

Expediente: 77/2002

Objeto: Proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Dictamen: 70/2002, de 26 de noviembre

DICTAMEN

En Pamplona, a 26 de noviembre 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 21 de octubre 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 16.1 de dicha Ley Foral, sobre el proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión de 14 de octubre de 2002, según certificación del Director General de Presidencia, por delegación del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior.

En el expediente figura el proyecto sometido a dictamen acompañado, entre otros, de los siguientes documentos:

1. Informe de 14 de octubre de 2002, del Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.
2. Texto del proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
3. Informe de 14 de octubre de 2002, del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.

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.

I.2ª. Consulta

Se solicita, con carácter de urgencia, dictamen preceptivo del Consejo de Navarra acerca del proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª Carácter preceptivo y urgencia del dictamen

El presente dictamen ha sido solicitado al amparo del artículo 16.1 de la LFCN, según redacción dada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre.

La letra c) del citado artículo 16.1 establece el dictamen preceptivo del Consejo de Navarra para los proyectos de Decreto Foral Legislativo, por lo que el presente dictamen se emite con dicho carácter.

El informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra argumenta y sugiere que “conforme a la

autorización otorgada por el Parlamento al Gobierno por la Ley Foral 3/2002, la elaboración del Texto Refundido ha de realizarse antes del día 1 de enero de 2003, y que si el Consejo (de Navarra) agota el plazo general de que dispone para su informe, va a resultar muy difícil que exista un Texto Refundido en la fecha prevista, es por lo que se debería solicitar al citado Consejo emita su dictamen preceptivo en el plazo más breve posible, sin desconocerse que el volumen de trabajo que ello le va a suponer va a ser importante”.

El Gobierno de Navarra, atendiendo esta sugerencia, ha declarado la urgencia del expediente a los efectos del artículo 22, párrafo segundo de la LFCN, sin perjuicio de las atribuciones que corresponden al Consejo de Navarra.

A la vista de todo ello, el Consejo de Navarra ha aplicado lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 22 de la LFCN, según redacción dada por la LEY FORAL 25/01, de 10 de diciembre, y emite el dictamen con carácter de urgencia en el plazo más breve posible.

II.2ª. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

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), reconoce 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 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 ostentando Navarra para configurar su propio ordenamiento tributario.

Por otra parte, la posibilidad de delegación legislativa para que el Gobierno de Navarra apruebe disposiciones con fuerza de ley, salvo en los casos de leyes que exijan mayoría absoluta, se encuentra recogida en el

artículo 21 de la LORAFNA, que permite a la Ley Foral autorizar a la Diputación para refundir textos legales determinando el alcance y criterios a seguir en la refundición. La delegación legislativa habrá de otorgarse a la Diputación de forma expresa, para materia concreta y con fijación del plazo para su ejercicio

A su vez, el artículo 10.j) de la Ley Foral 23/1983, de 11 de abril, del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, dispone que corresponde al Gobierno dictar Decretos legislativos de conformidad con el artículo 21 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral.

También es de interés la cita del artículo 158 del Reglamento del Parlamento de Navarra, aprobado por Acuerdo del Parlamento Foral de 2 de febrero de 1995, del que extractamos las siguientes normas relativas a los textos refundidos que puede aprobar el Gobierno de Navarra:

- El Parlamento puede delegar en la Diputación Foral el ejercicio de la potestad legislativa.
- La delegación deberá otorgarse mediante una Ley Foral ordinaria cuando se trate de refundir textos.
- La delegación ha de otorgarse de forma expresa, para materias concretas y con fijación de plazo para su ejercicio.
- La delegación se agota por el uso que de ella haga el Gobierno de Navarra mediante la publicación de la norma correspondiente.
- No puede entenderse concedida de modo implícito o por tiempo indeterminado.
- No permite la subdelegación a autoridades distintas del propio Gobierno de Navarra.

- Las disposiciones del Gobierno de Navarra que contengan legislación delegada se denominarán Decretos Forales Legislativos.
- Las Leyes Forales de delegación podrán establecer en cada caso fórmulas adicionales de control.

En el presente caso, la autorización para refundir las normas reguladoras del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es expresa, el plazo de ejercicio se agota el 31 de diciembre de 2002 y ha sido otorgado por Ley Foral ordinaria, concretamente por la Ley Foral 3/2002, de 14 de marzo, cuya disposición adicional sexta establece lo siguiente:

“Al amparo de lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, se autoriza al Gobierno de Navarra para que, antes del 1 de enero de 2003, refunda las disposiciones vigentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regularizando, aclarando y armonizando, además, los textos legales objeto de la refundición.”

Por todo ello, el proyecto de Decreto Foral examinado se dicta en ejercicio de la potestad normativa que corresponde al Gobierno de Navarra y su rango es el adecuado. Hay que destacar que la autorización concedida por el Parlamento es algo más extensa que la de efectuar un texto único de las disposiciones vigentes. En efecto, el Gobierno de Navarra está facultado para regularizar, aclarar y armonizar los textos que han de ser refundidos.

II.3ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

El proyecto de Decreto Foral Legislativo que nos ocupa se ha elaborado por el Departamento de Economía y Hacienda, competente en razón a la materia y se aprobará, en su caso, por el Gobierno de Navarra en ejercicio de la previa autorización del Parlamento de Navarra, otorgada por una Ley Foral ordinaria, y dentro del plazo concedido a ese efecto.

En su tramitación ha informado el Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, que ha hecho gala de un

rigor, detalle y minuciosidad dignos de encomio, pues en el informe se examinan uno por uno los preceptos del texto refundido y se expresa casi siempre cuál es la norma de la que cada uno de ellos procede y, en su caso, la razón de los cambios de redacción o sistemática o la de las aclaraciones efectuadas sobre los textos anteriores. También ha intervenido la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda.

Por todo ello, la tramitación del proyecto puede considerarse ajustada a Derecho en términos generales atendiendo a la naturaleza de la disposición y a lo limitado de la autonomía del órgano competente para su aprobación en orden a la adopción de las distintas determinaciones normativas que contiene.

II.4ª. Marco normativo

Al margen de los preceptos ya citados en los que se regula con carácter general la delegación legislativa en el ámbito foral, y del que específicamente autoriza a refundir las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, constituyen marco normativo de la refundición sometida a dictamen los textos que en este momento contienen la materia objeto de refundición, es decir los que regulan el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como las disposiciones generales aplicables a todos los tributos contenidas en la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante LFGT).

