

Expediente: 52/2011

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Decreto Foral 69/2010, de 8 noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario.

Dictamen: 2/2012, de 9 de enero

DICTAMEN

En Pamplona, a 9 de enero de 2012,

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 José Iruretagoyena Aldaz, 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.1^a. Formulación de la consulta

El día 22 de diciembre de 2011 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta 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 recabó dictamen preceptivo sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Decreto Foral 69/2010, de 8 noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido

tributario, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 14 de diciembre de 2011.

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 174/2011, de 4 de noviembre, el Consejero de Economía y Hacienda ordenó la iniciación del procedimiento de elaboración de la norma, 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 Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad elaboró un informe-propuesta, con fecha 7 de octubre de 2011, en el que ponía de manifiesto la necesidad de someter el proyecto a audiencia de los ciudadanos y exponía las razones de urgencia por las cuales se consideraba necesario que el plazo de audiencia se limitase a siete días hábiles.
3. El Consejero de Economía y Hacienda, mediante Orden Foral 176/2011, de 11 de noviembre, dispuso la remisión del proyecto, para audiencia durante siete días hábiles, a las siguientes entidades: Cámara Navarra de Comercio e Industria, Confederación de Empresarios de Navarra, Asociación Española de Asesores Fiscales (Delegación Territorial de Navarra), Colegio de Abogados de Pamplona, Colegio de Economistas de Navarra, Club de Marketing, Colegio de Titulares Mercantiles de Navarra e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Navarra. En sendos informes del Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad y del Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Hacienda, emitidos, respectivamente, los días 2 y 5 de diciembre de

2011 se afirma que en el plazo establecido no se presentó ninguna alegación.

4. Obran en el expediente una memoria justificativa, una memoria normativa y una memoria organizativa, sin que en ellas conste la fecha ni su autor. Además se ha incorporado una memoria económica sobre la estimación del coste con la conformidad de la Intervención y un informe de impacto por razón de sexo, ambos de 2 de diciembre de 2011, suscritos por el Director del Servicio de Desarrollo Legislativo y Fiscalidad.
5. El Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda informó el proyecto con fecha 5 de diciembre de 2011.
6. El proyecto se remitió a todos los departamentos del Gobierno de Navarra y fue examinado por la Comisión de Coordinación en la sesión celebrada el 12 de diciembre de 2011, según se desprende del certificado expedido en esa misma fecha por el Director del Servicio de Acción Legislativa y Coordinación.
7. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por Acuerdo de 14 de diciembre de 2011, y previa propuesta del Consejero de Economía y Hacienda, tomó en consideración el proyecto para petición del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra, con expresa justificación y declaración de urgencia a efectos de lo establecido en el artículo 22 de la LFCN.

I.3ª El proyecto de Decreto Foral

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Decreto Foral 69/2010, de 8 noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario, consta de una exposición de motivos, en la que se consignan las razones por las que resulta necesario modificar los dos decretos forales afectados por el proyecto, dos artículos y una disposición final.

El artículo primero modifica el apartado 10 del artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo.

En el artículo segundo se modifican los artículos 2, 3 y 5 del Decreto Foral 69/2010, de 8 noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario.

La disposición final establece la entrada en vigor del Decreto Foral, que se producirá 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 Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, dictado en desarrollo y ejecución de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto del Valor Añadido. También modifica el Decreto Foral 69/2010, de 8 noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario, aprobado en desarrollo y ejecución de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

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

El Gobierno de Navarra ha justificado la urgencia del expediente, a los efectos previstos por el artículo 22 de la LFCN y el dictamen se emite en el plazo más reducido posible.

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), en vigor desde el día 1 de marzo de 2005, 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 la audiencia de los ciudadanos, por medio de entidades legalmente reconocidas, relacionadas con el objeto de regulación, que los agrupan o los representan. En concreto, se ha remitido el proyecto a la Cámara Navarra de Comercio e Industria, Confederación de Empresarios de Navarra, Asociación Española de Asesores Fiscales (Delegación Territorial de Navarra), Colegio de Abogados de Pamplona, Colegio de Economistas de Navarra, Club de Marketing, Colegio de Titulares Mercantiles de Navarra e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Navarra. Ninguno de ellos ha presentado alegaciones. Se ha dado así cumplimiento a lo ordenado por el artículo 60 de la LFGNP.

