

<p>Expediente: 65/2003 Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dictamen: 70/2003, de 15 de diciembre</p>

DICTAMEN

En Pamplona, a 15 de diciembre de 2003

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Francisco Javier Martínez Chocarro, 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: Formulación y tramitación de la consulta

El día 5 de noviembre de 2003 tuvo entrada en este Consejo un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 16.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora, LFCN), se recaba dictamen preceptivo, sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 27 de octubre de 2003, según certificación del Director General de Presidencia, por delegación del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior.

En el expediente figuran, entre otros, los siguientes documentos:

1. Informe de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, de 19 de septiembre de 2003, relativo al trámite de información pública y remisión al Consejo de Navarra del proyecto de Decreto Foral.

2. Orden Foral 284/2003, de 23 de septiembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se da audiencia del proyecto de Decreto Foral a varias instituciones y organizaciones sociales.
3. Texto del proyecto de Decreto Foral que se adjunta a la Orden Foral 284/2003.
4. Alegaciones presentadas por algunas de las organizaciones consultadas: Colegio de Abogados de Pamplona, Decanato Territorial de Navarra del Colegio de Registradores, Asociación de Consumidores de Navarra "Irache".
5. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, de 27 de octubre de 2003, sobre el contenido del proyecto de Decreto Foral.
6. Texto del proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra.
7. Informe del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda, de 29 de octubre de 2003, relativo a la remisión del proyecto al Consejo 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).

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD), se dicta en ejecución y desarrollo del Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Foral

Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre (en adelante, TRISD), por lo que procede emitir dictamen preceptivo de acuerdo con lo previsto por el citado artículo 16.1.f) de la LFCN.

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. En uso de tal competencia se aprobó el TRISD, cuya disposición final autoriza al Gobierno de Navarra para dictar cuantas disposiciones reglamentarias sean precisas para el desarrollo y ejecución del Texto Refundido.

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con la Ley Foral 23/1983, de 11 de abril, del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (desde ahora, LFGACFN), corresponde al Gobierno de Navarra la potestad reglamentaria (artículo 4.1) y en concreto la aprobación, mediante Decreto Foral, de los reglamentos precisos para el desarrollo y ejecución de las leyes forales (artículo 10.k), y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 55.1º).

En consecuencia, el proyecto de Decreto Foral examinado se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado.

II.3ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

Conforme al artículo 51 de la LFGACFN, 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, 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 audiencia 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, 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.

El Consejero de Economía y Hacienda, en virtud de Orden Foral 284/2003, de 23 de septiembre, acordó someterlo a audiencia pública, disponiendo su remisión al Ilustre Colegio Notarial, a los M.I. Colegios de Abogados de Pamplona, Tudela, Tafalla y Estella, al Decanato Territorial de Registradores de Navarra, a la Asociación Española de Asesores Fiscales (Delegación Territorial Zona 12ª), a Gestores Administrativos de Navarra, y a la Asociación de Consumidores de Navarra "Irache".

Constan en el expediente las alegaciones presentadas por algunas de estas entidades, tal como se ha señalado en los antecedentes de este dictamen.

El texto del proyecto ha sido objeto de estudio e informe por parte del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra y también ha sido informado 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. Marco normativo

La regulación legal de las materias que se contienen en el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RFIR, se encuentra en el reciente TRISD, el cual es el principal marco legal de referencia para contrastar la legalidad del proyecto sometido a dictamen.

II.5ª. Examen del proyecto de Decreto Foral

A) Estructura del proyecto de Decreto Foral

El proyecto consta de un único artículo en el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; una disposición adicional, que modifica el apartado 2 del artículo 94 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados exceptuando del régimen de autoliquidación de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados los documentos presentados a liquidación administrativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; una disposición derogatoria de las disposiciones reglamentarias hasta ahora vigentes; y una disposición final que prevé la entrada en vigor del Decreto Foral el día primero de enero de 2004.

B) Justificación de la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La aprobación de normas reglamentarias del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones responde a un mandato implícito en la disposición transitoria del Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprobó el TRISD. La citada disposición prorrogó la vigencia de las Normas aprobadas por Acuerdo de la Diputación Foral de 10 de abril de 1970, hasta la aprobación del Reglamento del Impuesto. En este texto refundido se han unificado normas legales de muy distinta procedencia y el contenido de las normas de 1970 no siempre está debidamente coordinado con el texto legal, lo que obliga al intérprete a efectuar complejas operaciones de hermenéutica jurídica.