En este caso la tarea refundidora es especialmente ardua porque el núcleo principal de las normas refundidas se encuentra en una disposición preconstitucional de rango reglamentario (en aquel momento la Comunidad Foral de Navarra no gozaba de potestad legislativa), las Normas aprobadas por el Acuerdo de la Diputación Foral de 10 de abril de 1970 (en adelante ADF70), que ha sido objeto de numerosas modificaciones posteriores. Como veremos más adelante, las peculiaridades propias del régimen foral tributario obligan a tener en cuenta algunas de dichas normas de rango reglamentario que regulan materias que, de conformidad con la Constitución y la LORAFNA, reservadas a Ley Foral.

Aunque no se relacionan en el expediente, hay que decir que la sola enumeración de las disposiciones que han afectado a la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contenida en el ADF70 resulta fatigante. Así, y sin ánimo de exhaustividad, podemos reseñar las siguientes:

- Norma reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobada por el Parlamento Foral el 17 de marzo de 1981.
- Ley Foral 8/1988, de 26 de diciembre, de la Hacienda Pública de Navarra (BON nº 158, de 28.12.88).
- Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre.
- Ley Foral 18/1991, de 19 de septiembre, sobre regularización de determinadas situaciones tributarias.
- Ley Foral 9/1992, de 23 de junio, de Presupuestos Generales de Navarra para el ejercicio 1992.
- Ley Foral 12/1992, de 20 de octubre, de modificaciones tributarias.
- Decreto Foral 224/1993, de 19 de julio, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios.
- Ley Foral 3/1994, de 19 de abril, por la que se regulan diversas materias tributarias.
- Ley Foral 14/1995, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos.
- Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio.
- Ley 19/1998, de 15 de junio, por la que se aprueba el acuerdo de modificación del Convenio Económico entre el Estado y la

Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

- Ley Foral 22/1997, de 30 de diciembre, por la que se modifican parcialmente los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre el Patrimonio, sobre Sociedades y sobre Sucesiones.
- Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley Foral 23/1998, de 30 de diciembre, de modificaciones tributarias.
- Ley Foral 19/1999, de 30 de diciembre, de medidas tributarias.
- Ley Foral 6/2000, de 3 de julio, para la igualdad jurídica de las parejas estables.
- Ley Foral 20/2000, de 29 de diciembre, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias.
- Ley Foral 3/2001, de 1 de marzo, sobre incentivos fiscales a la investigación, al desarrollo científico y tecnológico, y a la innovación y el fomento del empleo.
- Ley Foral 3/2002, de 14 de marzo, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias.
- Decreto Foral Legislativo 150/2002, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Registro de Explotaciones Agrarias de Navarra.

Además hay que poner de relieve que los impuestos que se regulaban en el ADF70 experimentaron una modificación estructural que cambió radicalmente su sistemática a raíz de la redefinición de las capacidades económicas gravables operada en la reforma tributaria de 1978, que tuvo como resultado la derogación de alguno de los impuestos regulados en el

ADF70 y la distribución de los restantes entre la imposición directa (Impuesto sobre Transmisiones Gratuitas *inter vivos* e Impuesto sobre Sucesiones) y la indirecta (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). Ello ha motivado que pervivan normas cuya vigencia puede resultar dudosa en tanto en cuanto sólo fuesen aplicables a los impuestos derogados o a los que se desgajaron en virtud de la Norma del Parlamento Foral de 17 de marzo de 1981 y que han terminado alojándose en el Texto Refundido de las Disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril.

Conviene recordar que la Norma del Parlamento Foral de 17 de marzo de 1981, reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, derogó cuantas disposiciones se oponían a lo por ella establecido, pero conservó las Normas de 10 de abril de 1970 para las donaciones y demás transmisiones lucrativas “*inter vivos*” mientras no entrase en vigor el nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

No menos importante es, a estos efectos, la LFGT que establece, en expresión de su artículo primero, “los principios básicos y las normas fundamentales que constituyen el régimen jurídico del sistema tributario de la Comunidad Foral de Navarra y establece las normas comunes aplicables a todos los tributos”. La refundición ha de realizarse respetando las categorías jurídicas, la estructura de los tributos, los derechos y garantías de los contribuyentes y los principios o normas generales de carácter procedimental contenidos en dicha Ley Foral, lo que puede obligar, en algunos casos, a completar, integrar o aclarar los preceptos del ADF70 o de otras leyes forales anteriores que puedan haber sido afectadas por la LFGT.

Todo ello constituye el marco normativo de referencia que es necesario examinar para pronunciarse sobre la adecuación a Derecho de la refundición que se propone aprobar el Gobierno de Navarra.

II.5ª. Examen del proyecto de Decreto Foral Legislativo

A) Observación preliminar

Como ya hemos insinuado más atrás, la refundición a que se refiere este dictamen, presenta ciertas particularidades que tienen su origen y explicación en la especialidad del régimen tributario de Navarra y el carácter del ADF70. Por un lado, el artículo 21 de la LORAFNA contempla la refundición de "textos legales" y el Parlamento de Navarra, al ordenar la refundición de las disposiciones vigentes relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no ha ignorado que el cuerpo principal de tales disposiciones está constituido por las Normas aprobadas por el Acuerdo de la Diputación Foral de 10 de abril de 1970. En la actualidad, el principio de reserva de ley tributaria exige que los tributos se establezcan y se regulen mediante ley formal.

Una de las características que singularizan el régimen foral tributario es precisamente la de haber podido aprobar y regular tributos mediante normas carentes de rango formal de ley, es decir, Navarra ha sido una excepción en relación con el modo de entender y aplicar el principio de reserva de ley tributaria. Tras la Constitución y la LORAFNA, la competencia para regular tales materias corresponde al Parlamento Foral.

Con estos matices creemos que se pueden abordar desde una perspectiva propia y particular los complejos problemas jurídicos que plantea una refundición como la que en este momento dictaminamos.

1. El primero de esos problemas consiste precisamente en el carácter reglamentario de muchas de las normas que son objeto de refundición. El ADF70 no era una disposición con rango de ley, por lo que la incorporación de sus preceptos al texto refundido implica una elevación formal de rango, materia sobre la que existen pronunciamientos del Tribunal Supremo en el sentido de que ello sólo es posible cuando expresamente lo permite la norma delegante.

