

<p>Expediente: 02/2001 Órgano: Pleno Objeto: Proyecto de Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra Dictamen: 25/2001, de 29 de mayo</p>
--

DICTAMEN

En Pamplona, a 29 de mayo de 2000,

el Pleno del Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Pedro Charro Ayestarán, don Joaquín Salcedo Izu, don José María San Martín Sánchez, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo, Consejeros,

siendo Ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

Primero. Formulación de la consulta.

El día 8 de marzo de 2001 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 19.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora LFCN), se recaba dictamen preceptivo, a tenor de lo dispuesto por el artículo 17.1.a) de la misma, sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, que fue tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 5 de marzo de 2001. En este acuerdo se alude a la urgencia del expediente a los efectos del artículo 22 párrafo segundo de la LFCN, sin perjuicio de las atribuciones que correspondan a este Consejo.

Segundo. Tramitación del expediente

La consulta ahora planteada en relación con el citado proyecto de disposición reglamentaria constituye la segunda petición formulada sobre el mismo asunto. En efecto, en fecha 4 de enero de 2001, el Presidente del Gobierno de Navarra recabó dictamen sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba 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 día 26 de diciembre de 2000.

El Pleno del Consejo de Navarra, mediante acuerdo adoptado en sesión de 22 de enero de 2001, acordó devolver la anterior consulta al no constar en el expediente haberse cumplido el trámite de audiencia a los ciudadanos, directamente o a través de las organizaciones y asociaciones representativas, ni haber sometido el proyecto a información pública.

Con posterioridad, se ha formulado la presente consulta sobre el citado proyecto de Decreto Foral. A la vista de la misma, el Presidente del Consejo de Navarra, mediante escrito de 13 de marzo de 2001 se dirigió al Presidente del Gobierno de Navarra solicitando la subsanación de algunas deficiencias observadas en el expediente, de acuerdo con lo establecido en los artículos 23 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra y 29.2 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo de Navarra, aprobado por Decreto Foral 90/2000, de 28 de febrero (en adelante, ROFCN). El día 26 de abril de 2001 se recibió en el Consejo de Navarra escrito del Presidente del Gobierno de Navarra aportando documentación complementaria.

El día 26 de abril de 2001 se recibió en el Consejo de Navarra el expediente completo, en el que figuran los siguientes documentos:

1. Certificación del Secretario General de Presidencia y Secretario del Gobierno de Navarra, expedida el día 8 de marzo de 2001, del acuerdo del Gobierno de Navarra de 5 de marzo de 2001, por el que se toma en consideración el proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección Tributaria de la

Administración de la Comunidad Foral de Navarra, a efectos de la solicitud del preceptivo dictamen de conformidad con el artículo 17.1.a) de la LFCN.

2. Informe de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, de 1 de febrero de 2001, sobre la modalidad de audiencia a que debe ser sometido el proyecto de Decreto Foral.
3. Orden Foral 20/2001, de 1 de febrero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se da audiencia a diversas asociaciones del Proyecto de Decreto Foral.
4. Alegaciones presentadas por el Colegio de Abogados de Pamplona, la Confederación de Empresarios de Navarra, la Asociación Española de Asesores Fiscales, los Colegios de Abogados de Estella, Tafalla y Tudela
5. Informe de la Comisión Foral de Régimen Local de 1 de marzo de 2001.
6. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, de 2 de marzo de 2001, sobre el contenido del proyecto de Decreto Foral.
7. Informe de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, de 2 de marzo de 2001, sobre la procedencia de recabar dictamen preceptivo de la Comisión Permanente del Consejo de Navarra.
8. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, de 20 de abril de 2001, en el que se examinan las alegaciones presentadas en trámite de audiencia.
9. Texto del proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

La documentación aportada se ajusta en términos generales a lo ordenado en el art. 28 del Decreto Foral 90/2000, de 28 de febrero, por el que se aprueba el ROFCN.

