

Expediente: 19/2005

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo.

Dictamen: 19/2005, de 13 de junio

DICTAMEN

En Pamplona, a 13 de junio de 2005,

el Consejo de Navarra, integrado por don Enrique Rubio Torrano, Presidente; don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario; y los Consejeros don Francisco Javier Martínez Chocarro, don Joaquín Salcedo Izu, don José María San Martín Sánchez, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo,

siendo ponente don Eugenio Simon Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 17 de mayo de 2005 tuvo entrada en el Consejo de Navarra 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), modificada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre, se recaba dictamen preceptivo sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo (en adelante designado como el Proyecto), tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 9 de mayo de 2005.

I.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral y contenido del expediente

El expediente remitido incluye, entre otros, los documentos que se reseñan seguidamente, de los que resulta la práctica de las siguientes actuaciones:

1. Mediante Orden Foral 53/2005, de 2 de marzo, el Consejero de Economía y Hacienda ordenó la iniciación del procedimiento de elaboración de la norma, designando al Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra como órgano encargado de su elaboración.

2. Atendiendo la sugerencia contenida en el informe de 7 de marzo del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, el Consejero de Economía y Hacienda dictó Orden Foral 56/2005, de 9 de marzo, por la que se sometió a información pública el Proyecto, mediante su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

3. Obran en el expediente sendas memorias justificativa, normativa, económica y organizativa, todas ellas de 22 de abril de 2005. Igualmente se ha incorporado informe de impacto por razón de sexo, de la misma fecha.

4. El Proyecto se puso en conocimiento de todos los departamentos del Gobierno de Navarra mediante correo electrónico remitido por el Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda, de fecha 25 de abril de 2005.

5. El Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda informó el Proyecto con fecha 2 de mayo de 2005.

6. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por Acuerdo de 9 de mayo de 2005, y previa propuesta del Consejero de Economía y Hacienda, tomó en consideración el proyecto a efectos de la petición de emisión del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra y declaró justificada la urgencia del expediente a los efectos previstos por el artículo 22 de la LFCN.

I.3ª. El proyecto de Decreto Foral

El proyecto sometido a consulta comprende una exposición de motivos, dos artículos, dos disposiciones transitorias y una disposición final.

La *exposición de motivos* explicita las razones por las cuales se considera necesario u oportuno reformar el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo.

Por un lado, la modificación viene exigida por la reforma que recientemente se ha operado en las exenciones antes establecidas sobre las entregas y adquisiciones intracomunitarias de ciertos materiales de recuperación, que han sido suprimidas y sustituidas por la inversión del sujeto pasivo, de forma que ahora son los adquirentes de los citados materiales de recuperación los que ostentan la condición de sujetos pasivos del impuesto y los transmitentes recuperan el derecho a deducir las cuotas soportadas.

Por razones de oportunidad se modifica también el procedimiento para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido por las operaciones de arrendamiento financiero, con el fin de propiciar la devolución inmediata de las cuotas soportadas y evitar costes financieros a las empresas del sector.

Otro de los aspectos de la reforma se refiere a la rectificación de bases imponibles originada por la imposibilidad de cobrar el Impuesto sobre el Valor Añadido repercutido en caso de insolvencia del deudor. La promulgación de la Ley Concursal (ley 22/2003, de 1 de septiembre), que ha entrado en vigor el 1 de septiembre de 2004, obliga a modificar las referencias que actualmente se realizan a los trámites de la antigua suspensión de pagos y quiebra. Por otra parte, es necesario adaptar el reglamento a la nueva regulación de las reducciones de la base imponible por impago de destinatarios no empresarios ni profesionales.

Se revisan también algunos aspectos del reglamento regulador de las obligaciones de facturación para simplificar los requisitos y formalidades de

la rectificación de facturas o documentos sustitutivos y su anotación registral.