Así, la STS de 25 junio 1997 se extiende en esta cuestión con las siguientes consideraciones:

“TERCERO.- Distinta ha de ser la respuesta de esta Sala a la segunda de las deslindadas cuestiones y ella en el sentido de que la autorización para refundir no permitía la incorporación de preceptos reglamentarios al Texto Refundido, elevándolos de rango, pues si bien, ciertamente, tanto la disposición final segunda de la Ley 8/1990 como la disposición final quinta de la Ley 31/1991 emplean la expresión, para referirse al objeto de refundición, «disposiciones estatales vigentes», locución anfibológica que igual pudiera entenderse referida a normas legales que a normas reglamentarias, o a ambas, y la Exposición de Motivos de la primera de dichas Leyes dice que «finalmente, para la integración armónica de la nueva ley con el ordenamiento urbanístico estatal en vigor, se faculta al Gobierno para la elaboración y aprobación de un Texto Refundido, en el que habrán de incluirse los preceptos de la vigente Ley del Suelo y de sus Reglamentos de desarrollo y ejecución», con lo que las dudas se acrecientan, en una interpretación de ambas disposiciones finales, que son ambiguas, conforme a la Constitución y, concretamente, conforme a su artículo 82, en el que se expresa que la delegación legislativa ha de realizarse «sobre materias determinadas», «de forma expresa para materia concreta» y determinando el «ámbito normativo a que se refiere» su contenido, dado este carácter taxativo de la delegación, no es dable entender que la inconcreta autorización comprenda una elevación de rango de todas las disposiciones reglamentarias en la materia ni una habilitación al Gobierno para incluirlas en el Texto Refundido, y ello a pesar de lo dicho en la Exposición de Motivos de la Ley 8/1990, Exposición de Motivos que como todas las de su clase es relevante a la hora de interpretar, pero que carece de carácter normativo, ya que si el legislador hubiera deseado una elevación de rango y una incorporación de normas reglamentarias hubiera debido indicarlo así de manera explícita en la propia ley de delegación; mas sin que ello signifique que dentro de los límites de la delegación no sea posible incorporar al Texto Refundido normas reglamentarias, pero solamente cuando esta incorporación tienda a una regularización, aclaración o armonización de las leyes comprendidas en la refundición, debiéndose en lo demás

atenerse a la refundición de Textos Legales, que es a los que se refiere el artículo 82 de la Constitución.”

Un examen ponderado de nuestro caso a la luz de la doctrina jurisprudencial citada nos obliga a concluir que, a pesar de no existir una autorización expresa para elevar de rango las normas reglamentarias actualmente vigentes, la voluntad de la ley delegante no puede ser otra. Es decir, existe una tácita conversión en ley formal de aquellas disposiciones reglamentarias anteriores a la LORAFNA que, por su contenido, pueden ser consideradas como materialmente legales. Nos referimos a las normas tributarias que, de conformidad con lo preceptuado por el artículo 133 de la CE, por el artículo 11 de la LFGT y por los demás preceptos de ésta Ley Foral y de otras leyes forales, deben estar revestidas de forma de ley. En efecto, la disposición adicional sexta de la LEY FORAL 3/2002, de 14 de marzo, permite la refundición de “las disposiciones vigentes”, entre las que necesariamente hay que considerar incluidas muchas de las disposiciones del ADF70, ya que es en este texto formalmente reglamentario donde se encuentra el núcleo fundamental de normas reguladoras del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. Otra cuestión diferente es la de si la refundición debe abarcar la totalidad de los preceptos del ADF70 o, por el contrario, si es posible que al texto refundido se incorporen sólo algunos de ellos y que otros queden al margen de la tarea refundidora y conserven su rango reglamentario.

En efecto, en el ADF70 se incluyen muchas normas cuya ubicación natural no es la ley, sino el reglamento, por tratarse de preceptos de desarrollo de normas procedimentales o de organización administrativa. En el momento en que se promulgó el ADF70 no era necesario respetar estas diferencias, pues en todo caso tanto las normas sustantivas como las formales se aprobaban por la Diputación Foral. Hoy, sin embargo, resulta oportuno hacer una selección de textos a refundir y de ahí que hayamos de dilucidar si es jurídicamente aceptable este proceder, reclamado por una articulación racional entre normas legales y reglamentarias. No parece que tenga sentido efectuar una refundición universal que provocaría una

congelación de rango de muchas normas que tienen su encaje natural en un reglamento.

La disposición adicional sexta de la LEY FORAL 3/2002, de 14 de marzo, autoriza al Gobierno de Navarra para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales objeto de la refundición. En esta tarea de regularización, aclaración y armonización ordenada por la ley debe entenderse incluida, en este caso, la facultad de discriminar entre lo que en buena técnica jurídica debe tener rango legal y lo que merece ser mantenido en su condición de reglamento para propiciar su más fácil modificación y adaptación a las circunstancias cambiantes de la organización y el procedimiento administrativo.

¿Cuáles son, en definitiva, las normas que deben ser refundidas? En opinión de este Consejo, deben utilizarse dos criterios para discriminar entre lo que conservará o será elevado a rango de ley formal y lo que debe permanecer como normas reglamentarias.

1. En primer término, deben ser refundidas en el nuevo texto legal todas aquellas disposiciones del ADF70 que se refieren a aspectos del tributo que sólo pueden regularse por ley porque así lo exigen la Constitución u otras leyes, entre las que ocupa un lugar preeminente la LFGT.
2. En segundo lugar deben incorporarse igualmente al texto refundido aquellas normas que, aun no mereciendo —desde un punto de vista técnico jurídico— el carácter de ley, han sido incorporadas por el Parlamento a un texto legal. En este grupo están potencialmente incluidas todas las leyes forales que el Parlamento Foral ha dictado para modificar el ADF70 o para integrar el régimen jurídico del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por este motivo, no se opone, en esta ocasión, objeción genérica de clase alguna —sin perjuicio de que pueda discutirse caso por caso— al hecho de que el texto refundido haya omitido una serie de normas contenidas en el ADF70, siempre que se trate de normas que, por su

naturaleza formal, procesal u orgánica, sean adecuadas para su inserción en un posterior texto reglamentario, siempre que no tengan rango formal de ley por haberlo recibido de alguna Ley Foral aprobada por el Parlamento de Navarra en ejercicio de sus facultades legislativas.