La aprobación de este reglamento satisface, por tanto, una necesidad técnica, además de ser vehículo en el que se plasman y concretan las opciones de desarrollo de la ley que legítimamente corresponden al Gobierno de Navarra.

C) Estructura del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El reglamento contiene una exposición de motivos y 58 artículos distribuidos en los siguientes nueve capítulos:

Capítulo I. Disposiciones Generales (artículos 1 a 3).

Capítulo II. Hecho imponible (artículos 4 a 9).

Capítulo III. Sujetos pasivos y responsables (artículo 10).

Capítulo IV. Base imponible (artículos 11 a 26).

Capítulo V. Prescripción (artículo 27).

Capítulo VI. Normas especiales (artículos 28 a 31).

Capítulo VII. Gestión del impuesto (artículos 32 a 53).

Capítulo VIII. Devolución del impuesto (artículo 54).

Capítulo IX. Obligaciones formales (artículos 55 a 58).

D) Disposiciones Generales (artículos 1 a 3)

Consta el primer capítulo de tres artículos, el primero de los cuales define el objeto material del impuesto, bajo la rúbrica "concepto de incremento de patrimonio". Se dice que es incremento de patrimonio sujeto al ISD "toda incorporación de bienes y derechos" que tenga por causa alguno de los hechos imponibles del tributo. En realidad el concepto de incremento de patrimonio sujeto es más amplio que el de incorporación de bienes y derechos, dado que también está sujeta la condonación de deudas efectuada con ánimo de liberalidad. Por ello se sugiere modificar la definición, con el fin de que se comprendan en ella no sólo las incorporaciones patrimoniales de bienes, sino todo aumento patrimonial que tenga por causa un acto o negocio contemplado por el artículo 8º del TRISD.

El artículo 2º, que se refiere a la afección de bienes, contiene normas sustantivas que no están en el TRISD, pero hay que tener en cuenta que este precepto no hace sino reproducir lo que ya se desprende del artículo 64 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT), desarrollando exclusivamente lo relativo a la nota marginal de afección que se hará constar en los registros públicos. La rúbrica del precepto es "afección de los bienes adquiridos" y, sin ser incorrecta, es aconsejable respetar la terminología de la LFGT que habla de "afectación".

El artículo 3º desarrolla el modo de convertir los valores fijados en moneda extranjera.

E) Hecho imponible (artículos 4 a 9)

Las normas sobre el hecho imponible son, generalmente, normas de rango legal, pues así lo exige el principio de reserva de ley tributaria. Ahora bien, ello no obsta a que en algunos casos los preceptos legales puedan ser concretados por normas reglamentarias, como sucede en el

presente caso en que la ley grava genéricamente los actos de carácter gratuito, *inter vivos* y *mortis causa*, de los que la herencia, el legado y la donación no son más que supuestos típicos pero no exclusivos.

Así, el artículo 4º, en ejecución de la ley, especifica los títulos sucesorios. El artículo 5º relaciona algunos negocios gratuitos *inter vivos*. El artículo 6º incluye entre los seguros de vida los de accidentes. En el artículo 6º se menciona la renuncia de derechos a favor de persona determinada, siendo aconsejable precisar que se trata de renuncia efectuada sin contraprestación o con ánimo de liberalidad.

Los artículos 7º a 10 desarrollan, de acuerdo con la ley, otros aspectos del hecho imponible del impuesto, algunos de los cuales son estrictamente procedimentales, como ocurre con el procedimiento para aplicar presunciones legales de hechos imponibles.

F) Sujetos pasivos y responsables (artículo 10)

Este capítulo sólo contiene un artículo en el que se concreta y delimita el alcance objetivo de la responsabilidad de quienes efectúan entregas de bienes, devoluciones de depósitos o autorizan el cambio de sujeto pasivo de un impuesto.

G) Base imponible (artículos 11 a 26)

El capítulo IV versa sobre la base imponible y contiene tres secciones referidas, respectivamente, a las adquisiciones *mortis causa* (artículos 11 a 22), a las adquisiciones *inter vivos* (artículos 23 a 25) y a la comprobación de valores (artículo 26).

a) Adquisiciones mortis causa

Sobre los preceptos que desarrollan la base imponible de las adquisiciones *mortis causa* conviene hacer dos observaciones:

La primera se refiere al artículo 12.3 que, bajo la rúbrica "determinación del caudal hereditario", se refiere al caso de que se ordene

a los herederos la entrega de legados libres de impuestos. El artículo 20.3 del TRISD dice que no se considerará el importe del impuesto como aumento de los legados para determinar la base liquidable. La norma legal opta por una solución pragmática y sencilla con el fin de evitar la compleja operación de la elevación de la base al íntegro con una tarifa progresiva. Para ello exime al legatario de pagar impuesto por la parte del legado consistente en la asunción por un tercero del pago de la cuota.