El proyecto ha sido 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 por la Comisión de Coordinación en la sesión celebrada el 12 de diciembre de 2011.

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 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 uso de la citada competencia se aprobó la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA) en cuya disposición final tercera se autoriza al Gobierno de Navarra para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de dicha Ley Foral. Además, el artículo 62 de la LFIVA permite a los sujetos pasivos optar por solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada periodo de liquidación conforme a las condiciones, términos, requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente. Uno de los objetivos del presente proyecto es, precisamente, modificar las condiciones y requisitos reglamentarios que

deben cumplimentar los obligados tributarios que opten por ese sistema de devolución mensual.

Por otra parte, el artículo 103 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT), según redacción dada por la Ley Foral 23/2010, de 28 de diciembre, dispone que las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades que son sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, estarán obligadas a 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 deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas; y la disposición final segunda de la citada LFGT autoriza al Gobierno de Navarra a dictar las disposiciones necesarias para su desarrollo y ejecución. En el proyecto de Decreto Foral sometido a nuestro dictamen también se modifica el Decreto Foral 69/2010, de 8 noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario, dictado en uso de la mencionada habilitación contenida en la LFGT.

Así pues, los preceptos legales citados dan suficiente cobertura al Gobierno de Navarra para aprobar las reformas que pretenden introducirse en este momento mediante el Decreto Foral cuyo proyecto estamos examinando.

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 modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Decreto Foral 69/2010, de 8 noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que 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-, 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 de Decreto Foral dictaminado desarrolla lo establecido en la LFGT y en la LFIVA, y son esos textos legales los que 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

De los informes que obran en el expediente y de la exposición de motivos del proyecto se desprenden las razones que justifican la aprobación de esta norma reglamentaria.

Se trata, por una parte, de cumplir con las obligaciones que establece el Convenio Económico de adaptar la normativa foral en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido a la del régimen común, cuya reforma -dice la memoria justificativa- se encuentra en avanzado trámite de modificación con el contenido que ahora pretende darse al ordenamiento foral.

Este es el motivo por el que ahora se desplaza hacia las declaraciones periódicas que presentan los sujetos pasivos acogidos al régimen de devolución mensual, la obligación de proporcionar determinadas informaciones que antes se debían incluir en la declaración anual de operaciones con terceras personas.

Además se elimina el deber de quienes tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el método de estimación objetiva y, en el Impuesto sobre el Valor Añadido por el régimen simplificado, de informar sobre operaciones por las que no están obligados a emitir factura. Se hace así porque esa información está ya a disposición de la Administración tributaria a través del cumplimiento de las obligaciones generales en materia de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se establece también la obligación de desglosar trimestralmente los datos que se contienen en la declaración anual, con el fin de mejorar la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se mejora la redacción del precepto que excluye del deber de declaración las operaciones en las que no se hubieron de consignar los datos de identificación del destinatario.

Se modifican, asimismo, los criterios de imputación temporal de operaciones contenidas en el artículo 5 del Decreto Foral 69/2010. Por un lado, se sustituye el criterio de la fecha de expedición de la factura por el de su anotación en el libro-registro de facturas emitidas, con el fin de lograr una mejor coordinación de la información con el momento de liquidación y pago del impuesto. Por otra parte, se contempla la declaración de las modificaciones de la base imponible efectuadas en un trimestre natural diferente a aquel en que deba incluirse la operación modificada.

Se ha cumplido así el mandato legal de motivar la norma reglamentaria.

B) Modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo primero del proyecto modifica el apartado 10 del artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. La modificación

consiste en incorporar a la declaración informativa que deben presentar mensualmente los sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución Mensual los siguientes datos:

“a) Las subvenciones, los auxilios o las ayudas satisfechas por las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas a las que se refiere el párrafo segundo del artículo 1.2 del Decreto Foral 69/2010 de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas de contenido tributario.

b) Las operaciones a las que se refieren las letras d), e), f), g), h) e i) del artículo 4.1. del citado Decreto Foral 69/2010.

c) Las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

d) Las operaciones por las que los empresarios o profesionales que satisfagan compensaciones agrícolas hayan expedido el recibo a que se refiere el artículo 14.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo.”

Se trata, como ya sabemos, de una modificación para la cual el Gobierno de Navarra cuenta con habilitación suficiente en el artículo 62 y en la disposición final tercera de la LFIVA y se ajusta, por tanto, a Derecho.

