

Expediente: 7/2002

Objeto: Proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA

Dictamen: 11/2002, de 26 de febrero

DICTAMEN

En Pamplona, a 14 de febrero de 2002,

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

I.1ª. Formulación y tramitación de la consulta

El día 5 de febrero de 2002 tuvo entrada en este Consejo 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 16 de dicha Ley Foral, sobre el proyecto de Orden Foral por el que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión de 28 de enero de 2002, según certificación del Director General de Presidencia, actuando con funciones delegadas del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior, según Orden Foral 389/2001, de 19 de noviembre.

Con la solicitud de dictamen se adjunta el expediente administrativo, en el que figuran los siguientes documentos:

1. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de Hacienda Tributaria de Navarra de 18 de diciembre de 2001, acerca del sometimiento del Proyecto a información pública.
2. Orden Foral 340/2001, de 18 de diciembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se somete a información pública el Proyecto de Orden Foral mediante su publicación en el B.O.N.
3. Texto de la Orden Foral 340/2001 publicado en el Boletín Oficial de Navarra, número 157, de 28 de diciembre de 2001.
4. Alegaciones presentadas por la ..., mediante escrito de 8 de enero de 2002.
5. Alegaciones presentadas por ..., mediante escrito de 22 de enero de 2002.
6. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de 28 de enero de 2002 relativo al contenido del proyecto de decreto foral.
7. Texto del Proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.
8. Informe del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda relativo a la remisión al Consejo de Navarra del 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 (ROFCN), con excepción de la remisión de dos copias autorizadas del proyecto de reglamento sometido a consulta, sin acompañarse tampoco los antecedentes y bibliografía que hayan servido para la redacción del proyecto de disposición reglamentaria.

I.2ª. Consulta

Se solicita dictamen preceptivo del Consejo de Navarra acerca del proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Sobre el carácter del dictamen

Se somete a consulta del Consejo de Navarra el proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA. El dictamen se solicita al amparo del artículo 16.1.f) de la LFCN, según redacción dada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre, en cuya virtud el Consejo de Navarra deberá ser consultado preceptivamente en los proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones. El carácter de dictamen preceptivo, en virtud del precepto señalado, se refleja tanto en el Informe de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, de 31 de enero de 2002, como en el propio escrito de petición del dictamen del Presidente del Gobierno de Navarra, de 1 de febrero de 2002

El artículo citado únicamente establece el dictamen preceptivo del Consejo de Navarra para los reglamentos ejecutivos de las leyes y sus modificaciones, por lo que, con independencia de los diversos criterios doctrinales al respecto, la determinación de tal carácter ha de realizarse de acuerdo con lo dispuesto en el mencionado precepto y atendiendo a la noción de “reglamento ejecutivo” fijada por la jurisprudencia referida precisamente a igual trámite consultivo (STS de 22 de octubre de 1981 y STC 18/1982, de 4 de mayo, fundamento jurídico 4º).

De acuerdo con la STS de 25 de octubre de 1991, “de las numerosas clasificaciones de reglamentos existentes sólo una es relevante a efectos de la exigencia del dictamen previo del Consejo de Estado, la de los Reglamentos ejecutivos, y, aun la más exacta y precisa de Reglamentos ejecutivos de Leyes, entendiendo por tales los que –de forma directa e inmediata- ejecutan, desarrollan, completan, cumplimentan o pormenorizan una Ley o disposición normativa con fuerza de ley, o uno de sus preceptos o un conjunto de éstos o de aquéllas. Atendiendo a los términos del artículo 22.3 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado (LOCE), no resulta que todos los reglamentos ejecutivos deban ser sometidos a dictamen del Consejo de Estado sino sólo aquellos que ejecutan las leyes de forma directa e inmediata, con la consecuencia de no ser –en principio- preceptivo el dictamen para los reglamentos ejecutivos de otros reglamentos, es decir Reglamentos que no necesitan de una «legis interpositio» por encontrar su fuerza habilitante inmediata en otro Reglamento, pero no en una Ley”; concluyendo que “el dictamen del Consejo de Estado (será) preceptivo –como se ha razonado- en todo Reglamento –sea Real Decreto u Orden Ministerial- siempre que pretenda desarrollar en forma directa o inmediata uno o varios preceptos legales o con fuerza de ley”.