El artículo primero se introduce modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Concretamente, las siguientes:

- a) Se suprime el artículo 8 bis que desarrolla la antigua exención de la entrega de materiales de recuperación y regula la renuncia a dicha exención, que hoy ya no existe.
- b) Se modifica el artículo 15, en la forma que se indica en el siguiente cuadro comparativo:

Texto vigente	Texto de la reforma
<p>1. En los casos a que se refiere el artículo 28 de la Ley Foral del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y enviar al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento en los que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el Decreto Foral 85/1993, de 8 de marzo, por el que se regula la expedición de facturas y la justificación de gastos y deducciones.</p> <p>La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas a deducir por el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y envío del documento que rectifique las facturas anteriormente emitidas.</p> <p>2. La modificación de la base imponible cuando se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto, así como en los casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se indican a continuación:</p> <p>1ª. Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:</p> <p>a). Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y contabilizadas por el acreedor en tiempo y forma.</p> <p>b). El acreedor tendrá que comunicar al Departamento de Economía y Hacienda, en</p>	<p>1. En los casos a que se refiere el artículo 28 de la Ley Foral del Impuesto, el sujeto pasivo estará obligado a expedir y remitir al destinatario de las operaciones una nueva factura o documento <u>sustitutivo en la</u> que se rectifique o, en su caso, se anule la cuota repercutida, en la forma prevista en el <u>artículo 13 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo.</u></p> <p>La disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas <u>que deba deducir</u> el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y <u>remisión</u> del documento que rectifique <u>al anteriormente expedido.</u></p> <p>2. La modificación de la base imponible cuando se dicte <u>auto judicial de declaración de concurso</u> del destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto, así como en los <u>demás</u> casos en que los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, se ajustará a las normas que se <u>establecen</u> a continuación:</p> <p>a) <u>_____</u> Quedará condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:</p> <p>1º. Las operaciones cuya base imponible se pretenda rectificar deberán haber sido facturadas y <u>anotadas en el libro registro de facturas expedidas</u> por el acreedor en tiempo y forma.</p> <p>2º. El acreedor tendrá que comunicar al Departamento de Economía y Hacienda, en</p>

<p>el plazo de un mes a contar desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, haciendo constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, a créditos adeudados o afianzados por Entes públicos, ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla en los términos previstos en el artículo 28 de la Ley Foral del Impuesto.</p> <p>A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos:</p> <p>a'). La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de emisión de las correspondientes facturas modificadas.</p> <p>b'). En el supuesto de quiebra o suspensión de pagos, la copia de la providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o del auto judicial de declaración de quiebra del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil acreditativa de los mismos.</p> <p>c'). En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor.</p> <p>2ª. El destinatario de las operaciones deberá comunicar al Departamento de Economía y Hacienda, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, consignando el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles.</p>	<p>el plazo de un mes <u>contado</u> desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, <u>y hará</u> constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, a créditos adeudados o afianzados por entes públicos ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 28 de la Ley Foral del Impuesto.</p> <p>A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos:</p> <p>a')-La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de <u>expedición</u> de las correspondientes facturas <u>rectificadas</u>.</p> <p>b')-En el supuesto de <u>concurso</u>, la copia del <u>auto judicial de declaración de concurso</u> del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil, <u>en su caso</u>, acreditativa de aquél.</p> <p>e')-En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor.</p> <p>b) <u>En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional</u>, deberá comunicar al Departamento de Economía y Hacienda, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente, la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, <u>en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en la letra a).</u></p> <p>Además de la comunicación a que se</p>
--	---