Tercero. Consulta

Se solicita dictamen preceptivo de la Comisión Permanente del Consejo de Navarra acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

Primero. Carácter preceptivo del dictamen

El Presidente del Gobierno de Navarra, como se ha reseñado en los antecedentes, recaba dictamen preceptivo acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, conforme a lo dispuesto por el artículo 17.1.a) de la LFCN, a cuyo tenor “la Comisión Permanente del Consejo de Navarra deberá ser consultada preceptivamente en los siguientes asuntos: a) Proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones...”

Dicho proyecto de disposición reglamentaria pretende desarrollar parcialmente la reciente Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (en adelante, LFGT). Tratándose de un proyecto de reglamento ejecutivo, el carácter preceptivo del dictamen no ofrece duda.

Ahora bien, estamos ante un proyecto reglamentario en materia tributaria, lo que exige considerar otro precepto específico de la propia Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (LFCN). En efecto, junto al precepto legal antes citado, el artículo 16.1.e) de la LFCN dispone que “el Pleno deberá ser consultado preceptivamente en los siguientes asuntos: ...e) Proyectos de reglamentos o disposiciones administrativas cuya aplicación derive del Convenio Económico”.

Ha de precisarse, por ello, cuál de los dos preceptos es el aplicable al presente caso, con la consecuente determinación del órgano competente para evacuar esta consulta, bien la Comisión Permanente o bien el Pleno.

Como ya ha tenido ocasión de señalar anteriormente este Consejo (dictámenes números 31/2000 y 55/2000), esa aparente antinomia legal debe ser superada atendiendo al carácter de norma especial del artículo 16.1.e) de la LFCN, cuyo ámbito de aplicación más específico, por referencia a un concreto sector del ordenamiento, el tributario, debe primar sobre el más general del artículo 17.1.a) de la LFCN. También hemos dicho (dictamen núm. 31/2000) que la expresión de este precepto legal “cuya aplicación derive del Convenio Económico” debe entenderse en el sentido de que se refiere a todas aquellas disposiciones generales de naturaleza reglamentaria dictadas en ejercicio de competencias que correspondan a la Comunidad Foral en aplicación del Convenio Económico”

La transcrita fórmula empleada por la LFCN es tan amplia que en su literalidad debe considerarse comprendido un proyecto de Decreto Foral por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias. No parece dudoso que el proyecto de reglamento sometido a dictamen sea uno de esos reglamentos o disposiciones generales dictados en ejercicio de competencias establecidas por el Convenio Económico.

En conclusión, nos encontramos ante un proyecto de reglamento que debe ser dictaminado preceptivamente por el Pleno del Consejo de Navarra quien, una vez completado el expediente, lo emite dentro del plazo ordinario.

Segundo. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

Al amparo de la Disposición Adicional 1ª de la 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.

Es indiscutible, por tanto, la competencia de la Comunidad Foral para regular no sólo los tributos en particular, sino también 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 ostentado 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 el Convenio Económico no encontramos, en cuanto se refiere específicamente a la inspección tributaria, otro límite que el impuesto por el artículo 7.1.a), según el cual la Comunidad Foral de Navarra "se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos".

Por otra parte, el Parlamento de Navarra ha hecho uso de la potestad legislativa que en esta materia le corresponde, dedicando a la inspección tributaria el capítulo VI del título IV (artículos 130 a 139) de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (LFGT).

El proyecto de Decreto Foral objeto de este dictamen es un desarrollo reglamentario parcial de la citada LFGT, que contiene determinadas remisiones específicas al desarrollo reglamentario en la materia que ahora concierne (artículos 130.1.c), 136.1, 139.1, y 139.2) y una habilitación general al Gobierno de Navarra para dictar las disposiciones necesarias para su desarrollo y ejecución (disposición final segunda, apartado 1).

