

Expediente: 33/2014

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

Dictamen: 30/2014, de 8 de octubre

DICTAMEN

En Pamplona, a 8 de octubre de 2014,

el Consejo de Navarra, integrado por don Eugenio Simón Acosta, Presidente; doña María Asunción Erice Echegaray, Consejera-Secretaria; y los Consejeros doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don Alfredo Irujo Andueza, don José Antonio Razquin Lizarraga y don Alfonso Zuazu Moneo,

siendo ponente don José Antonio Razquin Lizarraga,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 12 de septiembre de 2014 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta 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), 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 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 3 de septiembre de 2014, solicitándose, además, su tramitación con carácter urgente.

El 29 de septiembre de 2014 tiene entrada en este Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta del Gobierno de Navarra al que adjunta documentación complementaria al expediente remitido.

I.2ª. Expediente del proyecto de Decreto Foral

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 240/2014, de 1 de agosto, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, se dispuso la iniciación del procedimiento de elaboración de la norma, designando al Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra como órgano encargado de su elaboración y tramitación.

2. El Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Tributaria de Navarra, con fecha 31 de julio de 2014, propuso la realización del trámite de audiencia del artículo 60 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (en adelante, LFGNP), si bien reduciendo el plazo a siete días hábiles, a fin de que la modificación reglamentaria pueda estar publicada lo antes posible con el objetivo de que los sujetos pasivos concernidos estén informados con la suficiente antelación.

3. Atendiendo la anterior propuesta, por Orden Foral 251/2014, de 7 de agosto, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, se sometió el proyecto al trámite de audiencia con remisión a las siguientes instituciones y organizaciones: Cámara Navarra de Comercio e Industria, Confederación de Empresarios de Navarra (CEN), Asociación Española de Asesores Fiscales (Delegación Territorial de Navarra), Colegio de Abogados de Pamplona, Colegio de Economistas de Navarra, Club de Marketing, Colegio de Titulares Mercantiles de Navarra e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Navarra, otorgándoles un plazo de siete días hábiles.

Durante el trámite de audiencia se presentó un escrito con dos alegaciones por la Cámara Navarra de Comercio e Industria, que han sido aceptadas.

4. Obran en el expediente sendas memorias normativa, justificativa y organizativa, sin fecha ni firma. Según las dos primeras, el proyecto viene a modificar los apartados 1 y 7 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto

sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo (en adelante, RFIVA), y la variación se justifica en la necesidad de adaptar la normativa foral a la modificación producida en la normativa estatal sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (desde ahora, IVA) por imperativos del Convenio Económico. Y en la memoria organizativa se indica que el proyecto no conlleva la necesidad de crear, modificar o suprimir unidades orgánicas ni incrementos de plantilla, por lo que no se incorpora informe de la Dirección General de Función Pública.

Igualmente se ha incorporado un informe sobre la estimación del coste, suscrito el 26 de agosto de 2014 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Tributaria de Navarra, con el conforme de Intervención, en el que se indica que el proyecto supone una pequeña modificación de la normativa foral en relación con la obligación de presentar la declaración-resumen anual regulada en el artículo 62 del RFIVA, por lo que este cambio va a tener un impacto nulo en la recaudación tributaria de la Comunidad Foral de Navarra y tampoco va a suponer ninguna variación en los recursos humanos y materiales dedicados a la comprobación del impuesto.

Asimismo, consta un informe de impacto por razón de sexo, suscrito el 26 de agosto de 2014 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico.

5. El informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Tributaria de Navarra, de 26 de agosto de 2014, refiere la tramitación del proyecto desarrollada, señalando, entre otros aspectos, las dos sugerencias presentadas por la Cámara Navarra de Comercio e Industria y su aceptación, así como que, en cumplimiento de lo establecido en los artículos 44 y 48 de la Ley Foral 11/2012, de 21 de junio, de la Transparencia y del Gobierno Abierto, el proyecto ha sido publicado en el Portal de Gobierno Abierto del Gobierno de Navarra, sin que hasta dicha fecha se hubieran recibido sugerencias o alegaciones por esta vía.

6. El Secretario General Técnico del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo informó el proyecto con fecha 2 de septiembre de 2014, señalando que la modificación del Reglamento estatal del IVA hace precisa la modificación, en el mismo sentido y en el ámbito tributario de

Navarra, del RFIVA y concluyendo que en su tramitación se ha seguido el procedimiento legalmente establecido.

7. El proyecto se remitió a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y fue examinado por la Comisión de Coordinación en la sesión celebrada el 1 de septiembre de 2014.

8. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por acuerdo de 3 de septiembre de 2014, tomó en consideración el proyecto a efectos de la petición del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra, señalando el carácter urgente en la emisión del dictamen por éste.