Todo esto es lo que explica y justifica, con alguna salvedad, el contenido del apartado 1 de la disposición transitoria del Texto Refundido, según el cual "hasta la aprobación del Reglamento del impuesto seguirán en vigor, con el carácter de preceptos reglamentarios, las disposiciones contenidas en las Normas aprobadas por Acuerdo de la Diputación Foral de 10 de abril de 1970 y demás disposiciones relativas al mismo, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la presente Ley Foral, y en particular los artículos 5 y 8 de la Ley Foral 14/1995, de 30 de diciembre."

Esta disposición transitoria es asumible en todo, sin perjuicio de las observaciones que haremos más adelante en relación con algunos aspectos específicos de su contenido.

1. Una tercera cuestión que tiene que ver con la naturaleza reglamentaria de la principal norma objeto de refundición es la de si el Gobierno de Navarra, titular de poder reglamentario, puede o no modificar el contenido del ADF70 antes de incorporarlo al Texto Refundido. En otras palabras, se trata de dilucidar si el contenido del ADF70, a pesar de tener rango formal de reglamento, vincula o no en este caso al Gobierno de Navarra en su tarea refundidora.

La respuesta debe ser que sí vincula, por dos motivos distintos:

- a) En primer lugar, porque la disposición adicional sexta de la Ley Foral 3/2002, de 14 de marzo, contiene, una autorización y un mandato para refundir, regularizando, aclarando y armonizando, lo que equivale al establecimiento de una limitación legal de las facultades del ejecutivo que quedan constreñidas dentro del contenido que tenían las normas vigentes en el momento en que se procede a la refundición. En cierto modo, se ha producido un efecto similar al de la elevación de rango de aquellas disposiciones del

ADF70 que deben adoptar forma de ley. El ADF70 no puede ser modificado por el poder ejecutivo en aquellas materias que, por su naturaleza de normas materialmente legales, han de ser objeto de refundición.

- b) Por otro lado, la mayor parte de las materias que han de ser incorporadas al nuevo texto están sometidas —como ya hemos señalado anteriormente— al principio de preferencia de ley o reserva formal de ley, de modo que no pueden ser regulados reglamentariamente por el poder ejecutivo, sea cual sea el rango de la norma preconstitucional donde ahora están contenidos dichos preceptos. Seguramente este es el motivo por el que las sucesivas reformas que se han ido operando en el ADF70 desde la vigencia de la LORAFNA han sido modificaciones aprobadas por Ley Foral.

2. También queremos aclarar, con carácter previo, que nuestros comentarios al articulado del Texto Refundido se van a limitar a aquellos aspectos que merecen alguna observación, debiendo entenderse que nuestro silencio sobre las normas refundidas equivale a nuestra conformidad sobre su adecuación a Derecho.

B) Justificación

No es necesario extenderse en exponer las razones materiales que aconsejan y hasta exigen la refundición y sistematización del laberinto normativo que en estos momentos rige en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Además de las razones materiales hay otra de carácter jurídico consistente en el mandato contenido en la disposición adicional sexta, más arriba citada, de la Ley Foral 3/2002, de 14 de marzo.

C) Estructura

El proyecto de Decreto Foral Legislativo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, consta de un artículo único, en el que se dispone la aprobación del texto refundido, y una disposición final que establece la vigencia del

mismo a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

El Texto Refundido se aparta de la sistemática del ADF70 que, como hemos indicado, refleja una estructura impositiva totalmente distinta de la actual. El nuevo orden del articulado constituye un armazón bien adaptado a los avances científicos y legislativos que se han producido en los últimos años y nos ofrece una visión más clara y mejor organizada que la contenida en el ADF70.

El Texto Refundido se divide en doce capítulos, a los que se añaden una disposición adicional, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y una disposición final.

En los doce capítulos se regulan sucesivamente las disposiciones generales (artículos 1 a 8), el hecho imponible (artículos 9 a 11), las exenciones (artículos 12 a 14), los sujetos pasivos y responsables del tributo (artículos 15 a 18), la base imponible (artículos 19 a 30), la base liquidable (artículos 31 a 34), la deuda tributaria (artículos 35 a 37), el devengo y la prescripción (artículos 38 y 39), las normas especiales (artículos 40 a 55), las obligaciones formales (artículos 56 a 59), la gestión del impuesto (artículos 60 a 63) y las infracciones y sanciones (artículo 64).

La estructura del Texto Refundido es correcta desde el punto de vista técnico, sin más salvedad que la de haber incorporado en su seno dos disposiciones, la transitoria y la derogatoria que, por referirse a vigencias y a las normas aplicables a partir de su promulgación, deben formar parte del Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido.

Sobre el contenido de la disposición transitoria y la disposición derogatoria efectuaremos posteriormente otras observaciones en el lugar que corresponde según la sistemática seguida por el proyecto dictaminado.

D) Contenido

a) Disposiciones generales (artículos 1 a 8)

El artículo 1º del Texto Refundido establece la naturaleza y objeto del impuesto. Hay que suponer que el apartado 2 de dicho artículo se refiere al objeto del impuesto, pero basta contrastarlo con el artículo 9 para comprender que nos encontramos ante una clara duplicación de una misma norma que tiene su acomodo más apropiado en el capítulo relativo al hecho imponible.

El objeto del impuesto queda suficientemente definido en el apartado 1 donde se dice que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas. El apartado 2 no es el objeto del impuesto, sino el aspecto material del hecho imponible.

La duplicación tiene su origen en la reforma operada por la Ley Foral 3/2002, de 14 de marzo, que modificó tanto el artículo 1º, como los artículos 28 y 114 del ADF70. Seguramente se ha querido respetar la duplicidad establecida por esta Ley Foral, conservando en el artículo 1º del Texto Refundido la definición del hecho imponible que la LEY FORAL 3/2002 introdujo en el artículo 1º del ADF70, pero entendemos que la facultad de regularizar, aclarar y armonizar que ostenta el Gobierno de Navarra permiten aconsejar una modificación en este punto, para evitar duplicidades de textos de las que sólo puede esperarse que sean fuentes de dudas y conflictos.