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con la Ley Foral 23/1983, de 11 de abril, del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (desde ahora LFGACFN), corresponde al Gobierno de Navarra la potestad reglamentaria (artículo 4.1) y en concreto la aprobación, mediante Decreto Foral, de los reglamentos precisos para el desarrollo y ejecución de las leyes forales (artículo 10.k), y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 55.1º).

El proyecto de Decreto Foral examinado se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado, ya que tiene por objeto llevar a cabo el desarrollo reglamentario de la Ley Foral 13/2000.

Tercero. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

Conforme al art. 51 de la LFGACFN, las disposiciones reglamentarias se dictarán de acuerdo con lo establecido en dicha Ley Foral y en las normas reguladoras del procedimiento administrativo. El art. 57 de la misma Ley Foral, en su párrafo primero, ordena que los proyectos de normas reglamentarias que deban aprobarse mediante Decreto Foral u Orden Foral, sean elaborados por el órgano que determine el Consejero al que corresponda su propuesta o aprobación; y autoriza al Consejero competente para someter los proyectos a información pública siempre que la índole de la norma lo aconseje y no exista razón para su urgente tramitación.

Los arts. 129 a 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 regulaban el procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general, a las que se remitió la Ley Foral 23/1983. Tales preceptos, sin embargo, fueron derogados por la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, de Organización, Competencia y Funcionamiento del Gobierno, por lo que puede entenderse que la remisión efectuada por el art. 51 de la Ley Foral 23/1983 ha quedado sin contenido, dado que los arts. 23 y 24 de la Ley 50/1997, que han venido a sustituir a los anteriores, no regulan el procedimiento administrativo general, sino el ejercicio de la potestad reglamentaria por el Gobierno de la Nación.

No obstante, tal como ha tenido oportunidad de señalar este Consejo en otros dictámenes anteriores, mientras no se lleve a cabo por el Parlamento de Navarra la regulación del procedimiento de elaboración de las disposiciones navarras de carácter general, parece aconsejable e, incluso, necesario que en dicha elaboración se cuente con aquellos estudios, informes y actuaciones previos que garanticen su legalidad, acierto y oportunidad, preocupación ésta que es compartida por el Gobierno de Navarra que ha dictado algunas instrucciones de carácter interno en esta dirección. En un reglamento como el

que ahora se somete a dictamen, entendemos que no se puede soslayar la necesidad de audiencia de los ciudadanos —directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley— que se contiene en el artículo 105.a) de la CE, ni aun so pretexto de oscuridad o silencio de las normas reguladoras del procedimiento de elaboración de las disposiciones generales en la Comunidad Foral de Navarra. En efecto, se trata de un reglamento de una importancia y alcance extraordinariamente amplios, tanto por el número de ciudadanos que pueden verse afectados por sus disposiciones, como por la naturaleza de los intereses que con el mismo se articulan.

El Consejero de Economía y Hacienda, mediante Orden Foral 20/2001, de 1 de febrero, acordó someter a audiencia el proyecto de Decreto Foral que nos ocupa, mediante su remisión a determinadas corporaciones y asociaciones reconocidas por la ley (Consejo Económico y Social, Colegios de Abogados de Navarra, Colegio Oficial de Economistas de Navarra y Asociación Española de Asesores Fiscales), otorgándoles plazo para formular alegaciones al proyecto. Constan en el expediente las alegaciones de los Colegios de Abogados de Pamplona, Estella, Tafalla y Tudela, de la Confederación de Empresarios de Navarra, de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Además, obra en el expediente un detallado informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra sobre el contenido del proyecto de reglamento; otro informe del mismo órgano, en el que se analizan y comentan las alegaciones formuladas por las entidades a las que se dio audiencia; así como otro informe del Secretario Técnico de Economía y Hacienda acerca de la necesidad de elevar consulta al Consejo de Navarra.

Por todo lo expuesto, en términos generales, la tramitación del Decreto Foral sometido a dictamen es ajustada a Derecho.

