

Expediente: 11/2004

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo

Dictamen: 17/2004, de 20 de abril

DICTAMEN

En Pamplona, a 20 de abril de 2004,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Francisco Javier Martínez Chocarro, 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

Formulación y tramitación de la consulta

El día 1 de abril de 2004 tuvo entrada en este Consejo un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 16.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora, LFCN), se recaba dictamen preceptivo, sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 22 de marzo de 2004, según certificación del Director General de Presidencia, por delegación del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior.

En el expediente figuran, entre otros, los siguientes documentos:

1. Orden Foral 7/2004, de 16 de enero, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se somete a información pública el Proyecto de Decreto Foral.
2. Copia de las páginas del Boletín Oficial de Navarra de 23 de febrero de 2004, en las que se inserta la citada Orden Foral 7/2004.
3. Memoria organizativa del proyecto de Decreto Foral, de 12 de marzo de 2004, elaborada por el Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.
4. Memoria económica del proyecto de Decreto Foral, de 12 de marzo de 2004, elaborada por el Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.
5. Memoria justificativa del proyecto de Decreto Foral, de 12 de marzo de 2004, elaborada por el Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.
6. Memoria normativa del proyecto de Decreto Foral, de 12 de marzo de 2004, elaborada por el Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.
7. Texto del Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo.
8. Informe del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda, de 25 de marzo de 2004, relativo a la remisión al Consejo de Navarra del citado Proyecto de Decreto Foral.

La documentación aportada se ajusta en términos generales a lo ordenado en el artículo 28 del Decreto Foral 90/2000, de 28 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Consejo de Navarra.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen pretende modificar el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo (en adelante, RFIVA), que fue dictado en desarrollo de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA), haciendo uso de la autorización contenida en la disposición final tercera de citada Ley Foral.

Nos encontramos, por tanto, ante un proyecto de modificación de reglamento dictado en ejecución de una ley, por lo que este Consejo de Navarra emite dictamen preceptivo de acuerdo con lo previsto por el artículo 16.1.f) de la LFCN.

II.2ª. 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.

En uso de tal competencia se aprobó la LFIVA, que fue desarrollada en virtud del reglamento aprobado por el Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, que dictó el Gobierno de Navarra en uso de la autorización contenida en la disposición final tercera de la citada LFIVA. Esa misma disposición final habilita al Gobierno de Navarra para efectuar la modificación contenida en el proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen.

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, 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).

En consecuencia, el proyecto de Decreto Foral se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado.

II.3ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

Conforme al artículo 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 artículo 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.

Tal como este Consejo viene reiterando, 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 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.

El Consejero de Economía y Hacienda, en virtud de Orden Foral 7/2004, de 16 de enero, acordó someterlo a información pública, disponiendo su difusión en el Boletín Oficial de Navarra, en cuyo número 23, de 23 de febrero de 2004, fue publicado.

Además constan en el expediente otros informes del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra y de

la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, según se desprende de la relación de documentos contenida en el apartado de antecedentes del presente dictamen.

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

II.4ª. Marco normativo

El proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen está destinado a aprobar un Reglamento por el que se modifica el RFIVA. Es, por tanto, la LFIVA el principal punto de referencia para efectuar el contraste de legalidad del proyecto.

Es necesario tener en cuenta, además, que el artículo 32 del Convenio Económico limita considerablemente la potestad legislativa de la Comunidad Foral, puesto que en la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. La Administración de la Comunidad Foral de Navarra puede aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

También ha de tenerse en cuenta que, de conformidad con el artículo 2.1.c) del citado Convenio Económico, la Comunidad Foral de Navarra está obligada a respetar, en el ejercicio de su potestad tributaria, los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo con un alto grado de armonización en directivas comunitarias, entre las que destaca la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de

armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (en adelante, Sexta Directiva).

II.5ª. Examen del proyecto de Decreto Foral

A) Estructura del proyecto de Decreto Foral

El proyecto consta de una exposición de motivos, un único artículo y una disposición final que prevé la entrada en vigor del Decreto Foral al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

B) Justificación de la aprobación del Reglamento y fecha de entrada en vigor

La memoria justificativa del proyecto de Decreto Foral explicita las razones que hacen necesaria la aprobación de esta norma, que son básicamente dos: a) Por un lado, se adapta el RFIVA a la nueva regulación de las obligaciones de expedir y conservar facturas y documentos sustitutivos, efectuada en cumplimiento de las obligaciones impuestas por la Sexta Directiva, según las modificaciones introducidas en ella por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001. b) Por otra parte, se aprovecha la ocasión para introducir algunas modificaciones técnicas y de adaptación a los cambios introducidos en los últimos tiempos en la LFIVA.