El proyecto del RISD va más lejos, puesto que añade que la cuota impositiva no será deducible a efectos de determinar la base de los demás causahabientes. Este es el criterio que también se ha adoptado en derecho común por el artículo 23.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

A juicio de este Consejo, la prohibición de deducir como gasto las cuotas del impuesto por parte de la persona que, según el testamento, debe soportarlas, tiene la finalidad de evitar el vacío de tributación que de otro modo se produciría. La norma legal no eleva al íntegro el legado, lo que supone que la base imponible del legatario estará constituida sólo por el importe del legado sin impuesto, a pesar de que lo que realmente recibe el heredero o de la herencia es el legado más el impuesto.

La norma reglamentaria desplaza sobre el heredero el peso del tributo que, según la ley, deja de pagar el legatario por la parte del legado consistente en el importe del impuesto que recae sobre el legado.

Aunque la norma tenga esta finalidad y no sea un simple descuido, este Consejo considera que carece de respaldo legal y, aún más, es contraria a la regla general del artículo 18 del TRISD, según el cual la base imponible del impuesto en las adquisiciones *mortis causa* es el valor neto de la participación individual de cada causahabiente en el caudal hereditario, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos adquiridos minorado por las cargas o gravámenes, deudas y gastos que fueren deducibles. Una norma así podría ser establecida por ley —y no sin suscitar alguna duda sobre su constitucionalidad en la medida en que

gravaría una capacidad económica inexistente o ficticia—, pero no puede serlo por un reglamento.

La segunda versa sobre el artículo 22.2, donde se regula el procedimiento para la deducción en la base imponible de las deudas del causante que se pongan de manifiesto después de ingresado el ISD. Según este precepto, la deducción se hará efectiva mediante devolución, sin intereses de demora, de la porción de impuesto que corresponda a la deuda no deducida.

Nuevamente se encuentra la inspiración de este precepto en el RISD de régimen común, cuyo artículo 94.2 establece una regla igual. Nuestra observación se dirige a la eliminación de los intereses de demora sobre la cantidad a devolver. Hay que tener en cuenta que el reglamento del Estado es de 1991, fecha en que todavía no se había promulgado la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente, donde se establece con carácter general el derecho a los intereses en caso de devolución de ingresos indebidos.

En nuestro ordenamiento foral, el artículo 9.1.b) de la LFGT dispone que es un derecho general del obligado tributario el de obtener, en los términos previstos por la LFGT, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 50.2.c) de esta Ley Foral, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto. A su vez, el artículo 142 de la LFGT dispone que los obligados tributarios y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en la Tesorería de la Comunidad Foral con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés de demora regulado en el artículo 50.2.c) de esta Ley Foral. Por tanto, el artículo 22.2 del proyecto de RISD, en tanto en cuanto deroga el derecho del interesado al abono de intereses de demora por cantidades indebidamente ingresadas en la Hacienda de Navarra, está viciado de nulidad.

b) Adquisiciones inter vivos

La sección segunda consta de tres artículos (23, 24 y 25), de los que sólo el 24 merece algún comentario en este lugar.

El artículo 24 regula el procedimiento para la devolución del impuesto por deudas del donante satisfechas por el donatario. Con este precepto se pretende desarrollar lo dispuesto por el artículo 27 del TRISD, que tiene el siguiente contenido:

"En las donaciones y demás adquisiciones lucrativas "inter vivos" equiparables serán deducibles las deudas que constituyan obligación personal del adquirente, así como las garantizadas por derechos reales, en la parte pendiente de pago, si concurren las circunstancias consignadas en el artículo 24 de esta Ley Foral y el adquirente ha asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda, todo ello sin perjuicio de la tributación que, en su caso, proceda conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados."

El tenor literal del artículo 24 del proyecto de RISD comienza con la frase siguiente: "El procedimiento para la devolución del impuesto a que se refiere el artículo 27 del Texto Refundido del impuesto se ajustará a las siguientes reglas...".

Como puede apreciarse, el artículo 27 del TR se refiere a la deducción de deudas en la base imponible, pero no a la devolución del impuesto, por lo que sugerimos la corrección del texto reglamentario para expresar mejor su finalidad, que parece ser la devolución de la parte proporcional de la deuda tributaria que corresponda a deudas del donante pagadas por el donatario después de hacer efectivo el pago del impuesto.

