Expediente: 50/2010
Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y se modifican otras normas con contenido tributario.
Dictamen: 51/2010, de 18 de octubre

DICTAMEN

En Pamplona, a 18 de octubre de 2010,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente; don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario; y los Consejeros don Alfredo Irujo Andueza, don Julio Muerza Esparza, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo,

siendo ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 31 de agosto de 2010 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, en relación con el artículo 16.1, ambos de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora, LFCN), modificada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre, se recaba dictamen preceptivo sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y se modifican otras normas con contenido tributario (en adelante, el Proyecto), tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 19 de agosto de 2010.

I.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral y contenido del expediente

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

1. Mediante Orden Foral 51/2010, de 24 de mayo, el Consejero de Economía y Hacienda ordenó la iniciación del expediente para la elaboración de un Decreto Foral que regule la declaración anual de operaciones con terceras personas y que modifique otras normas con contenido tributario, designando al Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra como órgano encargado de su elaboración y tramitación.

2. El Consejero de Economía y Hacienda dictó la Orden Foral 53/2010, de 24 de mayo, por la que se somete a información pública, mediante su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, el proyecto de Decreto Foral por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y se modifican otras normas con contenido tributario.

3. Obran en el expediente una memoria normativa, una memoria organizativa y una memoria justificativa, sin que en ellas conste la fecha ni su autor. Además se ha incorporado un informe sobre la estimación del coste suscrito, el 6 de agosto de 2010, por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad con la conformidad de la Intervención, así como un informe de impacto por razón de sexo, de 10 de agosto de 2010, elaborado por el citado Director del Servicio de Desarrollo Legislativo y Fiscalidad.

4. El Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Hacienda remitió el texto del Proyecto por correo electrónico, el 23 de agosto de 2010, a los diversos Departamentos del Gobierno de Navarra para dar cumplimiento a lo establecido por el artículo 59.2 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, sobre consulta a los Departamentos en la elaboración de disposiciones normativas.

5. El 24 de agosto de 2010, el Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Hacienda certificó que no se había presentado ninguna alegación en trámite de audiencia.

6. El Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Hacienda emitió informe sobre el Proyecto con fecha 16 de agosto de 2010.

7. El Proyecto ha sido examinado en la sesión de la Comisión de Coordinación en la sesión celebrada el 19 de agosto de 2010.

8. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por Acuerdo de 23 de agosto de 2010, y previa propuesta del Consejero de Economía y Hacienda, tomó en consideración el Proyecto a efectos de la petición de emisión del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra.

I.3ª. El proyecto de Decreto Foral

El Proyecto consta de una exposición de motivos, cinco artículos, una disposición adicional, una disposición derogatoria y cinco disposiciones finales.

El articulado se destina a regular la declaración anual de operaciones con terceras personas, estableciéndose quiénes son las personas y entidades obligadas a presentarla (artículo 1), las personas o entidades excluidas del deber de presentación (artículo 2), el contenido de la declaración (artículo 3), el modo de cumplimentarla (artículo 4), y los criterios de imputación temporal de las operaciones objeto de la declaración (artículo 5).

La disposición adicional actualiza las referencias normativas al Decreto Foral 265/1996, de 1 de julio, por el que se regula la declaración anual de empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas.

La disposición derogatoria deroga el citado Decreto Foral 265/1996, de 1 de julio, por el que se regula la declaración anual de empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas.

La disposición final primera establece algunas especialidades en relación con la declaración de las operaciones realizadas en Canarias, Ceuta y Melilla.

La disposición final segunda contiene una autorización al Consejero de Economía y Hacienda para desarrollar el Decreto Foral.

La disposición final tercera añade una disposición adicional sexta al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo, en la que se regula la expedición de factura por la Comisión Nacional de Energía en nombre y por cuenta de los distribuidores y de los productores de energía eléctrica en régimen especial o de sus representantes.

La disposición final cuarta modifica el artículo 33 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero (en adelante, RISD), que alude al régimen de autoliquidación del citado impuesto.

La disposición final quinta determina la fecha de entrada en vigor de la norma 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 deroga y sustituye al Decreto Foral 265/1996, de 1 de julio, por el que se regula la declaración anual de empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas, dictado en desarrollo y ejecución de los artículos 103 y 104 la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT); modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo, dictado en desarrollo y ejecución de la misma LFGT y de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA); y modifica, en fin, el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral 16/2004, de 26 de enero, que fue dictado en desarrollo y aplicación de la disposición final del

Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre.