<p>Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se hayan recibido las facturas rectificativas el destinatario de las operaciones deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.</p> <p>3ª. La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente.</p> <p>3. En el caso de adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que el adquirente obtenga la devolución de los Impuestos Especiales en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes, se reducirá la base imponible en la cuantía correspondiente a su importe, quedando el sujeto pasivo obligado a expedir un nuevo documento equivalente a la factura que rectifique el original, en la forma indicada en el número 1 de este artículo.</p> <p>No obstante, no procederá modificar los importes que se hicieran constar en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 67 de este Reglamento.</p> <p>La variación en el importe de la cuota devengada se reflejará en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se haya emitido el correspondiente documento equivalente rectificativo, salvo que ya hubiera sido totalmente deducida por el propio sujeto pasivo. En este último supuesto no procederá regularización alguna de los datos declarados.</p>	<p>refiere <u>la letra anterior</u>, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se hayan recibido las facturas rectificativas <u>de las operaciones el citado destinatario de las operaciones</u> deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.</p> <p><u>Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor.</u></p> <p><u>c) La aprobación del convenio de acreedores, en su caso, no afectará a la modificación de la base imponible que se hubiera efectuado previamente.</u></p> <p>3. En el caso de adquisiciones intracomunitarias de bienes en las que el adquirente obtenga la devolución de los impuestos especiales en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes, se reducirá la base imponible en la cuantía correspondiente a su importe, quedando el sujeto pasivo obligado a expedir un nuevo documento equivalente a la factura que rectifique el original, en la forma indicada en el número 1 de este artículo.</p> <p>No obstante, no procederá modificar los importes que se hicieran constar en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 67 de este Reglamento.</p> <p>La variación en el importe de la cuota devengada se reflejará en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se haya <u>obtenido la devolución</u>, salvo que ya hubiera sido totalmente deducida por el propio sujeto pasivo. En este último supuesto no procederá regularización alguna de los datos declarados.</p>
---	--

- c) Se añaden dos nuevas letras, l) y m), al apartado 1 del artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este precepto regula el supuesto excepcional de devolución inmediata a determinadas personas y entidades que realizan operaciones que originan el derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y habitualmente no generan cuotas

devengadas que compensen las anteriores. La reforma consiste en añadir a la ya larga lista de operaciones con derecho a devolución inmediata las entregas de materiales de recuperación y las operaciones de arrendamiento financiero típicas.

- d) En fin, se modifica el artículo 61 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la forma que se expresa en el siguiente cuadro comparativo:

Texto vigente	Texto de la reforma
<p>Artículo 61. Rectificación de las anotaciones registrales.</p> <p>1. En los supuestos de rectificación de facturas o documentos análogos, los sujetos pasivos deberán rectificar igualmente las anotaciones contables correspondientes en un asiento o grupo de asientos único al finalizar cada periodo de liquidación.</p> <p>2. A tal efecto, dicho asiento o grupo de asientos deberá, debidamente diferenciado del resto de las anotaciones, especificar de forma precisa las facturas o demás documentos que se anulan o rectifican, la cantidad por la que se encontraban contabilizados los mismos, la enumeración o referencia clara al documento que da origen a la variación o anulación, y las nuevas cantidades a contabilizar, en caso de rectificación, según dichos documentos o facturas.</p> <p>3. Finalmente se anotarán los totales del asiento o grupo de asientos de variación o anulación, haciendo mención expresa a las correcciones, en más o en menos, que sean pertinentes a efectos del cálculo de la cuota impositiva devengada y de las deducciones del periodo de liquidación al final del cual se han realizado dichas rectificaciones.</p> <p>4. En caso de tratarse de bienes calificados como de inversión, las rectificaciones, en lo que afectara a la regularización de las deducciones por adquisición de los mismos, se anotarán en el Libro Registro de bienes de inversión junto a la anotación del bien a que se refieran.</p>	<p>Artículo 61. Rectificación de las anotaciones registrales.</p> <p>1. <u>Cuando los empresarios o profesionales hubieran incurrido en algún error material al efectuar las anotaciones registrales a que se refieren los artículos anteriores deberán rectificarlas. Esta rectificación deberá efectuarse al finalizar el periodo de liquidación mediante una anotación o grupo de anotaciones que permita determinar, para cada periodo de liquidación, el correspondiente Impuesto devengado y soportado, una vez practicada dicha rectificación.</u></p> <p>2. En caso de tratarse de bienes calificados como de inversión las rectificaciones, en lo que <u>afecten</u> a la regularización de las deducciones por adquisición de <u>aquellos</u>, se anotarán en el libro registro de bienes de inversión junto a la anotación del bien al que se refieran.</p>