Las SSTS de 27 de enero, 13 de julio y 16 de noviembre de 1998, reiterando la doctrina de la que acabamos de citar, declaran que “del artículo 22.3 de la LOCE no resulta que todos los reglamentos ejecutivos deban ser sometidos a dictamen del Consejo de Estado sino aquellos que ejecutan las leyes de forma directa o inmediata, con la consecuencia de no ser, en principio, preceptivo el dictamen del Consejo de Estado para reglamentos ejecutivos de otros reglamentos”

Asimismo, la STS de 30 de julio de 1996 trata de clarificar las divergencias que se observan sobre la noción de reglamento ejecutivo, señalando que “afirmado, en el anterior fundamento jurídico, el carácter normativo de la Orden Ministerial examinada, el rechazo o éxito del tercero de los motivos casacionales depende de que dicha norma tenga o no naturaleza de Reglamento ejecutivo. En efecto, el citado artículo 22.3 de la

LOCE, al señalar que «la Comisión Permanente del Consejo de Estado deberá ser consultada en los Reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las Leyes, así como sus modificaciones», excluye -como hicieron las anteriores versiones de las normas reguladoras del Consejo y el propio artículo 10.6 LRJAE- de la obligatoriedad del mencionado dictamen los Reglamentos que no puedan ser incluidos en la categoría o concepto de Reglamento «ejecutivo». Consecuentemente, será la calificación que a estos efectos merezca la Orden el elemento decisivo para decidir sobre la condición del dictamen del Consejo de Estado, que la sentencia de instancia consideró necesario y su omisión determinante de la retroacción del procedimiento de elaboración. La jurisprudencia de esta Sala, para perfilar la noción de Reglamento ejecutivo ha utilizado, esencialmente, dos concepciones: una material, comprendiendo en el concepto aquellos Reglamentos que de forma total o parcial «completan, desarrollan, pormenorizan, aplican o complementan» una o varias leyes, entendidas éstas como normas con rango de ley, lo que presupone la existencia de un mínimo contenido legal regulador de la materia; y otra formal, dando cabida a los Reglamentos que ejecutan habilitaciones legales, con independencia de cualquier desarrollo material. Y es que, como pone de relieve la STS 16 junio 1989 (Sala Especial del artículo 61 LOPJ), el artículo 22.3 LOCE «que no es sino reproducción de otros análogos en las sucesivas regulaciones de la institución, ha originado una construcción jurisprudencial dicotómica, quizás artificiosa, que separa los reglamentos ejecutivos de los independientes», cuando la realidad es que la necesidad del dictamen previo del Consejo de Estado enlaza sobre todo y de modo inmediato con la significación de los principios de constitucionalidad y de legalidad, por los que, según el artículo 2.1 LOCE, debe velar en su función consultiva el Consejo de Estado, y cuyas exigencias se proyectan sobre cualquier clase de Reglamento. Ha de tenderse, por tanto, a una interpretación no restrictiva del término «ejecución de leyes» teniendo en cuenta que hay, incluso, una mayor necesidad de control interno en la elaboración de los reglamentos, precisamente, a medida que es mayor la desconexión con la ley y dado que, en todo caso, han de respetar el bloque de la legalidad. Consecuentemente, y mientras subsista la

necesidad de distinguir a efectos del dictamen del Consejo de Estado unos reglamentos específicamente «ejecutivos» porque la categoría esté formalmente consagrada en la LOCE, ha de incluirse en ella toda norma reglamentaria que desarrolle cualquier remisión normativa o reenvío legal a una ulterior normación que ha de efectuar la Administración como complemento de la ordenación que la propia ley establece, aunque ésta no incorpore una específica y parcial regulación material de lo que está llamado a desarrollar o completar el reglamento; y, únicamente, estarán excluidos del preceptivo dictamen del Consejo de Estado los Reglamentos independientes, autónomos o «praeter legem», en el reducido ámbito en que resultan constitucional y legalmente posibles especialmente en el organizativo interno y en el de la potestad doméstica de la Administración y los Reglamentos de necesidad”.

