

**Expediente:** 37/2000

**Órgano:** Pleno

**Objeto:** Proyecto de Decreto Foral por el que se da nueva redacción al artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

**Dictamen:** 31/2000, de 21 de septiembre

## **DICTAMEN**

En Pamplona, a 21 de septiembre de 2000,

el Pleno del Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Pedro Charro Ayestarán, 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**

El día 28 de agosto de 2000 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el art. 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 art. 17.1.a) de la LFCN, sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se da nueva redacción al artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (a partir de ahora designado como Proyecto).

En el expediente figuran los siguientes documentos:

1. Informe del Secretario Técnico de Economía y Hacienda sobre el contenido del Proyecto.
2. Informe del Secretario Técnico de Economía y Hacienda sobre la procedencia del dictamen del Consejo de Navarra.
3. Acuerdo del Gobierno de Navarra de 24 de julio de 2000 por el que se toma en consideración el Proyecto.
4. Proyecto sometido a dictamen

## **II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

### **II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen**

El Presidente del Gobierno de Navarra ha recabado este dictamen, con el carácter de dictamen preceptivo, al amparo de lo dispuesto en el artículo 17.1.a) de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora LFCN), en cuya virtud “la Comisión Permanente del Consejo de Navarra deberá ser consultada preceptivamente en los siguientes asuntos: a) Proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones.”

El carácter preceptivo del dictamen y la competencia de la Comisión Permanente para emitirlo están igualmente razonados y defendidos en el informe evacuado por el Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda el 24 de julio de 2000.

Sin embargo, hemos de señalar que, si bien es cierto que el Proyecto sometido a dictamen puede entenderse incluido, desde una perspectiva

puramente gramatical, en el texto del artículo 17.1.a) de la LFCN, no lo es menos que existe otro precepto, el artículo 16.1.e) de la misma Ley Foral, donde también tiene encaje. En efecto, el citado artículo 16.1.e) de la LFCN dispone que “el Consejo de Navarra en Pleno deberá ser consultado preceptivamente en los siguientes asuntos: ... e) Proyectos de reglamentos o disposiciones administrativas cuya aplicación derive del Convenio Económico.”

El encuadramiento del Proyecto entre los supuestos previstos por el artículo 17.1.a) de la LFCN se deduce de la noción de “reglamento ejecutivo”, que ya ha sido contemplada y desarrollada por este Consejo en otros dictámenes anteriores, teniendo muy presente la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Supremo respecto de igual trámite consultivo ante el Consejo de Estado. Nos hacíamos eco entonces de la sentencia de 25 de octubre de 1991, conforme a la cual debe entenderse por reglamentos ejecutivos de leyes “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”, lo que le lleva a concluir en 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 con fuerza de ley”.

Análoga concepción del reglamento ejecutivo mantiene la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 30 de julio de 1996, razonando que “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”

Trasladando la expuesta doctrina jurisprudencial sobre la noción de los reglamentos ejecutivos al caso que nos ocupa, nos encontramos ante un Proyecto que reúne las características del reglamento ejecutivo tanto desde su concepción material como formal. Con él se desarrolla y complementa lo dispuesto por los artículos 81 de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del IRPF (desde ahora LFIR) y 88 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (desde ahora LFIS), que regulan la obligación de efectuar retenciones y pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, sin establecer un régimen jurídico completo y acabado de la institución. Por otro lado, en los preceptos que acabamos de citar se contiene una habilitación expresa para que se regule por vía reglamentaria la retención.

Ahora bien, con estas afirmaciones no puede darse por zanjada la cuestión de la preceptividad del dictamen y la competencia para emitirlo dado que el Proyecto también está contemplado por el artículo 16.1.e) de la LFCN, que se refiere a los proyectos de reglamentos o disposiciones administrativas cuya aplicación derive del Convenio Económico. Ninguna duda ofrece el alcance de los términos “reglamentos o disposiciones administrativas”, entre los que se encuentra incluido, sin ningún género de dudas, el Proyecto que ahora hemos de dictaminar. Por el contrario, no es igualmente clara la expresión “cuya aplicación derive del Convenio Económico”, aunque su ambigua redacción no impide, sin embargo, determinar cuál es su alcance. Ese texto debe entenderse, a juicio de este Consejo, en el sentido de que se refiere a todas aquellas disposiciones generales de naturaleza reglamentaria dictadas en ejercicio de competencias que correspondan a la Comunidad Foral en aplicación del Convenio Económico.

Si ello es así, no parece dudoso que el Proyecto sometido a dictamen es uno de esos reglamentos o disposiciones generales dictados en ejercicio de competencias establecidas por el Convenio Económico, que constituye la norma donde se articulan las potestades tributarias del Estado y de Navarra y, por tanto, norma que encabeza el ordenamiento tributario foral, en el que se integrará el Proyecto dictaminado, en el caso de que el Gobierno de Navarra decida aprobarlo. En este sentido, que parece el único admisible para interpretar el impreciso artículo 16.1.e) de la LFCN, no nos ofrece duda que el Proyecto examinado es uno de esos reglamentos “cuya aplicación deriva del Convenio Económico”.