En consecuencia, el dictamen del Consejo de Navarra tiene carácter preceptivo, de conformidad con el artículo 16.1.f) 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 de la Comunidad Foral de Navarra.

De acuerdo con los preceptos citados, el ejercicio de la potestad reglamentaria debe realizarse motivadamente, exigiéndose la presencia de un preámbulo en el que conste dicha motivación o bien referencia a los informes que sustenten la norma reglamentaria. En el presente caso, el texto dispone de la justificación legalmente exigida.

Dice el artículo 59 de la LFGNP que “la elaboración de disposiciones reglamentarias será iniciada por el Consejero del Gobierno de Navarra competente por razón de la materia, el cual deberá designar el órgano responsable del procedimiento”.

El procedimiento de elaboración del Proyecto 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 Fiscalidad del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra. Acompañan al Proyecto una memoria justificativa, una memoria normativa, una memoria económica y una memoria organizativa, en las 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.

El Proyecto ha sido sometido a información pública, sustitutiva de la audiencia de los ciudadanos, al amparo de lo previsto por el artículo 61 de la

LFGNP, sin que se haya recibido ninguna alegación, según se desprende de la certificación suscrita por el Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Hacienda que obra en el expediente.

El Proyecto ha sido, además, informado por la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, ha sido remitido a todos los Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y ha sido examinado en la sesión de la Comisión de Coordinación en la sesión celebrada el 19 de agosto de 2010.

De todo ello se deriva que el proyecto sometido a dictamen se ha tramitado de acuerdo con la legislación vigente.

II.3ª. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

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), al amparo de la disposición adicional 1ª de la Constitución Española, reconoce a Navarra la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico.

Por lo tanto, la Comunidad Foral tiene competencia para regular los tributos en particular y los aspectos comunes o generales, tanto sustantivos, como procedimentales, que afectan a todos o a un conjunto de ellos. La expresión "régimen tributario" que utiliza el artículo 45 de la LORAFNA, acorde con la tradición foral, es el vehículo de actualización en el marco constitucional de la competencia plena que siempre ha ostentando Navarra para configurar su propio ordenamiento tributario, dentro de los límites que impone el Convenio Económico para articular y coordinar el ordenamiento tributario foral con el del Estado.

En uso de la citada competencia se aprobó la LFGT, cuyo artículo 103 establece la obligación de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o

deducidas de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. El apartado 2 del citado artículo 103 dispone que la obligación de informar se cumpla en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, estando habilitado el Gobierno de Navarra para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la LFGT, según se establece expresamente en su disposición final segunda.

Por otra parte, la competencia del Gobierno de Navarra para modificar el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación resulta de la propia naturaleza y rango de la norma modificada, como de lo establecido en la citada disposición final segunda de la LFGT, dado que el artículo 27 de esta Ley Foral impone a los sujetos pasivos la obligación de llevar y conservar los documentos que en cada caso se establezca. Además, la factura es un instrumento esencial para la correcta aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, motivo por el cual la LFIVA dispone en su artículo 109 que los sujetos pasivos deben expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente. La competencia para desarrollar esta norma pertenece asimismo al Gobierno de Navarra, por estar así previsto en la disposición final tercera de la LFIVA ("El Gobierno de Navarra y el Consejero de Economía y Hacienda dictarán cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley Foral").

En cuanto a la modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, nos hallamos también ante la reforma de una norma del mismo rango y existe una habilitación expresa al Gobierno de Navarra para dictar cuantas disposiciones reglamentarias sean precisas para el desarrollo y ejecución del Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre (disposición final del Texto Refundido, que designaremos con las siglas TRISD).

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con los artículos 2, 7.12 y 55 de la LFGNP, el Gobierno de Navarra ejerce la

potestad reglamentaria, y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 12.3 y 55.2 de la LFGNP).

En consecuencia, el proyecto de Decreto Foral por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y se modifican otras normas con contenido tributario, se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado.

II.4ª. Marco normativo

Según se desprende de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -singularmente de sus artículos 51 y 62.2-, así como de la LFGNP -en particular, el artículo 56-, el ejercicio de la potestad reglamentaria de la Comunidad Foral de Navarra debe ejercerse con respeto a los principios de constitucionalidad, legalidad y jerarquía normativa, de tal modo que las disposiciones reglamentarias no pueden infringir la Constitución Española, la LORAFNA, las demás leyes ni aquellas otras disposiciones de carácter general de superior rango. Tampoco pueden regular materias reservadas a otras normas de superior jerarquía, ni establecer la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los derechos individuales, so pena de incurrir en vicio de nulidad de pleno derecho.