Como puede observarse, se exige por la jurisprudencia, en todo caso, que el reglamento se dicte en desarrollo o ejecución de una norma de rango legal, cualquiera que sea el grado de concreción de la regulación contenida en la ley. Quedan fuera de la categoría de reglamentos para los que es preceptivo el dictamen los reglamentos que no se dictan en ejecución o desarrollo de las leyes, sino como complemento de otros preceptos o remisiones de carácter reglamentario.

En consecuencia no procede emitir dictamen preceptivo al amparo del artículo 16.1.f) de la LFCN.

No obstante, este Consejo de Navarra ha declarado en anteriores ocasiones que el Gobierno de Navarra, a través de su Presidente, tiene la facultad de someter a consulta cualquier asunto, en los términos establecidos por el artículo 18 de la LFCN. En el presente caso concurren las circunstancias previstas en el citado artículo, por lo que resulta procedente evacuar la consulta, aunque se hace con carácter facultativo y en cumplimiento de lo previsto en el artículo 18 de la LFCN.

II.2ª. Tramitación del expediente

Conforme al artículo 51 de la Ley Foral 23/1983, de 11 de abril, reguladora del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral, 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, serán elaborados por el órgano que determine el Consejero al que corresponda su propuesta o aprobación; y se 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 artículos 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 artículo 51 de la Ley Foral 23/1983 ha quedado sin contenido, dado que los artículos 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 el presente caso, el proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el

régimen simplificado del IVA, ha sido sometido a audiencia de los ciudadanos mediante su publicación íntegra en el Boletín Oficial de Navarra de 28 de diciembre de 2001, habiéndose concedido un plazo de veinte días hábiles para que los ciudadanos afectados en sus derechos e intereses legítimos efectúen las alegaciones que estimen procedentes.

En el plazo de información pública se recibieron las alegaciones de la ..., y la ..., algunas de las cuales han sido tomadas en consideración por el Departamento de Economía y Hacienda, que ha incorporado a la redacción definitiva del proyecto una parte de las sugerencias recibidas.

Obran en el expediente dos informes del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, así como un informe de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda.

Por todo lo expuesto, la tramitación de la Orden Foral sometida a dictamen es ajustada a Derecho.

II.3ª. Marco normativo

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), atribuye 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.

El artículo 27 del Convenio Económico establece lo siguiente:

"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 período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado."

Así pues, en las materias que son objeto del proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, la Comunidad Foral de Navarra se encuentra sometida a un límite específico establecido por el artículo 27 del Convenio Económico, en virtud del cual en la exacción del IVA Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en el territorio del Estado.

El Estado ha regulado el régimen simplificado del IVA mediante Orden de 28 de noviembre de 2001, por la que se desarrollan para el año 2002 el Régimen de Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Régimen Especial Simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 30-11-2001.

La Comunidad Foral de Navarra ha regulado el Impuesto sobre el Valor Añadido, dentro de los límites establecidos por el Convenio Económico, en la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LFIVA), cuyas disposiciones han sido desarrolladas por el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo.

Tanto en la norma legal como en la reglamentaria se contienen diversas remisiones específicas a las normas de desarrollo del régimen especial simplificado, algunas de las cuales habrán de aprobarse por el

Consejero de Economía y Hacienda. Así, el artículo 65.4 de la LFIVA establece que se determinarán reglamentariamente los plazos y forma de la renuncia al régimen especial simplificado. Según el artículo 67.1 de la LFIVA, el régimen simplificado se aplicará a los sujetos pasivos personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen las actividades y reúnan los requisitos previstos en las normas que lo regulen, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan. El artículo 68.2 de la LFIVA dispone que los índices o módulos a que se refiere el número anterior, así como las instrucciones para su cómputo, se establecerán, para cada sector económico o para cada actividad empresarial, por el Departamento de Economía y Hacienda. En fin, el apartado 6 del mismo artículo 68 de la LFIVA dice que reglamentariamente se regulará este régimen simplificado y se determinarán las obligaciones formales y registrales que deberán cumplir los sujetos pasivos acogidos al mismo.