I.3ª. El proyecto de Decreto Foral

El proyecto de Decreto Foral sometido a consulta está integrado por una parte expositiva, un artículo y una disposición final.

La parte expositiva expresa su justificación y objeto, indicando que se modifica el RFIVA en relación con la obligación de presentar la declaración-resumen anual regulada en el artículo 62, exigencia que tiene fundamento en el artículo 109.1.6º de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (desde ahora, LFIVA), cuya disposición final tercera habilita al Gobierno de Navarra para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su desarrollo y aplicación.

En el artículo único del proyecto se modifican los apartados 1 y 7 del artículo 62 del RFIVA, dándoles nueva redacción.

La disposición final única dispone la entrada en vigor del Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo y urgencia del dictamen

El proyecto sometido a consulta modifica un reglamento (RFIVA) dictado en desarrollo de una ley foral (LFIVA), por lo que el dictamen del

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

Por otra parte, el Gobierno de Navarra ha puesto de manifiesto la urgencia del expediente y, atendida esta sugerencia, el Consejo de Navarra emite el dictamen dentro del plazo más breve 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 (LFGNP), regula, en sus artículos 58 a 63, el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro.

De acuerdo con el artículo 58.2 de la LFGNP, el ejercicio de la potestad reglamentaria debe realizarse motivadamente, en su preámbulo o por referencia a los informes que sustenten la disposición general. En el presente caso, el proyecto de Decreto Foral dispone de la justificación legalmente requerida tanto en su parte expositiva como en las memorias normativa y justificativa incorporadas al expediente.

Siguiendo los trámites fijados en la LFGNP, el procedimiento de elaboración de la disposición consultada se ha iniciado por la Consejera del Gobierno de Navarra competente en la materia, que designó como órgano responsable del procedimiento al Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Tributaria de Navarra. Acompañan al proyecto una memoria justificativa, una memoria normativa, una memoria organizativa y un informe sobre estimación del coste, en los que se explica el contenido y se razona la conveniencia de la regulación y la adecuación de las medidas propuestas a los fines perseguidos. También se ha incorporado un informe de impacto por razón de sexo, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 62 de la LFGNP.

Consta en el expediente que el proyecto ha sido sometido a audiencia mediante la consulta a diversas entidades representativas de los intereses afectados, con reducción del plazo ordinario de forma justificada, habiéndose formulado dos sugerencias que han sido aceptadas. Asimismo,

el proyecto ha sido objeto de publicación en el Portal del Gobierno Abierto de la Comunidad Foral de Navarra, sin que se haya presentado alegación o sugerencia alguna por esta vía.

También ha sido informado por la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, 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.

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

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

Al amparo de la disposición adicional primera de la Constitución Española, el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (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. Por lo tanto, la Comunidad Foral tiene competencia para regular los tributos en particular y las cuestiones generales, tanto sustantivas, como procedimentales, que afectan a todos 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. Esta competencia comprende no sólo la facultad de regular los aspectos sustantivos propios de cada tributo, sino también los deberes formales de los obligados tributarios.

Sin embargo, las facultades de decidir sobre el contenido de la regulación del tributo se encuentran fuertemente limitadas cuando se trata del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que el artículo 32 del vigente Convenio Económico de Navarra, en la versión aneja a la Ley 25/2003, de

15 de julio, dispone 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. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá 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". Se trata, pues, de una materia en la que la Comunidad Foral de Navarra está obligada a incorporar a su ordenamiento los mismos preceptos vigentes en régimen común.

Respecto de la investidura del Gobierno de Navarra para dictar el proyecto examinado, existen habilitaciones legales tanto general como específica. Así, el artículo 109.1, inciso inicial, de la LFIVA, sobre las obligaciones de los sujetos pasivos, remite al desarrollo reglamentario; y la disposición final tercera de la LFIVA encomendó al Gobierno de Navarra y al Consejero de Economía y Hacienda dictar "cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley Foral", y en uso y cumplimiento de tal autorización y mandato, el Gobierno de Navarra aprobó el RFIVA, por lo que el proyecto objeto de este dictamen, en cuanto modifica este reglamento, se encuentra amparado por la misma disposición final tercera de la LFIVA, en que se fundamentó la promulgación del RFIVA.

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 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 la modificación de otras normas reglamentarias también aprobadas mediante Decreto Foral.

II.4ª. Marco normativo

El proyecto de Decreto Foral examinado está destinado a aprobar una modificación del RFIVA.

