidad Foral de Navarra y se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra, siendo por tanto su rango adecuado ya que modifica otras normas reglamentarias igualmente aprobadas mediante Decreto Foral.

II.4ª. Sobre la adecuación del Proyecto

A) Consideración general: justificación

La finalidad, razón y justificación de la norma se encuentra tanto en las memorias que acompañan al Proyecto, como en la parte expositiva del mismo.

Tras aludir a la competencia de la Comunidad Foral de Navarra para la regulación de la inspección tributaria de su Hacienda Pública y a las modificaciones legislativas que justifican la necesidad de modificar algunos aspectos del actual RITN, se analizan las principales novedades que contiene el Proyecto.

Desde este punto de vista, la propuesta normativa se encuentra debidamente justificada y motivada, conforme a lo dispuesto por el artículo

129 de la LPACAP y artículo 56 de la Ley Foral 11/2012, de 21 de junio, de Transparencia y de Gobierno Abierto.

B) Contenido del Proyecto

Como venimos indicando el Proyecto, por medio de su artículo único, introduce treinta y siete modificaciones en el articulado del actual RITN.

En el capítulo I, sobre funciones y organización de la inspección tributaria, se introducen modificaciones en el artículo 2, letra i); en el artículo 3, apartados 2 y 5; y, en los apartados 3 y 4 del artículo 7. Estas modificaciones se refieren a la organización de la inspección tributaria en la que ahora quedan también integradas las personas técnicas informáticas y el personal funcionario que participe en diferentes actuaciones y desempeñen tareas auxiliares o complementarias de captación y tratamiento de la información (artículo 7, apartado 3), a quienes se les aplica, en coherencia con ello, el deber de guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo (artículo 7.3). Igualmente se aprovecha la modificación para adecuar las referencias a preceptos del Convenio Económico que, como consecuencia de diferentes modificaciones, dieron lugar a cambio de ubicación de preceptos.

Las modificaciones que se introducen en el capítulo I del RITN se ajustan al ordenamiento jurídico.

En el capítulo II, referente a las actuaciones inspectoras, se modifica el artículo 13, suprimiendo el apartado 8 y la dicción del artículo 17, apartado 1, letra c). El apartado 8 del artículo 13 establecía el derecho de los contribuyentes a solicitar la comprobación de sus declaraciones tributarias y si la Administración no iniciaba la actuación en el plazo de seis meses, ni la concluía en el de doce meses, se entendía que las declaraciones del obligado eran correctas no pudiendo ser objeto de posterior rectificación. La suspensión de tal previsión es conforme con la modificación que la Ley Foral 23/2015, introdujo en la LFGT derogando el apartado 4 del artículo 138, que contemplaba igual previsión que la recogida en el apartado del Reglamento que ahora se suprime. La modificación incorporada a la letra c) del artículo 17, es de carácter meramente técnico y se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el capítulo III del RITN, que regula la representación de los obligados tributarios, se introducen modificaciones en la letra b) del apartado 1 y se modifica la redacción del apartado 4, ambos del artículo 20, que regula la intervención de los obligados tributarios. La modificación regula los obligados a atender a la Inspección tributaria y quiénes intervendrán en los procedimientos de inspección para el caso de los Grupos de Sociedades estableciendo, en línea con lo señalado por la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto de Sociedades y por la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto Sobre el Valor Añadido, que tal obligación corresponderá a la entidad representante del Grupo en el caso de tributación en el régimen especial de consolidación fiscal del Impuesto de Sociedades, o a la entidad dominante en el régimen del Grupo de entidades del Impuesto Sobre el Valor Añadido. La modificación es conforme con el ordenamiento jurídico.

En el capítulo IV del RITN se introducen modificaciones en la regulación actual sobre la iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras, incorporando las previsiones que sobre plazos de duración y supuestos de suspensión y extensión se recogieron en el artículo 139 de la LFGT en la redacción que a dicho precepto le dio la Ley Foral 32/2015.