Cuarto. Marco normativo

El referente constitucional del poder tributario se encuentra en el artículo 31 de la CE, donde se establece el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Tempranamente dijo el Tribunal Constitucional que "parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de

las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante... De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta." (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3). Y, más recientemente, en la STC 76/1990, de 26 de abril: "La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1.: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias."

Bajo la superior jerarquía de las normas constitucionales, el proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, se incardina asimismo en el contexto de las normas legales aprobadas por el Parlamento de Navarra y contenidas en la LFGT que, como hemos dicho, dedica a esta materia los artículos 130 a 139, que integran el capítulo VI del título IV de dicha Ley Foral.

Estos son los parámetros que nos han de servir de contraste para dictaminar sobre la adecuación al ordenamiento jurídico del proyecto sometido a dictamen.

Quinto. Cuestiones de fondo

1ª. Observaciones generales

El Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, consta de 75 artículos, distribuidos en nueve

capítulos, una disposición transitoria, una disposición derogatoria y una disposición final.

Los nueve capítulos indicados se refieren sucesivamente a las funciones y organización de la Inspección Tributaria (capítulo I, artículos 1 a 8), a las actuaciones inspectoras (capítulo II, artículos 9 a 19), a la representación de los obligados tributarios (capítulo III, artículos 20 a 24), a la iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras (capítulo IV, artículos 25 a 36), a las facultades de la inspección de los tributos (capítulo V, artículos 37 a 42), a la terminación de las actuaciones inspectoras (capítulo VI, artículos 43 y 44), a la documentación de las actuaciones inspectoras (capítulo VII, artículos 45 a 62), a la imposición de sanciones tributarias (capítulo VIII, artículos 63 a 65), y a las disposiciones especiales (capítulo IX, artículos 66 a 75),

Desde una perspectiva global y considerando como un todo el proyecto dictaminado, es clara la necesidad de dictar un reglamento de estas características y su contenido y estructura responden adecuadamente a las exigencias de desarrollo reglamentario de la materia de infracciones y sanciones regulada en la LFGT.

No obstante la estructura del proyecto puede ser mejorada si se eliminasen del texto del reglamento las disposiciones adicional, transitoria, derogatoria y final, puesto que el lugar apropiado de estos preceptos se encuentran dentro del acto normativo aprobatorio, esto es, del propio Decreto Foral. Volveremos más adelante sobre el contenido de estas disposiciones, puesto que en este momento nos limitamos a emitir opinión sobre la estructura del proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

2ª. Observaciones al articulado

Dice el artículo 1.2 del proyecto que las funciones de la Inspección tributaria de la Comunidad Foral se desarrollaran en el marco de las normas establecidas en el Convenio Económico y con sujeción a ellas. Ciertamente es el Convenio Económico una norma a la que debe someterse la Inspección en el ejercicio de sus funciones, pero ni es la norma de superior jerarquía dentro del ordenamiento navarro, ni es la norma legal en que se contiene la regulación

específica de las funciones de la Inspección de los tributos. El Consejo de Navarra no opone objeción alguna a la mención del Convenio Económico en este precepto, pero sería más correcto citar también junto a él a la LFGT, que es el texto legal donde se regula la función inspectora.

El artículo 7 establece los deberes del personal inspector, entre los que se encuentra el deber de sigilo riguroso y de observancia de estricto secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su cargo (apartado 3). El deber de sigilo es uno de los más importantes que afectan a la Inspección tributaria, dado que, por razón de su cargo, los funcionarios adscritos a este Servicio tienen acceso a informaciones y datos de los contribuyentes que forman parte de aquellas circunstancias de la vida personal y familiar que los individuos tienen derecho a mantener reservadas al amparo del derecho fundamental a la intimidad consagrado por el artículo 18 de la CE. Este derecho debe ceder ante la necesidad de protección y tutela que también merece el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, pero debe hacerlo en la medida indispensable para satisfacer las exigencias del deber de contribuir y acompañado de las garantías necesarias para que los datos no se divulguen más allá de lo necesario ni se utilicen para fines distintos de los que justifican la limitación del derecho a la intimidad. Entre las garantías indispensables se encuentra el deber de sigilo de los funcionarios, deber que no tendría verdadero contenido jurídico si no estuviese respaldado por la existencia de una sanción.