El RIVA dedica al régimen simplificado los artículos 23 a 31 y también en él se contienen remisiones expresas a la normativa que dicte el Consejero de Economía y Hacienda. La intervención del Consejero de Economía y Hacienda se requiere para:

- a) Habilitar plazos especiales para la renuncia al régimen especial simplificado (artículo 22.1 pfo 2º RIVA).
- b) Establecer los límites por encima de los cuales no se aplicará el régimen especial simplificado a las actividades comprendidas dentro de su ámbito de aplicación (artículo 23.2º y 25.1.1.ª del RIVA).
- c) Determinar las actividades que se considerarán independientes unas de otras a efectos de la aplicación del régimen simplificado (artículo 26.1 pfo. 2º del RIVA).
- d) Aprobar los índices o módulos para determinar las cuotas a ingresar y, en su caso, el recargo de equivalencia, así como las

instrucciones necesarias para su adecuado cómputo (artículo 27.2 y 31 RIVA).

- e) Establecer la forma de regularizar las cuotas calculadas al tiempo de iniciarse el periodo anual (artículo 27.3 pfo. 1º RIVA).
- f) Establecer fórmulas simplificadas en la aplicación de los índices o módulos para la determinación de las cuotas a ingresar, distintas de las anteriores, que afecten a determinados sectores o actividades (artículo 27.3 pfo. 3º RIVA).
- g) Establecer las normas aplicables a las actividades que se inicien después de 1 de enero o que cesen antes de 31 de diciembre (artículo 27.4 RIVA).
- h) Autorizar excepcionalmente la reducción de los índices y módulos en las actividades afectadas por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afecten a un sector o zona determinada, o a un sujeto pasivo que así lo solicite por concurrir alguna alteración grave en el ejercicio de la actividad o sufrir incapacidad temporal (artículo 27.6 RIVA).
- i) Establecer la obligación de conservar los justificantes de determinados índices o módulos (artículo 29.2 RIVA).
- j) Aprobar el modelo de declaración que presentarán los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado (artículo 30.1 RIVA).

Por otro lado, la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del IRPF (desde ahora LFIRPF) también contiene algunas remisiones específicas a las normas reglamentarias para la regulación de ciertos aspectos del régimen de estimación objetiva en la cuantificación de la base imponible (artículo 36 LFIRPF): modo de determinar los rendimientos, aprobación de los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad, posibilidad de aplicación conjunta de este régimen con el régimen simplificado del IVA, determinación de los límites por encima de los

cuales deja de ser aplicable la estimación objetiva de la renta, y establecimiento de procedimientos de cálculo de los rendimientos para varios periodos impositivos.

El Reglamento del IRPF (en adelante RIRPF), aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, regula la estimación objetiva de los rendimientos de actividades económicas en los artículos 32 a 38, donde se establece que algunos aspectos concretos del régimen serán regulados por disposiciones del Consejero de Economía y Hacienda:

- a) Determinación de las actividades empresariales y profesionales a las que se aplicará el régimen de estimación objetiva (artículo 32.1 RIRPF).
- b) Establecimiento de los límites por encima de los cuales dejará de aplicarse la estimación objetiva (artículo 32.2 RIRPF).
- c) Habilitar plazos especiales para efectuar la renuncia al régimen de estimación objetiva (artículo 33.1 RIRPF).
- d) Aprobar los modelos para efectuar la renuncia o la revocación de la renuncia (artículo 33.4 RIRPF).
- e) Aprobar los signos, índices o módulos que se utilizarán para la determinación del rendimiento neto de las actividades acogidas al régimen de estimación objetiva (artículo 36.2 RIRPF).
- f) Establecer el régimen de las actividades de temporada (artículo 36.3 párr. 2º RIRPF)
- g) Autorizar excepcionalmente la reducción de los signos, índices o módulos en las actividades afectadas por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afecten a un sector o zona determinada, o a un sujeto pasivo que así lo solicite por concurrir alguna anomalía grave en el ejercicio de la actividad o provoque gastos extraordinarios (artículo 36.4 RIRPF).