El artículo 26.1 incorpora la obligación de comunicar al interesado el plazo del procedimiento que resulte de aplicación. El artículo 27.1 establece que los plazos de duración de las actuaciones inspectoras, así como los supuestos de suspensión y extensión, se regirán conforme a lo dispuesto por el artículo 139 de la LFGT. El artículo 29 regula los supuestos en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones con el obligado tributario, desarrollando la previsión contenida en el artículo 139.4 de la LFGT, en el sentido de que el obligado tributario puede solicitar, antes del trámite de audiencia, uno o varios periodos, de un mínimo de 7 días y que en conjunto no podrán exceder de 60 días, en los que la inspección no podrá efectuar actuaciones y en los cuales el plazo de procedimiento quedará suspendido para que el interesado pueda atender a los requerimientos efectuados por la inspección.

El artículo 28, regula la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración del procedimiento, indicando que la realización de actuación con conocimiento formal del obligado tributario con posterioridad a la finalización del plazo máximo de duración tendrá efectos interruptivos de la prescripción respecto a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se refiera el procedimiento, precisando que si la superación del plazo se constata durante el procedimiento de inspección, tal circunstancia se le deberá comunicar al interesado. La regulación del precepto es conforme con lo establecido por el artículo 139.6.a), párrafo segundo de la LFGT, debiendo precisarse que la interpretación de la extensión de la prescripción deberá realizarse conforme a lo regulado en tal apartado.

En el artículo 30, por remisión a lo establecido en el artículo 139.6 y 7 de la LFGT, se regulan los efectos del incumplimiento de los plazos y la retroacción de las actuaciones inspectoras cuando así lo ordene una resolución judicial o administrativa. El Proyecto, de conformidad con lo previsto en la LFGT, establece que el procedimiento de investigación deberá proseguir hasta su terminación, aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto, sin que opere en tal caso la caducidad, pero producirá los efectos establecidos en el artículo 139.6 de la LFGT, y que son: a) no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones de inspección desarrolladas durante el plazo legamente establecido (artículo 139.1 LFGT); b) los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento y hasta la primera actuación realizada con posterioridad a la finalización del plazo legal, tendrán el carácter de ingresos espontáneos, con los efectos regulados por el artículo 52.3 de la LFGT; y c) no se exigirán intereses de demora desde que se produzca el incumplimiento y hasta la finalización del procedimiento.

Por último, la supresión del apartado 3 del artículo 31, sobre interrupción de forma injustificada de las actuaciones inspectoras, es coherente con la regulación general y la adecuación del artículo 33 del Proyecto se limita a actualizar las referencias del precepto a la actual Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público sobre el deber de abstención y la regulación de la recusación.

En el capítulo V, relativo a las facultades de la inspección de los tributos, se incorporan adaptaciones en los artículos referidos al examen de la documentación del interesado y a las actuaciones de obtención de información de personas o entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio. Así, se establece el tratamiento que debe darse a la documentación que entreguen los obligados a relacionarse con la Administración por medios electrónicos (adición del apartado 5 del artículo 37), se precisa el alcance de los requerimientos efectuados por la inspección tributaria para la obtención de información de cuentas corrientes, depósitos, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas (artículo 39); y, en el artículo 40 se regula la autorización administrativa para el acceso de la inspección a las fincas de los obligados en aquellos casos en los que se opusieran a ello. La regulación de las modificaciones introducidas en este capítulo son conformes a derecho.

El capítulo VI sobre terminación de las actuaciones inspectoras no sufre modificaciones.

En el capítulo VII, referente a la documentación de las actuaciones inspectoras, se introducen modificaciones en la Sección 3ª, sobre las actas, y en la Sección 4ª, relativa a la tramitación de las actas y de las liquidaciones tributarias que se derivan de ellas. En concreto, en el artículo 49 se modifica la letra d), estableciendo que en las actas de inspección, además de señalarse la fecha de inicio, deberá hacerse constar el plazo del procedimiento y las circunstancias que afectan a su cómputo de conformidad con lo establecido por el artículo 139.3.4 y 5 del LFGT.