El precepto reglamentario establece un plazo de cuatro años para solicitar la devolución, contado desde el día de finalización del periodo reglamentario de declaración del impuesto. El plazo tiene carácter fatal, pues el último inciso del artículo 24.2ª del proyecto de RISD dice que "este plazo no admitirá interrupciones".

Un plazo de caducidad como éste tiene el carácter de requisito constitutivo del derecho a la devolución. De este modo, el reglamento está introduciendo un condicionante al derecho a la devolución de ingresos indebidos que no está previsto por la ley. Cosa distinta es que se establezca la prescripción por transcurso de cuatro años del derecho a la devolución del ingreso indebido, que tiene suficiente respaldo legal, pero esto no es lo que hace el texto comentado que incurre en este punto en un vicio de legalidad.

En la regla 3ª del citado artículo 24 se dice —siguiendo el criterio sentado por el reglamento estatal— que la devolución al donatario que paga deudas del donante "no incluirá intereses de demora". A este inciso, que a nuestro juicio es ilegal, le es de aplicación lo que más atrás hemos dicho respecto a las devoluciones sin intereses.

Sobre la sección tercera, que trata de la comprobación de valores, no hay ningún comentario relevante.

H) Prescripción (artículo 27)

El artículo 27 se limita a recordar los efectos interruptivos de la prescripción que tiene la presentación de documentos y declaraciones.

I) Normas especiales (artículos 28 a 31)

El capítulo VI, sobre normas especiales de liquidación del impuesto, tiene también dos secciones donde se contemplan separadamente las adquisiciones *mortis causa* y las adquisiciones *inter vivos*.

Respecto de las adquisiciones *mortis causa* se concreta, de acuerdo con el artículo 38 del TRISD, la posición del adquirente en función de los derechos que adquiera sobre los bienes (uso o disposición). También se establecen condiciones para que la renuncia del cónyuge a su participación en la sociedad de gananciales o conquistas no quede sujeta al impuesto como lo están, en general, las renunciaciones abdicativas.

En la sección segunda se desarrollan, de acuerdo con la ley, las reglas de acumulación de donaciones entre sí y a la herencia.

J) Gestión del impuesto (artículos 32 a 53)

El capítulo VII se descompone en tres secciones que establecen sucesivamente las normas generales (sección 1ª), las normas reguladoras de la declaración y liquidación administrativa del impuesto (sección 2ª) y las normas sobre autoliquidación (sección 3ª).

Las normas generales desarrollan los aspectos comunes de los procedimientos de gestión. Se establece y regula la competencia gestora del Departamento de Economía y Hacienda y la posibilidad de encomendar funciones liquidadoras a los Registradores de la Propiedad; el deber de presentar declaraciones o declaraciones-liquidaciones; las facultades de representación del presentador del documento; y, en fin, la colaboración externa en la presentación y gestión de liquidaciones.

En el régimen de declaración, regulado en los artículos 39 a 49, se abordan aspectos procesales y formales relativos a la presentación de documentos y/o declaraciones, los plazos para hacerlo y su prórroga o interrupción, el lugar de presentación, la tramitación de los documentos presentados, y otros aspectos del pago y la comprobación administrativa, que son todos ellos temas típicamente reglamentarios sobre los que no formulamos observación alguna.

Lo mismo cabe decir de las autoliquidaciones, cuya presentación y tramitación se regulan en los artículos 50 a 53 que no son susceptibles, a nuestro juicio, de ningún reproche legal.

K) Devolución del impuesto (artículo 54)

El capítulo VIII consta de un solo artículo de remisión al Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria.

L) Obligaciones formales (artículos 55 a 58)

El capítulo IX está integrado por los artículos 55 a 58.

Los artículos 55 y 56 desarrollan lo dispuesto por el artículo 56 del TRISD sobre cierre registral e inadmisión en oficinas o registros públicos de documentos que contengan actos o contratos sujetos a este Impuesto sin que se justifique el pago, exención o no sujeción, y sobre la obligación de los Juzgados y Tribunales de remitir al Departamento de Economía y Hacienda copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación.

El artículo 57 autoriza al Consejero de Economía y Hacienda para determinar la forma, condiciones y plazos para el cumplimiento de la obligación de información que tienen los notarios.

El artículo 58 permite al Departamento de Economía y Hacienda autorizar la presentación telemática de documentos.

III. CONCLUSIÓN

Con la salvedad de las observaciones de legalidad efectuadas en el cuerpo de este dictamen a los artículos 12.3, 22.2 y 24, reglas 2ª y 3ª, el proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es ajustado a Derecho.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.