C) Modificaciones de adaptación a la reforma de las obligaciones de facturación

En estos momentos se está tramitando un proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, sobre el que se ha solicitado el dictamen de este Consejo de Navarra. Las modificaciones introducidas en dicho proyecto aconsejan efectuar las adaptaciones correspondientes en el RFIVA. Con esta finalidad, en los apartados quince a diecinueve del artículo único del proyecto de Decreto Foral ahora examinado, se introducen modificaciones que afectan a los artículos 38, 40, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 59 y 60 del RFIVA. Además, el apartado siete del artículo único del proyecto de Decreto Foral, suprime el

apartado 3 del artículo 39 del RFIVA, que ya no tiene sentido a la vista del nuevo reglamento sobre facturación.

La modificación del artículo 38, relativo a los requisitos para deducir las compensaciones satisfechas a los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, está justificada porque el contenido de los recibos justificativos del pago va a ser establecido por el futuro reglamento regulador de las obligaciones de facturación. Además se cambia el plazo de cuatro años de conservación de los recibos por el periodo de prescripción del impuesto. El artículo 38 queda así adecuado a lo que establece el artículo 49 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, RIVA).

La modificación del artículo 40 se debe a la regulación, en el reglamento de facturación que se está tramitando, de las obligaciones específicas de expedir y conservar factura que recae sobre los sujetos pasivos sometidos al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. La nueva redacción del artículo 40 del RFIVA, adaptada a lo dispuesto por el artículo 51 del RIVA, elimina los apartados referentes a las obligaciones de facturación de dichos sujetos. Además modifica el plazo para presentar el inventario de regularización en caso de inicio o cese del régimen especial.

La modificación del artículo 50, sobre obligaciones formales y registrales del régimen especial del recargo de equivalencia, consiste en la supresión de su apartado 4 y tiene la misma explicación que la del artículo 40.

Los artículos 51 y 52, que forman el título IX del RFIVA, son igualmente suprimidos porque en ellos se regulan las obligaciones de facturación, que serán reguladas por el futuro reglamento en el que se unificará la regulación de las facturas.

La modificación del artículo 53, en el que se contemplan los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido, adecua la redacción del

precepto a la del artículo 62 del RIVA, siendo sus novedades principales la extensión de las obligaciones de llevar libros a los sujetos pasivos del impuesto que no sean empresarios o profesionales, el cambio de denominación del libro de facturas emitidas que pasa a llamarse de facturas expedidas y la extensión de la excepción de llevanza de los libros a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

La modificación del artículo 54 cambia la denominación del libro de facturas emitidas por el de facturas expedidas y extiende la obligación de su llevanza a los sujetos pasivos no empresarios o profesionales. Se alteran ligeramente las menciones que han de hacerse constar en el libro, se permite hacer asientos resumen de facturas o documentos sustitutivos hasta un importe de 6.000 euros, y se añade un apartado en el que se establece la obligación de anotar por separado las facturas o los documentos sustitutivos o rectificativos. De este modo, el artículo 54 del RFIVA queda adaptado a lo dispuesto por el artículo 63 del RIVA.

La modificación del artículo 55, que se adecua a lo establecido por el artículo 64 del RIVA referente al libro de facturas recibidas, permite la numeración por series de las facturas recibidas y documentos de aduana, obliga a anotar las facturas de las entregas que dan lugar a adquisiciones intracomunitarias con la mención de la cuota calculada por el adquirente, se hará constar el nombre del sujeto obligado a expedir la factura (en lugar del expedidor, como se dice ahora en el RIVA), y se permiten los asientos resumen hasta el límite de 6.000 euros sin que cada operación resumida exceda de 500 euros.