C) Modificaciones introducidas en el Decreto Foral 69/2010, de 8 noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario

El artículo segundo del proyecto sometido a dictamen contiene, en sus tres apartados, determinadas modificaciones del Decreto Foral 69/2010.

El apartado uno modifica el artículo 2 del citado Decreto Foral 69/2010. La modificación consiste, fundamentalmente, en eliminar las excepciones que ahora existen en la letra e) del apartado 1 de dicho artículo, así como suprimir el apartado 2 que deja de tener contenido dado que se refiere a las excepciones que se van a derogar.

La citada letra e) dice que no están obligados a presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas los obligados tributarios que deban informar sobre las operaciones incluidas en los libros registro, de acuerdo con el artículo 20.10 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En la redacción actual se excepcionan las siguientes operaciones:

“- Las subvenciones, los auxilios o las ayudas satisfechas por las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas a las que se refiere el párrafo segundo del artículo 1.2.

- Las operaciones a las que se refieren las letras d), e), f), g), h) e i) del artículo 4.1.

- Las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

- Las operaciones por las que los empresarios o profesionales que satisfagan compensaciones agrícolas hayan expedido el recibo a que se refiere el artículo 14.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo, salvo que las citadas operaciones sujetas a retención sean declaradas en el resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta, modelo 190.”

Se trata, como puede observarse, de las mismas operaciones que a partir de ahora estarán reflejadas en la declaración mensual informativa, por lo que la reforma es perfectamente coherente con la ya comentada modificación del artículo 20.10 de la LFIVA, y se ajusta a Derecho.

Además se suprime, en la letra b) del actual apartado 1, la mención de las operaciones que estén excluidas de los regímenes de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, simultáneamente, del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. La supresión no merece ningún reproche de carácter jurídico.

El apartado dos del artículo segundo del proyecto modifica los apartados 1 y 2 del artículo 3 del Decreto Foral 69/2010.

En el apartado 1 del citado artículo 3 se introduce un nuevo inciso donde se dispone que "la información sobre dichas operaciones se

suministrará desglosada trimestralmente". Se refiere a la obligación de relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes 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 correspondiente. No hay ninguna objeción que realizar a esta reforma.

En la letra a) del apartado 2 del mismo artículo 3 se sustituye la palabra "consignando" por la expresión "así como aquellas en las que no debieron consignar". La norma se está refiriendo a las operaciones que están excluidas del deber de declaración, en concreto a aquellas que hayan supuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que los obligados tributarios no debieron expedir y entregar factura o documento sustitutivo. Se trata de una modificación puramente técnica con la que se mejora y se aclara el significado gramatical del precepto.

En fin, el apartado tres del proyecto modifica los apartados 1 y 2 del artículo 5 del Decreto Foral 69/2010.

En el apartado 1 del mencionado artículo 5 se establece que las operaciones que deben incluirse en la declaración anual son las realizadas por el obligado tributario en el año natural al que se refiere la declaración. Actualmente se entiende que las operaciones se realizan el día que se expida la factura. Con la reforma se modifica este último criterio y a partir de ahora se entenderá que las operaciones se han producido en el periodo en el que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 60 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se debe realizar la anotación registral de la factura o documento sustitutivo. Se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el apartado 2 se suprime la referencia al artículo 28.4 de la LFIVA y se añade un párrafo nuevo en el que se dice que en todos los casos previstos en el artículo 4.4 del Decreto Foral 69/2010, cuando éstos tengan lugar en un año natural diferente a aquel al que corresponda la declaración anual de operaciones con terceras personas en la que debió incluirse la operación, las modificaciones deberán ser consignadas en la declaración del año natural en que se hayan producido dichas circunstancias; y que el

importe total de las operaciones realizadas con la misma persona o entidad se declarará teniendo en cuenta las modificaciones. Es conforme a Derecho.

D) Entrada en vigor

Para concluir, la disposición final única ordena la entrada en vigor del Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra. Nada tenemos que objetar a esta norma.

Finalmente, dado que aún no se ha promulgado la reforma del régimen común que con esta norma se pretende incorporar al ordenamiento navarro, las anteriores consideraciones y la conclusión final de este dictamen se han de entender con la salvedad de que, antes de la aprobación del proyecto, se haya promulgado la modificación efectuada por el Estado y de que los contenidos de ambos textos sean coincidentes.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Decreto Foral 69/2010, de 8 noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.