Estamos, por tanto, ante una aparente antinomia legislativa que debe resolverse a favor de la ley especial, respetando el aforismo “species generi derogat”. En este caso, la ley especial es claramente el artículo 16.1.e) LFCN, por su ámbito de aplicación más reducido, que se concreta en los reglamentos que forman parte de un sólo sector del ordenamiento, el ordenamiento tributario, frente a la mayor amplitud del artículo 17.1.a) LFCN que se refiere a todos los reglamentos ejecutivos, cualquiera que sea la materia a la que afecten.

En conclusión, nos encontramos ante un Proyecto de reglamento que debe ser dictaminado preceptivamente por el Pleno del Consejo de Navarra.

## **II.2ª. Competencia de la Comunidad Foral**

### ***Retenciones en general***

La competencia de la Comunidad Foral de Navarra para regular las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades está fuera de toda duda pues se funda en el Convenio Económico, promulgado en cumplimiento de lo previsto por el artículo

45 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, que goza de reconocimiento constitucional expreso en la Disp. Adic. 1ª de la Constitución Española (desde ahora CE).

El vigente Convenio Económico, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, reconoce a la Comunidad Foral la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario (artículo 1º del Convenio Económico), con respeto a los criterios de armonización y a las competencias que, con arreglo al mismo, corresponden al Estado (artículo 2º del Convenio Económico). El Convenio Económico también establece cuándo corresponde a la Comunidad Foral la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta del impuesto correspondiente a rentas satisfechas: los artículos 9, 10 y 11 del Convenio Económico se refieren sucesivamente a las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo, sobre los rendimientos de actividades profesionales, artísticas, empresariales y por premios, y sobre los rendimientos de capital mobiliario, todos ellos elementos componentes de la renta gravada por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A su vez, el artículo 23 del Convenio Económico dispone que serán de aplicación a las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades los mismos criterios establecidos para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Así pues, la Comunidad Foral tiene facultades para regular las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, la potestad de establecer los tipos de retención corresponde al Gobierno de Navarra, en virtud de la habilitación contenida en el artículo 81 de la LFIR y en el artículo 88 y Disp.Final 1ª de la LFIS.

### ***Retenciones sobre incrementos de patrimonio***

No obstante, se plantean algunos problemas en relación con la potestad para regular las retenciones sobre incrementos patrimoniales derivados de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, dado que este tipo de retenciones no están previstas en el Convenio Económico.

La omisión de las retenciones citada en el texto del Convenio Económico obedece a razones históricas. La última modificación del Convenio Económico tuvo lugar en virtud de Ley 19/1998, de 15 de junio, fecha en la que la normativa tributaria de régimen común sólo contemplaba retenciones sobre rendimientos de trabajo, de capital, de actividades económicas y sobre premios. Estas son las retenciones que se tuvieron en cuenta al redactar el Convenio Económico y para todas ellas se establecieron los respectivos puntos de conexión que distribuyen entre el Estado y Navarra la potestad de exacción y regulación de los citados pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

Las retenciones sobre los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión o reembolso de participaciones en entidades de inversión colectiva son una creación *ex novo* de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Navarra también ha incorporado a sus textos de rango legal las retenciones sobre los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión o reembolso de participaciones en entidades de inversión colectiva. La Disp. Adic. 2ª de la LFIS dice que “reglamentariamente podrá establecerse la obligación de efectuar pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a cargo del transmitente de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva”.

A pesar de ello, hay que constatar que todavía no se ha promulgado la necesaria adaptación del Convenio Económico a la novedad introducida en

diciembre de 1998, y este vacío normativo del Convenio Económico hace surgir algunas dudas sobre la titularidad de la competencia para regular las retenciones sobre los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión o reembolso de participaciones en entidades de inversión colectiva, pues a primera vista pudiera pensarse que, al no estar previstas en el Convenio Económico, Navarra carece de facultades para dictar normas sobre ellas. Sin embargo, una correcta interpretación del Convenio Económico nos lleva a la conclusión contraria.

En efecto, el Convenio Económico no puede considerarse simplemente como la norma que establece el ámbito o los límites de la potestad tributaria de Navarra. Es, por el contrario, una norma elaborada mediante un procedimiento paccionado, que articula recíprocamente el alcance del poder tributario estatal y el poder tributario de Navarra, ambos de igual naturaleza, puesto que los dos se encuentran directamente reconocidos por la norma suprema, la Constitución Española. Por tanto, no puede afirmarse que el silencio del Convenio Económico equivale a titularidad estatal de los poderes no distribuidos entre el Estado y Navarra. Aun reconociendo al Estado el poder de innovación del sistema tributario (como facultad de modificar los elementos que conforman la estructura básica del sistema), el Estado no tiene, en principio, poder tributario sobre hechos imposables que se produzcan dentro del ámbito de Navarra si no se lo atribuye expresamente el Convenio Económico.