- h) Aprobar las instrucciones necesarias para el cómputo de los signos, índices o módulos (artículo 36.5 pfo. 1 RIRPF).
- i) Establecer métodos de calculo plurianual de rendimientos (artículo 36.5 pfo. 2 RIRPF).
- j) Determinar las actividades que se considerarán como actividades independientes a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva (artículo 37.1 RIRPF).

En definitiva, existe un amplio espacio para la regulación por medio de Orden del Consejero de Economía y Hacienda, y el proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, está dirigido a cumplimentar el mandato recibido, por lo que no ofrece duda alguna la competencia del Consejero de Economía y Hacienda para emanar la disposición cuyo proyecto ha sido sometido a dictamen de este Consejo de Navarra.

II.4ª. Cuestiones de fondo

El proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA consta de cinco artículos, dos disposiciones adicionales, una disposición final y tres anexos que se refieren, respectivamente, a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, a las restantes actividades, y a los aspectos comunes a considerar en todas las actividades.

A) Artículo 1º

El artículo 1 del proyecto de Orden Foral establece la relación de actividades a las que serán de aplicación simultánea y conjuntamente los regímenes de estimación objetiva del IRPF y especial simplificado del IVA.

El contraste de este artículo con el número primero de la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de noviembre de 2001 pone de manifiesto determinadas diferencias entre la relación de actividades que en el régimen

común y en el régimen foral de Navarra se encuentran sometidas a ambos regímenes especiales.

Así, las actividades que corresponden a los epígrafes 314, 315, 316 (2, 3, 4 y 9), 419 (1, 2, 3 y 9), 423 (9), 453, 463, 468, 474 (1), 501 (3), 504 (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 y 8), 505 (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7), y 933.9 se encuentran comprendidas en la norma estatal y no figuran en la norma de Navarra. Esta diferencia no tiene relevancia alguna en lo que al IRPF se refiere, pero no sucede lo mismo en relación con el IVA pues, como hemos dicho más atrás, 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 potestad foral para dictar normas con contenido distinto al del Estado queda reducida a la aprobación de los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y a la determinación de los plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Las normas reguladoras del régimen especial simplificado contenidas en el proyecto de Orden Foral sometido a dictamen son en su mayoría normas sustantivas del Impuesto sobre el Valor Añadido y concretamente son normas sustantivas las que determinan el ámbito de aplicación del régimen simplificado.

Ciertamente existe una tendencia a reducir el ámbito de aplicación de estos regímenes especiales que pueden llegar a ser una importante fuente de fraude, con efectos que se dispersan incluso hacia otros contribuyentes que mantienen relaciones comerciales con los acogidos al régimen especial. Pero, aunque sea razonable la voluntad del Departamento de Economía y Hacienda de reducir el ámbito de aplicación de las actividades sometidas a los regímenes especiales, no se ha de olvidar que Navarra no puede diferenciarse de la normativa estatal en la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, a juicio de este Consejo de Navarra, deberían incluirse en el régimen especial simplificado del IVA (aunque no necesariamente en el régimen de estimación objetiva del IRPF) todas las actividades que pueden acogerse a este régimen según la normativa estatal.

Existe otra diferencia respecto de la Orden de 28 de noviembre de 2001, consistente en que ésta prevé un límite de ingresos superado el cual las actividades que de otro modo se considerarían accesorias dejan de serlo y pasan a tributar independientemente. Esta disparidad, en la medida en que afecta a las actividades sometidas a régimen especial de IVA, vulnera lo dispuesto en el artículo 27 del Convenio Económico.

B) Artículo 2º

En el artículo 2 se enumeran las actividades que quedan dentro del ámbito de la estimación objetiva del IRPF, y la relación mantiene igualmente alguna diferencia respecto de la regulación estatal (v. gr. las actividades recogidas de los epígrafes 654.2 y 6), si bien en este caso no hay objeción alguna que oponer, dado que Navarra cuenta con potestad tributaria suficiente para establecer un ámbito de aplicación de la estimación objetiva distinto del que rige en régimen común.