En el artículo 50.2, se adiciona una nueva letra d), ampliando los supuestos en los que procede la incoación de un acta previa a los casos en que, conforme con el artículo 163.3 de la LFGT, por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia delito contra la Hacienda Pública y otros que no revistan tal carácter.

El artículo 52.3 establece que las actas de comprobado y conforme se tramitarán como las de conformidad, y el artículo 53.2, respecto de las actas sin descubrimiento de deuda con regularización de la situación tributaria del

obligado, simplemente ajusta la referencia al artículo concreto del Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra. Lo mismo sucede respecto al apartado 2 del artículo 55 del Proyecto y, en este precepto, se suprime el apartado 3 que posibilitaba la impugnación de las liquidaciones recogidas en las actas suscritas de conformidad que, no obstante, pueden ser objeto de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa en los plazos ordinarios.

El artículo 56.2 adecúa la regulación de las notificaciones de las actas de disconformidad al contenido del vigente artículo 99 de la LFGT sobre notificaciones, que incorporó las modificaciones introducidas por las Leyes Forales 19/2004 y 20/2014. Por último, el apartado veinticuatro del artículo único del Proyecto, introduce algunas precisiones en los apartados 2 y 3 del artículo 59 del RITN en relación con las liquidaciones tributarias derivadas de las actas. En concreto, en el apartado 2, se establece que la liquidación se entenderá producida con el transcurso del plazo de un mes desde la fecha del acta de conformidad, precisando ahora que el plazo del mes se suspenderá cuando concorra el supuesto contemplado por el artículo 139.3.d) de la LFGT, de intento de notificación y, el apartado 3, se limita a sustituir la referencia del Director del Servicio por la de la persona titular del Servicio, precisando igualmente que el plazo del mes del que se dispone quedará en suspenso en el supuesto del artículo 139.3.d) de la LFGT.

Las modificaciones introducidas en el capítulo VII del RITN son conformes con el ordenamiento jurídico.

En el capítulo VIII, sobre imposición de sanciones tributarias, se introducen algunas precisiones procedimentales y se incorporan las modificaciones necesarias para adaptar el RITN a los supuestos de reducciones introducidas en la LFGT por la Ley Foral 16/2017.

Así, se modifica el último párrafo del apartado 1 del artículo 63, incorporando la previsión de que los procedimientos sancionadores que deban incoarse como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiera notificado la liquidación. En el apartado 7, se regula la

reducción del 40 por 100 por conformidad y la complementaria de otro 20 por 100 por pago íntegro en efectivo dentro del periodo voluntario, para la infracciones tributarias graves, estableciendo los requisitos para ello y especificando que las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago supondrán la no aplicación de tales reducciones, al igual que la interposición de recursos o reclamaciones contra las regularizaciones practicadas o sanciones impuestas.

En el apartado 8, además de algunas precisiones terminológicas, se establece que con ocasión del trámite de audiencia, el presunto infractor deberá manifestar su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución, precisando que caso de no pronunciarse al respecto, se considerará como manifestación de disconformidad. La modificación reglamentaria suprime la posibilidad que el actual reglamento que contempla de poder impugnar la propuesta de sanción a la que prestó su conformidad, sin perjuicio de que se mantenga la posibilidad de interponer recurso de reposición o reclamación económica administrativa.

El Proyecto adiciona un nuevo apartado 3 al artículo 64 del RITN regulando las reducciones que pueden proceder en los casos de conformidad con las propuestas de sanción y se realice el ingreso en efectivo del importe íntegro dentro del periodo voluntario de pago para las infracciones tributarias simples. Al igual que en el caso anterior de las reducciones de sanciones por infracciones graves, las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento o la interposición de recursos o reclamaciones determinarán la implicación de las reducciones previstas que en este caso serán del 30 por 100.

La regulación de las reducciones de las sanciones son conformes con las modificaciones introducidas por la Ley Foral 16/2017, al artículo 71 de la LFGT.