El RFIVA ha sido objeto de ulteriores modificaciones que fueron dictaminadas por este Consejo (la última, por dictamen 44/2013, de 9 de enero), por lo que a nuestra doctrina nos remitimos. No obstante, cabe sucintamente recordar que, como se ha indicado más atrás, por imperativo del artículo 32 del Convenio Económico, en la exacción del IVA Navarra debe aplicar idénticas normas sustantivas y formales a las vigentes en cada momento en el Estado, con la consiguiente obligación de adaptar en todo momento la normativa foral a la estatal. Y asimismo, que el IVA es un tributo con un alto grado de armonización en directivas comunitarias, entre las que destaca la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de diciembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, objeto de ulteriores modificaciones.

En lo que ahora concierne, en el ámbito estatal, el Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, RIVA), y el 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, ha reformado, en su artículo primero, los apartados 1 y 7 del artículo 71 del RIVA.

Por otra parte, el artículo 109.1.6º de la LFIVA dispone que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante y, sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

Así pues, el proyecto de Decreto Foral dictaminado desarrolla el precitado precepto de la LFIVA y adapta el RFIVA a la reciente modificación del RIVA, por lo que tales normas han de ser el primordial parámetro de contraste jurídico, sin perjuicio de atender también al resto del ordenamiento jurídico de aplicación.

II.5ª. Sobre la adecuación jurídica del proyecto

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, artículo 56.1 y 2-, el ejercicio de la potestad reglamentaria encuentra como límite infranqueable el respeto a los denominados principios de constitucionalidad, legalidad y jerarquía normativa, de tal modo que las disposiciones administrativas no podrán vulnerar la Constitución, las leyes u otras disposiciones de rango superior, ni regular aquellas materias reservadas a la ley, 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.

En nuestro caso, ha de atenderse al marco normativo expresado en el epígrafe precedente, por lo que ha de considerarse primordialmente la LFIVA y la regulación estatal contenida especialmente en el RIVA en la redacción, en lo que aquí interesa, dada por el Real Decreto 410/2014.

A) Consideración general: justificación

La norma examinada afirma estar justificada en la variación del RIVA a la que necesariamente ha de adecuarse el RFIVA. Se ha cumplido así el mandato legal de motivar la norma reglamentaria.

En efecto, la reforma proyectada pretende adaptar el régimen reglamentario foral del IVA a las modificaciones reglamentarias operadas en el RIVA por el Real Decreto 410/2014, al que sigue el proyecto en razón de la aludida previsión del artículo 32 del Convenio Económico. Por tanto, es clara su necesidad y conveniencia por satisfacer la obligación de adaptación a la normativa estatal.

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

El artículo único del proyecto introduce dos modificaciones en el artículo 62 del RFIVA, en relación con la obligación de presentar la declaración-resumen anual.

En primer lugar, modifica y da nueva redacción al apartado 1 del artículo 62 del RFIVA, en el que se introducen las modificaciones siguientes: en el párrafo segundo se incorpora la mención al número 5 y se sustituye la referencia al número 6 por la del número 7 y se añaden al final dos nuevos párrafos cuarto y quinto en los que se exonera de la presentación de la declaración resumen anual a aquellos sujetos pasivos respecto de los que la Administración Tributaria ya posea información suficiente a efectos de las actuaciones y procedimientos de comprobación o investigación, derivada del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de dichos sujetos pasivos o de terceros, cuya concreción se realizará por Orden Foral de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo.

Y, en segundo lugar, modifica y da nueva redacción al apartado 7 del artículo 62 del RFIVA, incorporando los cambios siguientes: en el primer párrafo se añade la mención del número 5 y se suprime el inciso final que decía que podrá presentarse hasta el 31 de enero; y en el párrafo tercero se adiciona la exoneración respecto de aquellos sujetos pasivos para los que así se determine por Orden Foral de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo en los mismos supuestos a que se refiere el cuarto párrafo del número 1 del este artículo.

El contenido de tales modificaciones es coincidente con la modificación de los números 1 y 7 del artículo 71 del RIVA operada por el Real Decreto 410/2014, con meras adecuaciones normativa –mención de la LFIVA- y orgánica –referencia a la citada Consejera en vez de al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas-. Así pues, como señala la parte expositiva del Real Decreto 410/2014, “se establece la posibilidad de exonerar de la obligación de presentar la declaración-resumen anual a determinados sujetos pasivos, cuya concreción se remite a desarrollo por Orden ministerial, considerando el principio de limitación de los costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y teniendo en cuenta la información que van a venir obligados a suministrar en sus autoliquidaciones del impuesto”.

En consecuencia, el proyecto se ajusta a los límites general y específico fijados en los artículos 2.1.c) y 32 del Convenio Económico, por lo que se adecua a la legalidad.

C) Disposición final única: entrada en vigor

La disposición final única del Decreto Foral prevé su entrada en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, lo que no merece objeción alguna.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que 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 ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.