C) Artículo 3º

El artículo 3 establece las exclusiones del régimen de estimación objetiva del IRPF y del régimen simplificado del IVA, en función del volumen de ingresos, del personal empleado y del número de vehículos.

1.- Volumen de ingresos

La magnitud consistente en el volumen de ingresos mantiene una diferencia con la normativa del Estado que a primera vista parece sólo formal, pero que sin embargo puede ser sustantiva en algunos casos. El proyecto de Orden Foral establece un límite conjunto de 300.506,05 euros para determinadas actividades y otro de 150.253,03 euros para el conjunto de las restantes, mientras que el Estado prevé un límite global de

450.759,08 euros para el conjunto de actividades y otro de 300.506,05 euros para actividades determinadas.

La diferencia es algo más que de redacción o de forma de expresar el mismo límite, puesto que en el caso de que no se realicen actividades sometidas al límite de 300.506,05 euros y el resto de actividades supere los 150.253,03 euros, en Navarra quedarán automáticamente excluidos del régimen de estimación objetiva y del régimen especial simplificado, mientras que en el régimen común seguirán pudiéndose acoger a ambos regímenes especiales mientras no se supere el límite de 450.759,08 euros.

La Orden de 28 de noviembre de 2001 introduce asimismo un criterio para determinar la accesoriedad de los trabajos, servicios y actividades realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido. El proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, omite cualquier especificación en este sentido y se limita a hablar de trabajos, actividades y servicios accesorios. No obstante, esta diferencia puede considerarse irrelevante, a efectos de contrastar el cumplimiento de la norma del Convenio Económico que obliga a mantener el mismo régimen sustantivo y formal en el IVA, dado que el concepto de accesoriedad puede ser interpretado en la misma forma que se establece en el Estado: que el conjunto de ingresos imputable a las operaciones accesorias sea inferior al correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas o forestales principales.

Algo similar puede decirse de la definición del volumen de ingresos pues, siendo diferente en la norma estatal y en el proyecto de Orden Foral, son susceptibles de una misma interpretación:

- a) En el Estado se define el volumen de ingresos como la totalidad de los obtenidos en el conjunto de las actividades, sin incluir las subvenciones, ni las indemnizaciones, ni el IVA.

- b) En la norma navarra se entiende por volumen de ingresos el importe neto de la cifra de negocios. La cifra de negocios está constituida por el importe de venta de los productos y servicios por actividades ordinarias menos las bonificaciones y demás reducciones sobre ventas y de IVA y demás impuestos indirectos.

2.- Personal empleado

En el proyecto de Orden Foral, el límite de personal empleado determinante de la exclusión de los regímenes especiales se fija con carácter único en tres personas empleadas. En la norma de régimen común se establecen, sin embargo, límites diferentes según el tipo de actividades, que oscilan entre dos y diez personas empleadas.

Por otra parte, el personal empleado computable a efectos del límite citado es el personal asalariado, mientras que en el régimen común se computa tanto el personal asalariado como el no asalariado.

3.- Número de vehículos

Los regímenes forales de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido dejan de aplicarse cuando el contribuyente disponga de más de un vehículo afecto a la actividad. En el régimen común se permiten hasta tres vehículos para transporte por autotaxis y cinco en los demás casos en que este módulo es aplicable.

D) Artículo 4º

En el artículo 4º se aprueban los signos, índices y módulos del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los módulos e índices correctores del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que se hace mediante remisión a los anexos de la Orden Foral. El Consejero de Economía y Hacienda está facultado para aprobar dichos módulos e índices por el artículo 36.1.5ª de la LFIRPF y por

el artículo 36.2 del RIRPF, así como por el artículo 68.2 de la LFIVA y por los artículos 27.2 y 31 RIVA.

E) Artículo 5º

En el artículo 5º se establecen los plazos para renunciar a los regímenes especiales, plazos que, obviamente, deben ser posteriores a la fecha de publicación de la Orden Foral que establece los signos, índices y módulos. Aunque la normativa estatal establece como plazo de renuncia el mes de diciembre de 2001, en este caso es ineludible establecer un plazo diferente, incluso para el Impuesto sobre el Valor Añadido dado que, de otro modo, la opción sería imposible de ejercitar. Por otro lado, existe la posibilidad de renunciar al presentar la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre de 2002 o en la primera que deba presentarse en caso de comienzo de la actividad, norma que rige tanto en el ordenamiento común como en el foral que quedan de este modo equiparados.