Se intuye que el redactor del Texto Refundido ha querido salvar la duplicidad con un pequeño cambio de redacción. El artículo 1º del ADF70, según redacción de la LEY FORAL 3/2002 dice: “Constituye el hecho imponible del impuesto...”. En cambio el Texto Refundido dice que “el impuesto recae sobre...”. Da la impresión de que se ha querido adaptar la redacción a la rúbrica del artículo (“naturaleza y objeto”) y por eso se han evitado las palabras “hecho imponible” que, sin embargo, son las que encabezan el artículo 9. De este modo se da a entender que el artículo 1º.2 se refiere al objeto del impuesto (“recae sobre”), aunque en nada sustantivo

se diferencia esta expresión de la que se usa en el artículo 1º.1 (“el impuesto... grava los incrementos...”).

En definitiva, el objeto del impuesto queda suficientemente definido en el artículo 1º.1, por lo que resulta aconsejable suprimir el apartado 2 cuyo contenido es el mismo que el del artículo 9 del Texto Refundido. Sería, no obstante, necesario conservar, como supuesto de no sujeción, la referencia al artículo 14.2.a) de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cosa que ya se hace en el artículo 10.1 del Texto Refundido.

El artículo 3º.3 establece que los parientes por afinidad que no sean ascendientes ni descendientes se equiparan a los consanguíneos de grado inmediatamente posterior. Esta norma se diferencia de su precedente, el artículo 13, párrafo 2, del ADF70 porque ésta no efectúa exclusión alguna de la línea recta por afinidad. Parece que la diferencia no tiene consecuencia alguna, dado que los grados de parentesco son relevantes para la aplicación de los tipos y tarifas del artículo 36 del Texto Refundido, donde los ascendientes y descendientes por afinidad están específicamente mencionados, por lo que huelga toda asimilación a los parientes consanguíneos. Si es éste el motivo de haber introducido la excepción, nada se puede objetar desde un punto de vista legal porque no hay diferencia relevante entre la solución adoptada y la contenida en el ADF70, aunque debe volverse a considerar la opción de mantener la redacción antigua por si pudiera existir algún efecto que en este momento no sea previsible.

El artículo 4º.1 dispone que tributarán, en todo caso, “las transmisiones” por título lucrativo de créditos líquidos aunque no sean exigibles. Esto es una evidencia que se deduce, sin necesidad de que sea expresamente formulada, de la propia configuración del hecho imponible del impuesto. No obstante, puede admitirse el precepto porque es inocuo y constituye una transcripción de lo que decía el artículo 15.2 del ADF70. Conviene añadir, sin embargo, que es necesario sustituir la palabra transmisiones por la de adquisiciones. En la configuración del impuesto de 1970, las donaciones y demás actos de disposición gratuita *inter vivos* formaban parte del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales, por lo que es comprensible que el ADF70 hablase del gravamen de las transmisiones a título lucrativo. Desde 1981, las donaciones han salido de la órbita de la imposición indirecta y se ha definido claramente el objeto de este gravamen como el incremento de patrimonio o la adquisición del donatario. Por tanto hoy no se puede reproducir el texto de 1970, sino que debe decirse que “tributarán, en todo caso, las *adquisiciones* por título lucrativo...”.

La misma observación merece el artículo 4º.2, donde se debe sustituir, por igual motivo, la palabra “transmisiones” por “adquisiciones”. Este precepto establece el aplazamiento de las liquidaciones tributarias de las adquisiciones de créditos ilíquidos o de cuantía desconocida. La ubicación sistemática de este precepto puede ser discutible porque, aunque dentro del ADF70 se encontraba en el artículo 14, entre los principios generales del impuesto, su colocación depende de que se considere como un motivo de aplazamiento de la liquidación de un hecho imponible ya perfeccionado, en cuyo caso su sitio estaría en el capítulo XI donde se regula la gestión del impuesto; o que, por el contrario, se considere como una causa de no perfección del hecho imponible hasta el momento en que el crédito sea líquido o se conozca su cuantía, en cuyo caso estaríamos más bien ante una circunstancia asimilable a las condiciones suspensivas a que se refiere el artículo 6 del Texto Refundido y la norma debería estar dentro de este capítulo de disposiciones generales.

Parece claro que en una adquisición lucrativa *mortis causa*, la iliquidez de un crédito integrante del caudal no modifica el hecho imponible del impuesto que, en todo caso, queda totalmente perfeccionado en la fecha de fallecimiento del causante. En las adquisiciones lucrativas *inter vivos* la iliquidez del crédito transmitido no afecta a la validez ni a la eficacia inmediata del contrato, sino simplemente a la exigibilidad del crédito por parte del adquirente del mismo. Por tanto, parece que nos encontramos ante una causa de aplazamiento de la liquidación y, en consecuencia, es aconsejable trasladar esta norma al capítulo de gestión del impuesto.

Distinto es el caso del artículo 6 que se refiere a las condiciones suspensivas y dice que se calificarán conforme a la legislación civil y se

aplazará la liquidación. En este caso no estamos propiamente ante un aplazamiento de la liquidación, sino ante un hecho imponible incompleto que no alcanza su perfección hasta que la condición se cumple, sin perjuicio de la retroacción de los efectos al momento de constitución de la obligación. Nos encontramos ante un acto sometido a condición suspensiva cuyos efectos son los previstos por la Ley 519 del Fuero Nuevo y el artículo 1.120 del Código Civil.

Dentro del propio artículo 4º.2 del Texto Refundido nos encontramos con una remisión al reglamento para concretar los términos en que se va a producir el aplazamiento de la liquidación. En el texto original del artículo 14.1 del ADF70 no existe tal remisión, sino que directamente se establece que el documento se presentará a liquidación en el plazo de treinta días desde que el crédito sea líquido o se conozca su cuantía. Es correcto el cambio de criterio del Texto Refundido porque nos encontramos ante una norma típicamente reglamentaria que no debe ser elevada al rango de ley.

El artículo 4º.3 habla de los créditos incobrables, diciendo que sólo se considerarán como tales los que hayan sido judicialmente perseguidos. No se dice cuál es la consecuencia de que un crédito sea incobrable, y cabe suponer que consistirá en que la adquisición de tales créditos no está sometida al impuesto. Partiendo de esta premisa, es más que dudosa la legalidad de esta disposición que, así entendida, constituye un supuesto de no sujeción al impuesto. Si tenemos en cuenta que el hecho imponible fue redefinido íntegramente por la Ley Foral 3/2002, de 14 de marzo, podemos concluir que la adquisición a título gratuito de un crédito que resulte incobrable está sujeta al impuesto y el artículo 14.3 del ADF70, de donde procede el precepto comentado, fue derogado por la Ley Foral citada. Es cierto que este artículo no se encuentra entre la relación de normas derogadas que se contiene en la disposición derogatoria de la Ley Foral 3/2002, pero ha de tenerse en cuenta que dicha relación es meramente ejemplificativa, dado que se derogan “cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en la presente Ley Foral”.