Ello significa que el silencio del Convenio Económico sobre un gravamen de nueva planta no puede llevar a la conclusión de que el mismo corresponde al Estado, ni a la de que la potestad normativa sobre los hechos imposables que tengan relación con la Comunidad Foral sean de titularidad estatal. En la ya secular tradición histórica del régimen de Convenio Económico, las normas estatales reguladoras de impuestos directos nunca rigieron directamente en Navarra, ni aun en los casos de impuestos de nueva creación. No es necesario destacar la importancia que tienen los antecedentes históricos como método de



investigación e interpretación jurídica, especialmente cuando se trata de desvelar el alcance de una institución de clara raigambre histórica, como es el poder tributario foral.

Así pues, la creación de impuestos o de retenciones nuevas no previstas por el Convenio Económico obliga a determinar, con los instrumentos que nos proporciona la hermenéutica jurídica, qué presupuestos de hecho pueden ser regulados por el Estado y cuáles por la Comunidad Foral. Ninguno de ambos tiene una posición de supremacía sobre el otro, ni existe cláusula de potestad residual que obligue a reconocer a uno de ellos el poder tributario en los supuestos no previstos por el Convenio Económico; pero el silencio legal no significa vacío de Derecho, sino necesidad de descubrir los principios o normas que implícitamente resuelven el caso no contemplado de forma expresa.

No nos corresponde en este momento efectuar esa labor de investigación jurídica, pues no pretende el Proyecto sometido a dictamen determinar en qué casos son de titularidad foral las retenciones sobre el transmitente de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva. Nos basta con constatar que la Comunidad Foral dispone de facultades para regular retenciones no expresamente previstas en el Convenio Económico para respaldar con nuestra opinión la legalidad del Proyecto en el aspecto que ahora nos ocupa.

### **II.3ª. Tramitación**

Conforme al art. 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 art. 57 de la misma Ley Foral, en su párrafo primero, ordena que los proyectos de normas reglamentarias que deban aprobarse mediante Decreto Foral u Orden Foral,

sean elaborados por el órgano que determine el Consejero al que corresponda su propuesta o aprobación; y autoriza al Consejero competente para someter los proyectos a información pública siempre que la índole de la norma lo aconseje y no exista razón para su urgente tramitación.

Los arts. 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, han sido derogados por la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, por lo que puede entenderse que la remisión efectuada por el art. 51 de la LF 23/1983 ha quedado sin contenido, dado que los arts. 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 con anterioridad, 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, informes que, en el presente caso, se limitan a los emitidos por el Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda.

La parquedad de la legislación foral y la ausencia de una regulación general han motivado que este Consejo de Navarra —a partir de los principios y reglas contenidos en la CE, en particular los configuradores de la Administración como una organización al servicio objetivo de los intereses generales que ha de actuar con eficacia y sometimiento pleno a la Ley y al Derecho (artículo 103 CE) y el principio de audiencia (artículo 105 CE)—, haya sugerido en anteriores ocasiones la cabal regulación legal en el Derecho

navarro del procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general.

Mientras no exista una norma legal donde se regule de forma más detallada el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas de carácter general en la Comunidad Foral de Navarra, es al propio Gobierno de Navarra, a los órganos titulares de la potestad reglamentaria, o a los órganos con competencia para iniciar e impulsar el procedimiento de aprobación de las normas reglamentarias, a quienes corresponde determinar qué informes, estudios y actuaciones —además de los expresamente previstos para casos concretos— han de preceder a la aprobación de la norma reglamentaria, para garantizar su legalidad, acierto y oportunidad.

En el presente caso, el Proyecto de Decreto Foral por el que se da nueva redacción al artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, viene precedido de un informe de legalidad emitido por la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda.

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

#### **II.4ª. Cuestiones de fondo**

Como hemos dicho anteriormente, el Proyecto desarrolla la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades en aspectos para cuya reglamentación el Gobierno de Navarra cuenta con habilitación normativa expresa. El ejercicio de la potestad reglamentaria no desborda las previsiones legales, por lo que hay que afirmar que se ajusta a la legalidad vigente.

La única duda que podría suscitarse es la de si una norma reglamentaria puede establecer por sí misma los tipos o porcentajes de retención a cuenta sin invadir la reserva de ley tributaria que se desprende del artículo 31.3 de la Constitución Española. Sin embargo, existe una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo que admite la validez de este tipo de habilitaciones para regular reglamentariamente las retenciones y pagos a cuenta: SSTS de 17 de mayo y 29 de septiembre de 1986, 16 de noviembre de 1987, de 22 de octubre de 1997, y, más recientemente, la de 10 de julio de 1999.

### **III. CONCLUSIÓN**

El Proyecto de Decreto Foral por el que se da nueva redacción al artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se ajusta a la Constitución y al resto del Ordenamiento Jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.