La modificación del artículo 59 alude a los requisitos formales de los libros registro, que quedarán asimilados a lo que dispone el artículo 68 del RIVA. Además de alguna actualización terminológica, el nuevo precepto establece el modo de anotar las facturas expedidas en moneda distinta del euro autorizadas por el artículo 22 (sustituido por el artículo 28 nono) de la Sexta Directiva.

La modificación del artículo 60, sobre plazos para las anotaciones registrales, es fundamentalmente terminológica y se adapta a la redacción del artículo 69 del RIVA.

D) Modificaciones para la adecuación a las últimas reformas de la LFIVA

Entre las modificaciones de adaptación a la redacción vigente de la LFIVA se encuentran:

a) La actualización de la cifra de 10.000 euros que marca el límite dentro del cual determinadas personas y entidades no están sujetas por las adquisiciones intracomunitarias que realicen (artículo 3.1 del RFIVA, modificado por el apartado uno del artículo único del proyecto de Decreto Foral).

b) La introducción por el apartado dos del artículo único del proyecto de Decreto Foral de un nuevo artículo 15.bis en el RFIVA, en el que se establece el modo de acreditar los requisitos que exige el artículo 27.10 de la LFIVA sobre determinación de la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que se emplee oro cuya adquisición o importación hubiese estado exenta en virtud del régimen especial aplicable al oro de inversión.

c) La modificación de la referencia del artículo 17.2 del RFIVA al artículo 33 de la LFIVA, que en la redacción actual tiene una estructura diferente a la original (apartado tres del artículo único del proyecto de Decreto Foral)

d) La adición, por el apartado cuatro del artículo único del proyecto de Decreto Foral, de un nuevo artículo 17 bis, similar al 26 bis del RIVA, estableciendo el modo en que las entidades acogidas al régimen especial de sociedades dedicadas al alquiler de viviendas pueden acreditar su condición ante los transmitentes de las viviendas para que se les aplique el tipo reducido del 4 por 100, dando así cumplimiento al mandato del segundo

párrafo del artículo 37.Dos.1.6º de la LFIVA, según redacción dada por Decreto Foral 4/2004, de 12 de enero.

e) El artículo 79 bis de la LFIVA, introducido por el Decreto Foral 3/2003, de 13 de enero, ha establecido determinadas obligaciones de los sujetos que inician o cesan el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, remitiendo al reglamento el desarrollo de lo que allí se establece. El apartado once del artículo único del proyecto de Decreto Foral cumplimenta el mandato legal añadiendo un nuevo artículo 38 bis al RFIVA, cuyo contenido se adecua a lo establecido por el artículo 49 bis del RIVA.

E) Otras modificaciones

a) Se modifica, por el apartado cinco del artículo único del proyecto de Decreto Foral, el artículo 25.1 del RFIVA para excluir del régimen simplificado a los sujetos pasivos en el año de inicio de la actividad, quedando de este modo adaptado el reglamento foral a lo dispuesto por el artículo 36 del RIVA.

b) Se corrige un error de redacción del párrafo cuarto del artículo 27.2 del RFIVA.

c) Se reestructura y se modifica el artículo 32 del RFIVA, relativo al ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, siguiendo la pauta del artículo 43 del RIVA.

d) Se permite, mediando acuerdo de los interesados, que el reintegro de las compensaciones propias del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, se practique a medida que se efectúe el cobro del precio de los bienes y servicios. A tal efecto se modifica el artículo 37.2 del RFIVA, cuyo contenido queda así adaptado a lo dispuesto por el artículo 48.2 del RIVA.

e) Se modifican y se expresan en euros los límites cuantitativos que permiten la autorización de presentación de una sola declaración anual recapitulativa de adquisiciones intracomunitarias, quedando así adaptado el artículo 70.3 del RFIVA a lo dispuesto por el artículo 81.3 del RIVA.

f) El apartado veintiuno del artículo único del proyecto de Decreto Foral añade una nueva disposición adicional sexta al RFIVA en la que se regulan las obligaciones materiales y formales inherentes a la repercusión del IVA en el caso de sujetos que realicen prestaciones de servicios o actividades públicas por las que se devenguen tasas o precios y estén sujetas al impuesto, o recauden por cuenta del titular o concesionario las aludidas tasas o precios. La regulación es la misma que se contiene en la disposición adicional quinta del RIVA.

III. CONCLUSIÓN

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, se considera ajustado a Derecho.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.