El proyecto dictaminado desarrolla lo establecido en los artículos 27, 103 y 104 de la LFGT, en el artículo 109 de la LFIVA y en el artículo 57.2 del TRISD que autoriza al Gobierno de Navarra para regular los procedimientos de liquidación y pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incluido, en su caso, el régimen de autoliquidación, que podrá establecerse con carácter general o para supuestos especiales. En el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en los textos legales citados y en las demás normas de general aplicación se contienen los parámetros que han de servir de contraste para enjuiciar su adecuación al ordenamiento jurídico.

II.5ª. Examen del contenido del Proyecto

A) Justificación

La norma que se pretende aprobar está justificada en el expediente y en su propia exposición de motivos por la necesidad de reformar la regulación actualmente vigente de la declaración anual de operaciones con terceras personas para aprovechar la experiencia acumulada en el tratamiento y en la utilización de la información suministrada durante estos años, y para adaptarla a los cambios experimentados tanto por la normativa estatal como por la legislación tributaria de la Comunidad Foral.

Se ha cumplido, por tanto, el mandato legal de motivar la norma reglamentaria.

B) Declaración anual de operaciones con terceras personas

El artículo primero del Proyecto dispone que las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 25 de dicha Ley Foral, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar ante la Administración tributaria de la Comunidad Foral una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas, cuando sea competencia de aquélla la comprobación e investigación del Impuesto sobre el Valor Añadido de los citados sujetos pasivos, de conformidad con la regla 9.ª del artículo 34 del Convenio Económico que establece que las declaraciones de operaciones con terceras personas se presentarán ante la Administración tributaria que tenga atribuida la competencia para la comprobación e investigación del impuesto.

El apartado 2 del artículo 1 se refiere a las declaraciones que presentarán las autoridades, administraciones, organismos y, general quienes ejerzan funciones públicas, los partidos políticos, sindicatos y asociaciones empresariales. El texto, en este punto, se aparta de la sistemática del articulado y establece no sólo quiénes están obligados a presentar la declaración, como reza la rúbrica del artículo 1, sino también el contenido específico que deberán tener las declaraciones presentadas por las personas y entidades que ejercen funciones públicas, los partidos

políticos, sindicatos y las asociaciones empresariales. Existe otro precepto en el Decreto Foral —el artículo 3— que está destinado a regular el contenido de las declaraciones, donde tendrían mejor ubicación estas normas, aunque es probable que los redactores del Proyecto hayan preferido incorporarlas al artículo 1 para adaptarse a la estructura de la normativa estatal en esta materia, los artículos 31 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

La misma observación puede hacerse al apartado 3 del artículo 1, que impone a las entidades que realicen cobros por cuenta de sus asociados, la obligación de incluir tales percepciones en la declaración anual de operaciones con terceras personas.

Nada hay que objetar, sin embargo, desde el punto de vista jurídico, al artículo 1.

El artículo 2 excluye a determinadas personas o entidades de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas que son, resumidamente, quienes realizan actividades en España sin tener aquí una sede, quienes tributan en régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en determinados regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido, quienes no hayan realizado operaciones con otras personas o entidades por importe superior a determinadas cifras, quienes sólo hayan realizado operaciones no sometidas al deber de declaración y, en determinados casos, quienes deben informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro, de acuerdo con el artículo 20.10 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 86/1993. Este precepto es conforme a Derecho.

El artículo 3 establece cuál debe ser el contenido de la declaración (contenido que, como hemos visto, también se determina parcialmente en el artículo 1). Fundamentalmente, se relacionarán en ella las personas o

entidades con las que se hayan efectuado operaciones que en su conjunto, para cada una de dichas personas o entidades, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural (o de 300,51 euros si son cobros por cuenta de terceros). El apartado 2 excluye de la declaración determinadas operaciones que, en esencia, son entregas de bienes o prestaciones de servicios no sujetas o exentas de IVA, o que la Administración conoce por otros conductos o sobre las que los obligados tributarios no tienen el deber de conservar información. El artículo 3 no es jurídicamente objetable.

El artículo 4 establece los datos que se han de consignar respecto de cada una de las personas o entidades incluidas en la declaración y los criterios para determinar el importe de las operaciones susceptibles de ser declaradas.