El precepto comentado no hace sino trasladar al Reglamento el deber de sigilo establecido por el artículo 105.2 de la LFGT sobre todas las autoridades y funcionarios que tengan conocimiento de los datos tributarios. Pero olvida transcribir una parte del precepto que confiere a este deber la importancia que le corresponde. Dice el citado artículo 105.2 de la LFGT que "con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieren corresponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave". La claridad que el principio de seguridad jurídica exige en los textos legales y reglamentarios aconsejan incorporar también al precepto comentado la previsión contenida en el artículo 105.2 de la LFGT.

El último párrafo del artículo 7.4 establece la obligación de comunicar al obligado tributario la cesión a terceros de datos referidos a su persona que haya sido efectuada por la Inspección en cumplimiento de la Ley. Se exceptiona el caso de que el asunto esté sometido a "secreto judicial". Probablemente el Reglamento quiere referirse al "secreto sumarial", por lo que, si así fuera, sería conveniente modificar esta expresión.

El artículo 23 se refiere a la representación voluntaria y dice que "para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos y renunciar derechos en nombre de un obligado tributario, deberá acreditarse la representación con poder notarial, documento privado con firma legitimada notarialmente, o comparecencia ante el órgano actuante".

La representación está regulada con carácter general, para todos los procedimientos que se sigan ante la Administración tributaria, por el artículo 36 de la LFGT, y no se acierta a comprender por qué un Reglamento como el de la Inspección de los Tributos amplía la regulación de la representación más allá del ámbito que le es propio. La interposición de reclamaciones y recursos y el desistimiento de los recursos interpuestos es una cuestión que tiene su encaje correcto en el Reglamento que desarrolle las normas sobre revisión y recursos de la LFGT. Regular en este lugar la representación voluntaria en los procedimientos de reclamación o recurso constituye un defecto de sistemática en menoscabo de la deseable claridad de los textos normativos y, en definitiva, de la seguridad jurídica. Por ello es recomendable omitir la referencia efectuada por el artículo 23 del proyecto de Reglamento a la interposición o desistimiento de recursos o reclamaciones.

Por otra parte, el artículo 36.2 de la LFGT exige que la representación se acredite mediante "documento público" y no mediante "poder notarial", tal como se dice en el artículo 23.2 del Reglamento. El poder notarial es una especie del género más amplio de los documentos públicos, por lo que el Reglamento impone en este punto una restricción que no está amparada y puede considerarse contraria a las prescripciones legales.

El artículo 30 regula los efectos de la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras y del incumplimiento del plazo máximo de duración del

procedimiento inspector. El penúltimo párrafo de este artículo establece los efectos que producen los ingresos extemporáneos realizados después de que se ha interrumpido el procedimiento o ha transcurrido el plazo. En el último párrafo, se dice que "las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de los plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan."

Obviamente, "las demás declaraciones o comunicaciones" deben ser aquellas que se presenten tras la interrupción injustificada o una vez concluido el plazo máximo de duración de la inspección, sin que medie requerimiento. Pero al haberse separado este último párrafo del anterior y al haberse utilizado la palabra "demás" sin que se haya hablado previamente de otras declaraciones o comunicaciones, no queda suficientemente claro desde el punto de vista gramatical, que "las demás declaraciones o comunicaciones" sean sólo aquellas que pueden quedar incluidas en el inciso inicial del párrafo tercero.