En el capítulo IX, sobre disposiciones especiales, se introducen modificaciones que afectan a la estimación indirecta de bases tributarias, a las actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delitos fiscales y a la comprobación de sujetos pasivos en régimen de Grupos de

Sociedades. Así, se adiciona un nuevo apartado al artículo 66 indicando que, cuando para la estimación indirecta de bases tributarias se utilicen los datos de la propia Administración Tributaria, se emplearán aquellos métodos que permitan preservar el carácter reservado de los datos de terceros sin perjudicar el derecho de defensa del obligado tributario.

El Proyecto da nueva redacción al artículo 67 que regula las actuaciones a seguir en caso de existencia de indicio de delito y adiciona cuatro nuevos artículos (artículo 67 bis, 67 ter, 67 quater y 67 quinquies) que regulan, respectivamente, las excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito; las reglas generales para la tramitación del procedimiento inspector en caso de liquidaciones vinculadas a delito; el cálculo y tramitación de la liquidación vinculada a delito, en aquellos casos de concurrencia de cuotas vinculadas y no vinculadas a actuaciones delictivas; y, los efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada a delito.

El Proyecto incorpora al RITN las modificaciones que sobre esta materia introdujo la Ley Foral 28/2016, de 28 de diciembre, por la que se adicionó un título V denominado “actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública”, dedicado a regular el procedimiento administrativo que permita a la Hacienda Tributaria de Navarra practicar las correspondientes liquidaciones tributarias por hechos imposables investigados y efectuar actuaciones recaudatorias dirigidas al cobro de los importes resultantes, aunque se haya iniciado un procedimiento penal por indicios de delito fiscal. Las actuaciones previstas, así como los procedimientos regulados, traen causa del artículo 305.5 del Código Penal, en la modificación practicada a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, que abre la posibilidad de que en casos de delito fiscal el procedimiento de recaudación de la Administración Tributaria no quede suspendido por el inicio del procedimiento penal. La regulación establecida por la Ley Foral 28/2016, a los artículos 160 a 168 de la LFGT, es idéntica a la establecida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que introdujo tal regulación en la Ley General Tributaria estatal.

El artículo 67 establece que cuando se aprecien indicios de delito, sin perjuicio de continuar la tramitación del procedimiento, se pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal. La apreciación de indicios de delito puede tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación o incluso impuesto sanción, en cuyo caso, tales propuestas, quedarán sin efecto suspendiéndose la ejecución, que podrá reanudarse en el supuesto de que no se termine apreciando delito y con arreglo a los hechos que los tribunales hayan declarado probados.

El artículo 67 bis, en desarrollo del artículo 161 de la LFGT, regula el procedimiento a seguir en aquellos casos en los que apreciándose indicios de delito la Administración Tributaria debe abstenerse de practicar liquidaciones, precisando que la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querrela por parte de la Administración Tributaria, o la inadmisión o resolución judicial firme que no aprecie indicios de delito, determinará la continuación del procedimiento inspector, regulando el plazo en el que tal procedimiento deberá finalizar.

El artículo 67 ter regula las reglas a las que debe atenerse la tramitación del procedimiento de inspección en aquellos casos de existencia de indicios delictivos que no impidan dictar liquidación. En tal caso se practicará una propuesta de liquidación vinculada a delito, precisando los hechos y fundamentos de derecho y haciendo constar el derecho del interesado a efectuar alegaciones en el plazo de quince días desde la notificación. A la vista de ello, la persona responsable del Servicio de Inspección, con la autorización de la Dirección de la Gerencia de la Hacienda Pública, podrá interponer denuncia o querrela si considera que la conducta del obligado puede ser constitutiva de delito; caso contrario, devolverá el expediente para que continúe el procedimiento por vía administrativa. En los casos en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, el procedimiento de comprobación finalizará con respecto a los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante tal liquidación, advirtiendo al obligado de que el periodo voluntario de ingreso sólo comenzará a computar una vez que sean admitidas a trámite la denuncia o querrela en los términos establecidos

por el artículo 165 de la LFGT, que posibilita que el procedimiento penal no paralice las actuaciones administrativas encaminadas al cobro de la deuda tributaria, salvo que el Juez hubiera acordado la suspensión de la ejecución.