En consecuencia, la calificación de un crédito como incobrable puede dar lugar a una pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas, sea del causante si la incobrabilidad es anterior al fallecimiento (en cuyo caso el crédito no formará parte del caudal o se integrará con valor cero, porque es un bien perdido), sea del adquirente en caso de que el crédito haya devenido incobrable después de haber sido adquirido a título lucrativo.

Por todo ello entendemos que el apartado 3 del artículo 4º debe ser suprimido.

El párrafo 2º del artículo 5º.1 (“contra la anterior presunción sólo podrá prevalecer la prueba bastante”), aunque procede literalmente del artículo 39.1 del ADF70, tiene una redacción mejorable. Se aconseja suprimirlo y decir en el actual párrafo 1º del mismo apartado lo siguiente: “1. Sin perjuicio de..., se presumirá salvo prueba en contrario que...”.

El artículo 7º del Texto Refundido contempla el caso de las transmisiones de cuantía no determinada y procede del artículo 17.5 del ADF70. En primer lugar hay que decir nuevamente que el impuesto grava adquisiciones y no transmisiones, por lo que no parece adecuado hablar de estas últimas. Pero además este Consejo considera que el artículo 7º debe suprimirse porque el 17.5 del ADF70 de donde trae causa se refiere a la indeterminación de las participaciones hereditarias, supuesto que ya se encuentra regulado en el artículo 51, en la sección de normas especiales para la liquidación de las adquisiciones *mortis causa*.

b) Hecho imponible (artículos 9 a 11)

El primer inciso del artículo 9º hace referencia al artículo 1º: “En los términos establecidos en el artículo 1, se hallan sujetas...”. A su vez, el artículo 1º.1 efectúa una remisión a “los términos establecidos en esta Ley Foral”, con lo que nos encontramos ante una remisión doble y recíproca difícilmente explicable. Ya hemos dicho, al comentar el artículo 1º, que se produce una duplicación de una misma norma en los artículos 1º.2 y 8º del Texto Refundido que debe resolverse eliminando —en los términos ya indicados— el apartado 2 del artículo 1º, así como la referencia al artículo 1º contenida en este primer inciso del artículo 9º, que estaría mejor redactado

si dijese simplemente: “Constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...”.

Por otra parte, las adquisiciones sujetas son sólo las de personas físicas y esta restricción debería ser incluida en el artículo que delimita el hecho imponible, sea mediante un apartado 2 en el que se excluyan las personas jurídicas, sea mediante la incorporación de la referencia a las personas físicas en lo que ahora es apartado único del artículo 9º.

c) Sujetos pasivos y responsables del tributo (artículos 15 a 18)

El párrafo 2º de la letra a) del artículo 17 habla del “resultado de la venta de los valores que sea necesario”, sin que parezca justificada, habida cuenta de la estructura actual del lenguaje, la inclusión de los vocablos “que sea necesario”.

También se observa en este artículo [letras a), b) y c)], que se exceptúan de responsabilidad tributaria a quienes libran cheques bancarios o realizan bienes con el exclusivo fin de pagar el impuesto. En los tres casos contemplados se hace depender la liberación de responsabilidad de la previa autorización de dichas operaciones por la Administración acreedora del impuesto. Esta norma tiene su antecedente en el artículo 34 del ADF70, donde el requisito de la previa autorización administrativa no se encuentra recogido, por lo que nos hallamos ante una ampliación *ultra vires* del contenido de la norma objeto de refundición. A juicio de este Consejo, debe ser suprimido el requisito de la autorización previa.

En la letra d) del artículo 17 se puede apreciar que se ha transformado en subsidiaria la responsabilidad del funcionario que autoriza el cambio de sujeto pasivo en cualquier tributo sin exigir justificación del pago del impuesto. El artículo 120 del ADF70 califica esta responsabilidad como solidaria, circunstancia que no ha pasado inadvertida al redactor del Texto Refundido que, por las razones que se exponen en el informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, ha optado por transformar la responsabilidad en subsidiaria.

Sin despreciar las razones que han conducido a esta solución, este Consejo tiene que advertir de la ilegalidad del cambio, dado que la autorización para refundir no autoriza, en ningún caso, a modificar la legislación vigente, que seguirá estando en vigor a pesar de lo que diga en contra el Texto Refundido. De este modo, la bienintencionada voluntad de transformar el carácter de la responsabilidad puede derivar en motivo de confusión y de inseguridad jurídica puesto que, como decimos, la responsabilidad seguiría siendo solidaria.

Reiterada doctrina del Tribunal Supremo sobre las modificaciones introducidas por el Texto Refundido afirma que el Texto Refundido no prevalece sobre las normas refundidas en todo aquello que las contradigan:

“...lo que sucede es que el discutido art. 37, en su expresión literal, no concuerda con lo que establecían los preceptos legales para cuya refundición se dictó el texto al que pertenece, que deben prevalecer en todo cuanto el texto que los refundió los contradigan.” (STS 3 de marzo de 1980).

“...si bien los Decretos que aprueban los Textos Refundidos tienen rango de ley, no es menos cierto que mediante una refundición no pueden introducirse modificaciones en las normas que se refunden.” (STS de 26 de diciembre de 1989).