Los datos son, en términos generales, los que permiten identificar a los intervinientes en las operaciones y su importe. En particular, se establecen ciertas especificidades relativas a los arrendamientos de locales de negocio, a las entidades aseguradoras, a las agencias de viajes, a los cobros por cuenta de terceros, a los pagos en metálico, y a las entregas de inmuebles sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En cuanto al modo de determinar el importe total de las operaciones realizadas con cada persona o entidad se establece que, por lo general, será el importe total de las contraprestaciones, incluidas las cuotas y recargos repercutidos o soportados por Impuesto sobre el Valor Añadido. Se contienen asimismo algunas peculiaridades para las compensaciones del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (se declaran las contraprestaciones más las compensaciones percibidas o satisfechas).

También se establecen previsiones relativas a las operaciones de mediación, agencia o comisión en nombre ajeno o en nombre propio.

El artículo 4 es conforme al ordenamiento jurídico.

El artículo 5 regula la imputación temporal de las operaciones disponiendo que las operaciones declarables sean las realizadas por el obligado tributario en el año natural al que se refiere la declaración,

entendiéndose realizadas el día en que se expida la factura o documento sustitutivo que sirva de justificante de las mismas. Se contemplan asimismo las peculiaridades de la imputación temporal de las devoluciones, descuentos, bonificaciones y alteraciones de precios, las de los anticipos de clientes y a proveedores y otros acreedores, de las subvenciones, auxilios o ayudas, y de los pagos en metálico. Todo ello se ajusta al ordenamiento jurídico.

C) Modificación del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación

La disposición final tercera añade una disposición adicional sexta al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo.

En la nueva disposición adicional sexta regula el modo de facturar y la obligación de conservar las facturas de las operaciones de liquidación y pago y de requerimientos de ingreso realizadas por la Comisión Nacional de la Energía respecto de las primas equivalentes, las primas, los incentivos y los complementos que correspondan a los productores de electricidad en régimen especial y a los distribuidores de energía eléctrica.

Todo ello se encuentra amparado por el ya citado artículo 109 de la LFIVA, así como por el artículo 103 de la LFGT, en tanto en cuanto la nueva disposición adicional también obliga a la Comisión Nacional de Energía a prestar su colaboración a la Administración tributaria proporcionando cualquier dato, informe o antecedente con trascendencia tributaria para el correcto tratamiento de dichas operaciones.

D) Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La modificación de RISD, está contenida en la disposición final cuarta del Proyecto.

Se refiere la modificación al régimen de autoliquidación del impuesto, que se encuentra previsto en el artículo 57.2 del TRISD, donde se establece

que el Gobierno de Navarra podrá regular los procedimientos de liquidación y pago del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, incluido, en su caso, el régimen de autoliquidación, que podrá establecerse con carácter general o para supuestos especiales.

La modificación afecta a los apartados 2 y 3 del artículo 33 del RISD y consiste en habilitar al Consejero de Economía y Hacienda para determinar los actos y negocios respecto de los cuales se permite a los sujetos pasivos optar o en los que es obligatorio presentar autoliquidación, así como aprobar los modelos de la declaración-liquidación.

La nueva redacción es conforme a Derecho.

E) Otras disposiciones

Además de los preceptos que hemos examinado hasta ahora, se contienen en el Proyecto otras normas sobre las que tampoco cabe realizar objeciones de carácter jurídico (aunque sí una observación gramatical a la disposición final segunda). Son las siguientes:

La disposición derogatoria única, que deroga el Decreto Foral 265/1996, de 1 de julio, por el que se regula la declaración anual de empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas, y cuantas otras disposiciones de igual o inferior rango se opongan a la nueva norma.

La disposición adicional única, que establece que las referencias legales y reglamentarias al Decreto Foral 265/1996, de 1 de julio, han de entenderse realizadas al nuevo Decreto Foral que lo sustituye.

La disposición final primera, que establece las especialidades de la declaración anual de operaciones en cuanto se refiera a operaciones realizadas en Canarias, Ceuta y Melilla.

La disposición final segunda, que autoriza al Consejero de Economía y Hacienda para dictar disposiciones de desarrollo y ejecución del Decreto Foral, así como para regular “su presentación” en soporte directamente

legible por ordenador o por medios telemáticos. Se recomienda revisar la redacción de esta disposición, dado que no dice qué documento se presentará, en su caso, por medios electrónicos. Literalmente interpretada, la disposición dice que el Decreto Foral se presentará por medios telemáticos o en soporte legible por ordenador.

La disposición final quinta, que establece la entrada en vigor del Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el proyecto de Decreto Foral por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y se modifican otras normas con contenido tributario se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.