Lo correcto es que los párrafos 3 y 4 del artículo 30 se integren en un párrafo único o que se diga expresamente en el actual párrafo 4 que "las demás declaraciones" son las declaraciones o comunicaciones que se presenten después de interrumpido el procedimiento de inspección o de que haya finalizado el plazo previsto para la finalización de las actuaciones, sin que haya mediado un nuevo requerimiento.

El artículo 31.4 impone a los obligados tributarios en cuyas oficinas o locales se desarrollen actividades inspectoras a poner a disposición de la Inspección tributaria "un lugar de trabajo adecuado, así como los medios auxiliares necesarios".

La obligación de proporcionar a la Inspección un lugar adecuado para desarrollar su trabajo puede entenderse como una consecuencia y un simple desarrollo de lo dispuesto por el artículo 133 de la LFGT que dispone que los actos de inspección podrán desarrollarse, entre otros lugares, donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina, siempre que este último esté situado en territorio navarro, o bien donde se realicen total o parcialmente las actividades

gravadas. La facultad que se otorga a la Inspección de realizar sus actuaciones en estos lugares tiene como contrapartida el deber del obligado tributario de facilitar el ejercicio de esa actividad y para ello es lógico pensar que se debe proporcionar a la Inspección un lugar adecuado siempre que exista y esté disponible.

Pero merece un juicio distinto el deber de proporcionar a la Inspección los medios auxiliares necesarios. La Ley no contiene ninguna previsión al respecto y el precepto reglamentario está redactado en unos términos tan genéricos que su texto autoriza a la Inspección para solicitar medios o instrumentos que van más allá de lo que permite la Ley, interpretada de acuerdo con su finalidad: proporcionar un lugar adecuado en el que pueda desarrollar su trabajo el funcionario de la Inspección.

El artículo 31 de la CE somete al principio de reserva de ley las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público. La STC 185/1995, de 14 de diciembre, contiene algunas precisiones sobre el alcance de la reserva de ley del artículo 31.3 de la CE y dice que "lo decisivo a la hora de dilucidar si una prestación patrimonial es coactivamente impuesta radica en averiguar si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado y si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad... Estaremos en presencia de prestaciones coactivamente impuestas cuando la realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público..."

A la vista de ello ha de concluirse que el artículo 31.4 del proyecto de Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra establece una prestación coactiva cuando obliga al inspeccionado a poner a disposición de la Inspección los medios auxiliares necesarios. Esta prestación se encuadra entre las contempladas por el artículo 31.3 de la CE y sólo puede establecerse válidamente mediante ley. En conclusión, el artículo 31.4 del proyecto de Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, en la medida en que impone el deber de proporcionar medios distintos de los que pueden entenderse incluidos en la expresión "un lugar de trabajo adecuado", sobrepasa

en este punto las facultades que corresponden al Gobierno en uso de su poder reglamentario. Los medios auxiliares necesarios para desarrollar las actuaciones inspectoras deben ser proporcionados por la Administración a los actuarios.

El artículo 51.2 se refiere a las actas de "comprobado o conforme". Consideramos que lo que se quiere decir es "comprobado y conforme".

En el párrafo 2 del artículo 72, donde dice "se le practicarán al grupo de sociedades", debe decir "se practicarán al grupo de sociedades"

III. RECAPITULACIÓN

Algunos de los preceptos del proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, son susceptibles de algunas mejoras técnicas, de acuerdo con lo indicado en el epígrafe anterior: artículos 1.2, 7.3, 7.4, 30, 51.2, y 72.párrafo 2.

Los artículos 23.2 y 31.4 deben ser modificados con el fin de no incurrir en vulneración de preceptos o principios de superior rango, en consonancia con lo que se ha expuesto en páginas precedentes.

IV. CONCLUSIÓN

Si se corrigen los artículos 23.2 y 31.4 en la forma indicada en este dictamen, el proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento de la Inspección Tributaria de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, es conforme con el ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.