El artículo segundo del Proyecto contiene las modificaciones que pretenden realizarse sobre el Reglamento por el que se regulan las

obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo. Son las siguientes:

- a) El artículo 4.2 regula los tiques como documentos sustitutivos, en determinados supuestos, de las facturas. La reforma consiste en eliminar la prohibición de sustituir la factura por el tique en los casos de expedición de documentos sustitutivos rectificativos.
- b) Se modifica también el artículo 13, en los términos que se reflejan en el siguiente cuadro comparativo:

Texto vigente	Texto de la reforma
<p>Artículo 13. Facturas o documentos sustitutivos rectificativos.</p> <p>1. Deberá expedirse una factura o un documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos 6º ó 7º de este Reglamento.</p> <p>2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura rectificativa en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley Foral del Impuesto, den lugar a la modificación de la base imponible.</p> <p>No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de envases y embalajes y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura, no será necesaria la expedición de una factura rectificativa, sino que se podrá practicar la rectificación en la factura que se expida por una operación posterior que tenga el mismo destinatario, restando el importe de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior, repercutiendo al destinatario de las operaciones únicamente el importe correspondiente a la diferencia, siempre que el resultado de la diferencia entre ambas magnitudes sea positivo y el tipo impositivo aplicable sea el mismo.</p>	<p>Artículo 13. Facturas o documentos sustitutivos rectificativos.</p> <p>1. Deberá expedirse una factura o un documento sustitutivo rectificativo en los casos en que la factura o documento sustitutivo original no cumpla alguno de los requisitos que se establecen en los artículos <u>6 ó 7</u> de este Reglamento.</p> <p>2. Igualmente, será obligatoria la expedición de una factura <u>o, en su caso, documento sustitutivo rectificativo</u> en los casos en que las cuotas impositivas repercutidas se hubiesen determinado incorrectamente o se hubieran producido las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley Foral del Impuesto, <u>dan</u> lugar a la modificación de la base imponible.</p> <p>No obstante, cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución <u>de mercancías o</u> de envases y embalajes <u>que se realicen con ocasión de un posterior suministro que tenga el mismo destinatario</u> y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido <u>factura o documento sustitutivo</u>, no será necesaria la expedición de una factura <u>o documento sustitutivo rectificativo</u>, sino que se podrá practicar la rectificación en la <u>factura o documento sustitutivo que se expida por dicho suministro</u>, restando el importe de las <u>mercancías o</u> de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior, <u>repercutiendo al destinatario de las operaciones únicamente el importe correspondiente a la diferencia, siempre que el resultado de la diferencia entre ambas magnitudes sea positivo y el tipo impositivo aplicable sea el mismo.</u> La rectificación se</p>

<p>Quando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos que se autoricen por el Departamento de Economía y Hacienda, no será necesaria la especificación de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del periodo a que se refieran.</p> <p>3. La expedición de la factura o del documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, obliguen a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, se hubiesen producido las circunstancias a que se refiere el artículo 28 de la Ley Foral del Impuesto.</p> <p>4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura o de un nuevo documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos identificativos de la factura o del documento sustitutivo rectificadas, así como la rectificación efectuada. Dicha factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, por los artículos 6º ó 7º de este Reglamento.</p>	<p><u>podrá realizar de este modo siempre que el tipo impositivo aplicable a todas las operaciones sea el mismo, con independencia de que su resultado sea positivo o negativo.</u></p> <p>3. La expedición de la factura o del documento sustitutivo rectificativos deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirlos tenga constancia de las circunstancias que, conforme a los apartados anteriores, <u>obligan</u> a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto o, en su caso, <u>se produjeron</u> las circunstancias a que se refiere el artículo 28 de la Ley Foral del Impuesto.</p> <p>4. La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura o de un nuevo documento sustitutivo en el que se hagan constar los datos identificativos de la factura o del documento sustitutivo <u>rectificado</u>. <u>Dicha factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, por los artículos 6º ó 7º de este Reglamento. Se podrá efectuar la rectificación de varias facturas o documentos sustitutivos en un único documento de rectificación, siempre que se identifiquen todas las facturas o documentos sustitutivos rectificadas. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, así como en los demás casos en que así se autorice por el Departamento de Economía y Hacienda, no será necesaria la identificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificadas, bastando la determinación del período al que se refieran.</u></p> <p>5. <u>La</u> factura o documento sustitutivo rectificativo deberá cumplir los requisitos que se establecen, respectivamente, en los artículos 6 ó 7 de este Reglamento.</p>
--	--