“Hemos de dar la razón al recurrente, como venimos haciendo en casos similares, y ello por aplicación de la Doctrina emanada entre otras en las Sentencias del Tribunal Supremo de 18-3-1996, 19-5-1997, 24-5-1997 y 22-10-1997 que sostiene que la autorización otorgada por la disposición final 5ª de la Ley 50/1984 de Presupuestos Generales para 1985, renovada por la disposición final 7ª de la Ley 21/1986, para regularizar, aclarar y armonizar la legislación vigente sobre derechos pasivos, no alcanzaba a la modificación sustancial de las normas a refundir, si tal modificación implicaba una limitación o supresión de derechos por aquélla concedidos, concretamente el de percibir una indemnización en concepto de mejora de clases pasivas, y en concreto la indemnización correspondiente a favor de los funcionarios que se

inutilicen en acto de servicio, reconocida por el art. 2.1 de la Ley 19/1974.” (STS de 20 de mayo de 1999).

d) Base imponible (artículos 19 a 30)

El último párrafo del artículo 19 introduce las palabras “entre sí”, que no figuran en el artículo 30.5 del ADF70, según redacción dada por la Ley Foral 3/2000. Esta novedad puede considerarse como una aclaración de la norma precedente, puesto que es propio de un impuesto de tarifa progresiva que se establezcan previsiones que eviten la reducción del impuesto mediante el fraccionamiento de la base. Por ello parece que en el espíritu de la norma está el que las prestaciones de seguros también se acumulen entre sí y no sólo al resto de los bienes que integran la adquisición hereditaria.

El artículo 21.4, procedente del 57.12 del ADF70, dispone que la mera manifestación del testador o los herederos de que determinados bienes no forman parte de la herencia no es bastante para excluirlos de la liquidación. Para ello exige el precepto que esta circunstancia “se justifique con documento fehaciente y adecuado a la naturaleza de los bienes”. Aunque esta limitación no es novedad respecto del ADF70, puede considerarse contraria al principio constitucional de interdicción de la indefensión en la medida en que restringe, sin fundamento bastante, los medios probatorios que pueden utilizarse para acreditar que los bienes no pertenecen a la herencia. Además, el texto literal del precepto no concreta ni delimita a qué bienes se aplicará esta norma, lo que permitiría hipotéticamente exigir al contribuyente que acreditase documentalmente la no pertenencia al causante de cualquier bien existente en el mundo. Este no es, obviamente, el sentido y la finalidad de la norma. Hay que suponer que sólo podrá aplicarse cuando existan indicios, presunciones o pruebas de que los bienes pertenecieron al causante y, en tal caso, no parece admisible que se limiten las posibilidades probatorias del sujeto pasivo, que puede utilizar en su beneficio todos los medios previstos por los artículos 107 y siguientes de la LFGT. Debe, por tanto, suprimirse la restricción probatoria, limitada a los documentos fehacientes y adecuados a la naturaleza de los bienes.

El artículo 22, que regula el ajuar doméstico, permite prueba en contrario de la existencia y de la valoración del ajuar. Aunque la prueba en contra no se menciona en el artículo 37 del ADF70, ni existe justificación de este cambio en el informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad, hay que entender que la novedad es simplemente aclaratoria y se deduce de una interpretación del artículo 37 como una presunción que, de conformidad con el artículo 110.1 de la LFGT, admite prueba en contrario. Es, pues, jurídicamente admisible.

En el artículo 23.a) parece que faltan las palabras que marcamos con cursiva en la siguiente frase: "...salvo prueba fehaciente de que tales bienes fueron transmitidos por aquél y se hallen en *poder de* persona distinta de un heredero...".

En este mismo artículo y letra a), hay un segundo párrafo en el que se limitan las posibilidades probatorias de la no pertenencia de bienes al causante, exigiéndose documento público. Sobre esta restricción hay que hacer el mismo comentario que hemos realizado sobre la contenida en el art. 21.4, puesto que no es fácil de compatibilizar con el derecho a la defensa proclamado por el artículo 24 de la Constitución.

El artículo 25 permite la deducción de todas las deudas que se justifiquen suficientemente, salvo que sean deudas "a favor de los herederos o legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, parejas estables, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos, aunque renuncien a la herencia". Esta salvedad procede de la redacción dada al artículo 45.3º del ADF70 por la Ley Foral 6/2000, de 3 de julio, pero hay que señalar que en la redacción vigente del citado artículo 45.3º se exceptúan de la salvedad las deudas a que se refieren los números 1º y 2º del mismo artículo 45. Esta exclusión de la salvedad no ha sido incorporada al artículo 25, sin que consten los motivos que justifiquen este proceder, que puede considerarse contrario a los límites establecidos por la ley delegante.

El apartado 3 de este artículo 25 mejoraría si en el inciso final se mencionase la prescripción: "...y verificado el pago o declarada la exención o *prescripción*, en su caso."

El artículo 29 es una norma nueva que no existe en la actualidad. Dice lo siguiente: “Cuando el seguro se hubiese contraído por cualquiera de los cónyuges con cargo a la sociedad de conquistas o gananciales y el beneficiario fuese el cónyuge sobreviviente, la base imponible estará constituida por la totalidad de la cantidad percibida.”

El informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad dice que esta norma está inspirada en otra similar que rige en Vizcaya. Ahora bien, aunque el ordenamiento vizcaíno haya optado por esa solución, lo cierto es que la misma no se contempla en las normas navarras que han de ser objeto de refundición y que, como el propio informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad reconoce, existen otras soluciones diferentes, como la contenida en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Estado, que pueden ser incluso más adecuadas a la naturaleza del impuesto.

En cualquier caso lo que ahora interesa es que la refundición debe efectuarse con fidelidad a los textos vigentes y que el Gobierno de Navarra carece de poder para innovar el ordenamiento vigente a través del Texto Refundido. Se trata, por tanto, de una disposición *ultra vires* y, por tanto, ilegal.

e) Base liquidable (artículos 31 a 34)

En el artículo 32 es aplicable la observación ya realizada con carácter general a todos los preceptos que utilizan indebidamente el término “transmisiones” para referirse a las “adquisiciones” gravadas por el impuesto. Este artículo tiene una redacción muy confusa, pero hay que reconocer que el redactor del Texto Refundido se ha limitado a transcribir lo que ya dispone la Ley Foral 3/2002.

f) Deuda tributaria (artículos 35 a 37)

En el artículo 36 se echan en falta los tipos y tarifas contenidos en el artículo 48.1 (beneficencia e instrucción y legados a favor de pobres) y en el artículo 48.11 (legados a favor del alma) e instituciones religiosas. No consta

que estos preceptos estén derogados y deben ser incorporados al Texto Refundido, previa su interpretación de acuerdo con la realidad jurídica y social actual.