F) Disposiciones adicionales

En la disposición adicional primera del proyecto de orden foral se recogen una serie de medidas excepcionales para paliar el efecto producido por el incremento del precio del gasóleo en el año 2001 en relación con el IRPF.

Estas medidas consisten, de una parte, en una reducción de los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales y, de otra, en la sustitución de determinados módulos aplicables a las actividades de transporte colectivo de viajeros por carretera, transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas.

Ninguna objeción merecen dichas medidas, pero no puede decirse lo mismo de la ausencia de modificaciones retroactivas, para el año 2001, en relación con los índices del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicables al transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, al transporte por autotaxis, al transporte de mercancías por carretera y a los

servicios de mudanza. La Orden de 28 de noviembre de 2001 ha establecido nuevos porcentajes para determinar la cuota mínima de dichas actividades y Navarra debería adaptarse también en este punto a la normativa estatal, en virtud de lo ordenado por el artículo 27 del Convenio Económico.

La Orden de 28 de noviembre de 2001 establece también algunas medidas especiales para reducir los signos, índices y módulos de la estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido en el año 2002, con el fin de paliar los efectos de la subida de precios del gasóleo. Nada se dice al respecto en el proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, por lo que se han de tener por reproducidas las anteriores observaciones, en la medida en que el régimen navarro se separe del estatal en las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido.

G) Anexo I

Nada se puede objetar al anexo I en la parte en que establece los signos, índices y módulos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni a las instrucciones para su aplicación que se insertan al final del anexo, puesto que el Consejero de Economía y Hacienda dispone de suficientes facultades para configurar los módulos en la forma en que lo ha hecho.

En cuanto a los índices de cuota a ingresar por actividades agrícolas, forestales y ganaderas en régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y las instrucciones para su aplicación son diferentes de los índices de cuotas devengadas por operaciones corrientes y las instrucciones para la determinación de las cuotas a ingresar trimestral y anualmente establecidos en la Orden de 28 de noviembre de 2001, sin que esté Navarra facultada para establecer tales diferencias.

H) Anexo II

En el anexo II se contienen los signos, índices y módulos para determinar el rendimiento neto en régimen de estimación objetiva de otras actividades distintas de las recogidas en el anexo I, así como las instrucciones para aplicar dichos signos, índices y módulos. Nada hay que objetar a los mismos.

También se insertan en el anexo II los signos, índices o módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las actividades no incluidas en el anexo I, y las instrucciones para aplicarlos. En este caso, los módulos y las instrucciones son distintos de los que se establecen en la Orden estatal y, por tanto, en tanto en cuanto esta disposición se aparta en estos aspectos de la Orden vigente en territorio común, su contenido contraviene lo dispuesto por el artículo 27 del Convenio Económico.

I) Anexo III

Respecto del anexo III, donde se establecen normas comunes a todas las actividades, complementarias a las establecidas en los anexos I y II, se pueden reproducir las observaciones realizadas hasta este momento. Ninguna objeción merecen las normas relativas a la estimación objetiva del rendimiento gravable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero no son conformes con el ordenamiento jurídico las diferencias con el ordenamiento estatal (Orden de 28 de noviembre de 2001) que existen en el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

III. RECAPITULACIÓN

El proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, es conforme con el ordenamiento jurídico en la parte que se refiere a la estimación objetiva de rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La parte referente al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido debe adecuarse a lo prevenido por el

artículo 27 del Convenio Económico que ordena 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, pudiendo la Comunidad Foral de Navarra 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 período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

IV. CONCLUSIÓN

El proyecto de Orden Foral por la que se desarrolla para el año 2002 el régimen de estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado del IVA, es conforme con el ordenamiento jurídico en la parte que se refiere a la estimación objetiva de rendimientos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y debe ser adaptado a lo dispuesto por el artículo 27 del Convenio Económico en la parte relativa al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.