El artículo 67 quater, regula las reglas a seguir en caso de concurrencia de cuotas vinculadas a delito con otras que no lo estén, desarrollando la previsión contenida en el artículo 163.3 de la LFGT, y señalando que en tales casos se efectuarán las liquidaciones provisionales de forma separada: una propuesta vinculada a delito y otra un acta de inspección. El precepto establece las reglas para la determinación de los elementos de cada una de ellas, especificando que la propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculadas al posible delito y, de ella se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación vinculada a delito. El precepto, conforme a lo previsto por la LFGT permite que el obligado opte por un sistema de cálculo de ambas cuotas basadas en criterios de proporcionalidad, estableciendo en tal caso los criterios para su determinación.

En el artículo 67 quinquies se regulan los efectos de las resoluciones judiciales sobre las liquidaciones vinculadas a delito, desarrollando las previsiones contenidas en el artículo 167 de la LFGT, estableciendo que se tendrán en cuenta las resoluciones judiciales recaídas o las decisiones del Ministerio Fiscal, diferenciando aquellos supuestos en los que se dicte sentencia condenatoria por delito fiscal, contemplado a su vez los supuestos en los que la cuota defraudada determinada en el proceso penal sea idéntica o diferente a la fijada en vía administrativa, y los supuestos en los que no se aprecie la existencia de delito, en cuyo caso la liquidación vinculada a delito será anulada, siendo de aplicación las normas generales sobre devolución de ingresos y reembolso del coste de las garantías que se hayan podido presentar. El precepto termina regulando los supuestos en los que procede la retroacción del procedimiento inspector al momento anterior al que se dictó la liquidación vinculada a delito y los plazos en los que, en tales casos, deberá finalizar el nuevo procedimiento.

La regulación que en esta materia contiene el Proyecto es conforme con el contenido del título V de la LFGT.

En otro orden de cosas, el Proyecto modifica el artículo 70.1 del RITN sobre liquidación de intereses moratorios incorporando la previsión contemplada por el artículo 139.6 de la LFGT que exime del pago de los mismos por el tiempo que transcurra entre la fecha de vencimiento del plazo máximo de duración del procedimiento y la fecha en que efectivamente termine. Por su parte, el artículo 72 introduce una completa regulación del procedimiento a seguir en los casos de actuaciones de comprobación e investigación de entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal y, por último, el apartado treinta y siete del artículo único del Proyecto modifica el artículo 74.2 del RITN estableciendo que, en los casos de actuaciones de inspección de las que se desprendan indicios de delito en relación con la concesión de subvenciones, la inspección hará constar tales hechos para que por el órgano administrativo competente efectúe la correspondiente comprobación, a diferencia de la dicción anterior que contemplaba directamente la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, absteniéndose de seguir procedimiento sancionador alguno, mientras no se resolviese la vía penal. El precepto se adapta al actual contenido del artículo 308 del Código Penal conforme a la redacción que al mismo le dio la ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, que modificó el Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la seguridad social.

La disposición final primera modifica el artículo 32 del Decreto Foral 50/2006, que regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT) en el ámbito de la Hacienda Pública, dando nueva redacción a los obligados a recibir las notificaciones electrónicas en ejecución de la habilitación que el artículo 99.5 de la LFGT, en la redacción dada por la Ley Foral 16/2017, otorgaba para que por vía reglamentaria se pudiera establecer la obligación de practicar de tal forma las notificaciones a las personas jurídicas y colectivos de personas físicas que tengan acceso y disponibilidad a tales medios.

La disposición final segunda modifica el artículo 2º del Decreto Foral que regula la extinción por compensación de deudas tributarias, para permitir que el Grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido pueda acogerse al Sistema de Compensación.

Y la disposición final tercera regula la entrada en vigor de la norma el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

Ninguna observación de carácter legal puede realizarse al contenido de tales disposiciones finales.

Para finalizar, sin que pueda considerarse reparo de legalidad, con la finalidad de unificar el tratamiento del texto del Proyecto, se recomienda que en todos los casos de modificación de preceptos del RITN se unifique la denominación, bien sea con la incorporación del apartado en letra o su supresión y referencia exclusivamente numérica.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.