El artículo 37 corrige la doble imposición internacional de una forma técnicamente correcta, consintiendo la deducción de los impuestos pagados en el extranjero con el límite del impuesto que corresponde a los bienes en Navarra. El problema que plantea este artículo es que no se encontraba en la normativa anterior y ello suscita la duda de si es una regularización o aclaración o si, por el contrario, nos encontramos ante una disposición que rebasa los límites de la ley delegante. Hoy día, en todos los impuestos directos se corrige la doble imposición internacional y la técnica utilizada es la que se ha incorporado al Texto Refundido. Por otra parte, las circunstancias sociales y económicas de Navarra son hoy radicalmente distintas de las de 1970 en lo que a relaciones internacionales se refiere. Por tanto, nos inclinamos por considerar que la introducción de esta norma nueva se debe simplemente a una interpretación evolutiva de la antigua legislación que consiste en la integración de una laguna de Derecho mediante la aplicación de la norma supletoria del Estado.

g) Normas especiales (artículos 40 a 55)

En el artículo 40.1.a) se establece la valoración del usufructo temporal, a razón de un 2 por 100 del valor total de los bienes por cada año de duración, sin exceder del 70%. El artículo 132.1.A) del ADF70 se establece que el valor mínimo del usufructo temporal será el 10% del valor total de los bienes y esta norma, que no ha sido incorporada al Texto Refundido, no puede ser omitida sin vulnerar los límites de la delegación.

La letra e) del artículo 47.3 debe constituir un apartado independiente (apartado 4) dentro de este artículo, pues así parece que lo exige el propio texto de la norma (“lo dispuesto en este artículo se aplicará a los casos de sustitución de legados”) y como apartado independiente figuraba también en el artículo 58.6 del ADF70.

Lo que dispone el artículo 51 (aplazamiento de la liquidación en caso de adquirente indeterminado) está tomado literalmente del artículo 17.5 del ADF70, pero a la vez es contradictorio con el artículo 52.2 del mismo texto, según el cual “si no fuesen conocidos los causahabientes, se girará la liquidación por la escala correspondiente a la sucesión entre extraños, sin perjuicio de la devolución que proceda una vez que aquéllos fuesen conocidos.”

Parece más acorde con la naturaleza del impuesto la norma del artículo 52.2, puesto que no se adivina la razón por la que ha de aplazarse la exigencia de un tributo cuyo hecho imponible ha sido ya perfeccionado y que puede cobrarse con cargo al patrimonio separado constituido por la herencia yacente, que se encuentra dotado de administración por decisión testamentaria o judicial.

Sugerimos, por tanto, que se reflexione sobre el mejor modo de resolver la antinomia entre los artículos 17.5 y 52.2 del ADF70.

h) Disposición transitoria

Como ya dijimos al hablar de la estructura del proyecto, la disposición transitoria debería formar parte del Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido y no del propio Texto Refundido.

El apartado 1 de la disposición transitoria dispone que seguirán en vigor, con el carácter de preceptos reglamentarios, las disposiciones del ADF70 y las demás que no se opongan al Texto Refundido. Esta fórmula genérica de delimitar normas que siguen vigentes con rango reglamentario no es, en términos generales, plenamente respetuosa con el principio de seguridad jurídica porque puede generar importantes dudas sobre el derecho aplicable. Pero en un caso como el presente, en el que es necesario —por causa de la especialidad del ordenamiento navarro y del carácter del ADF70 a que nos hemos referido en el precedente apartado A)— discriminar qué preceptos deben ser objeto de refundición en función de su contenido, no parece jurídicamente aceptable que permanezcan en la indeterminación de una fórmula tan genérica los preceptos que se seguirán aplicando como

normas reglamentarias. Es necesario, a juicio de este Consejo, especificar cuáles son los textos que, con carácter de norma reglamentaria, se aplicarán hasta que se aprueba por el Gobierno de Navarra el Reglamento del impuesto.

Por otra parte, tampoco es aceptable, desde el punto de vista jurídico, la degradación de rango de los artículos 5 y 8 de la Ley Foral 14/1995, de 30 de diciembre, así como la de aquellos otros preceptos que deban considerarse elevados de rango por obra de estos dos artículos, efecto que debe comprobarse si se produce en relación con los artículos 216 y 217 del ADF70. El Gobierno de Navarra debe refundir las disposiciones legales vigentes y carece de facultad para deslegalizar materias que han sido reguladas por Ley Foral.

i) Disposición derogatoria

Reiteramos la observación, ya efectuada antes, sobre la colocación sistemática de esta disposición derogatoria, que debería situarse al final del texto del Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido.

El apartado 1 de la disposición derogatoria declara derogados “los preceptos anteriores que se opongan a lo dispuesto en el presente Texto Refundido”.

En concordancia con lo señalado respecto de la disposición transitoria, la derogación, por razones de seguridad jurídica, especialmente relevantes en este caso, ha de ser precisa y completa. El Texto Refundido deroga toda la legislación anterior en cuanto es sustituida por sus previsiones. Una fórmula de este tipo podría salvar expresamente la vigencia transitoria, con valor reglamentario, de las normas del ADF70: “Sin perjuicio de lo previsto en la disposición transitoria, quedan derogadas todas las normas reguladoras del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”

j) Observación final

El contraste del Texto Refundido con el ADF70 permite indicar que hay una serie de preceptos de este último que no han sido objeto de comentario

en las páginas precedentes y no han sido incorporados al Texto Refundido. Nos referimos a los artículos 10, 15, 24, 25, 27, 40.4, 54.3, 56. 57 apartados 6, 7 y 8, 113, 114.5, 214.6 y 8, 127 (por remisión del artículo 67).

Como dijimos en su momento, estos preceptos no deben ser incorporados al texto refundido en la medida en que su contenido no merezca el calificativo de norma materialmente legal, en el sentido que hemos dado a este término en las observaciones preliminares al contenido del texto refundido.

Pero, en cualquier caso, entendemos que no pueden excluirse de la refundición —aunque sean normas de procedimiento o formales— los preceptos que hayan sido incorporados al texto del ADF70 por una ley foral del Parlamento de Navarra.

En esta última situación se encuentran los artículos 40.4 y 113 del ADF70, redactados por la Ley Foral 6/2000.

III. CONCLUSIÓN

Salvadas las objeciones de legalidad que hemos realizado a los artículos: 17, 21.4, 25, 29, 36 y 40.1.a) del Texto Refundido, así como a la disposición transitoria y a la derogatoria, e incorporados al texto refundido los preceptos legales a que hemos aludido en la "observación final", el proyecto de Decreto Foral Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es ajustado a Derecho.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.