<p>Quando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refieren las letras f), g) y h) del apartado 1 del artículo 6º de este Reglamento serán los que resulten de la rectificación que, en su caso, se haya efectuado de aquéllos.</p> <p>En cualquiera de los dos casos anteriores, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.</p> <p>5. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2 de este artículo.</p>	<p><u>Asimismo, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.</u></p> <p>Quando lo que se expida sea una factura rectificativa, los datos a los que se refieren las letras f), g) y h) del apartado 1 del artículo 6 de este Reglamento expresarán la <u>rectificación efectuada. En particular, los datos que se regulan en las letras f) y h) del citado apartado 1 del artículo 6 se podrán consignar, bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.</u></p> <p><u>Quando lo que se expida sea un documento sustitutivo rectificativo, los datos a los que se refieren las letras c) y d) del artículo 7 expresarán la rectificación efectuada, bien indicando directamente el importe de la rectificación, bien tal y como quedan tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación.</u></p> <p><u>En caso de que el documento rectificativo se expida como consecuencia de la rectificación de la repercusión del Impuesto y ésta oblique a la presentación de una declaración-liquidación extemporánea o se pueda sustanciar a través de la presentación de una solicitud de devolución de ingresos indebidos, en él deberá indicarse el período o períodos de declaración-liquidación en el curso de los cuales se realizaron las operaciones.</u></p> <p>6. Únicamente tendrán la consideración de facturas rectificativas las que se expidan por alguna de las causas previstas en los apartados 1 y 2. <u>En particular, las facturas que se expidan en sustitución de documentos sustitutivos expedidos con anterioridad no tendrán la condición de rectificativas, siempre que los documentos sustitutivos expedidos en su día cumplieren los requisitos establecidos en el artículo 7 de este Reglamento.</u></p>
---	---

- c) También se corrige la disposición transitoria única del Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo, sustituyendo la remisión que en ella se contiene al artículo 2º.2 del Decreto Foral 85/1993, de 8 de marzo, por la remisión del artículo 2º.1 del mismo Decreto Foral.

El Proyecto contiene además dos disposiciones transitorias que contemplan, respectivamente, la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por causa de quiebra o suspensión de pagos del destinatario de las operaciones gravadas, cuando el proceso concursal se rija por las normas anteriores a la Ley 22/2003, de 9 de julio; y la aplicación retroactiva de las normas sobre rectificación de facturas y documentos justificativos, a partir de 30 de junio de 2004.

En fin, la disposición final única establece los criterios de entrada en vigor del Decreto Foral.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo y urgencia del dictamen

El Proyecto sometido a consulta modifica dos reglamentos dictados en desarrollo de leyes forales por lo que el dictamen del Consejo de Navarra tiene carácter preceptivo, de conformidad con el artículo 16.1.f) de la LFCN.

Por otra parte, el Gobierno de Navarra ha puesto de manifiesto la urgencia del expediente y, atendida esta sugerencia, el Consejo de Navarra emite el dictamen dentro de un plazo inferior al de veinticinco días hábiles.

II.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

La Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (en adelante, LFGN) ha llevado a cabo la cabal regulación del procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro (Capítulo IV del Título IV, artículos 58 a 63), a partir de su entrada en vigor el 1 de marzo de 2005. El procedimiento de elaboración del Proyecto que nos ocupa se inició el día 2 de marzo de 2005, por lo que resultan aplicables los preceptos de la citada ley foral.

De acuerdo con los preceptos citados, el ejercicio de la potestad reglamentaria debe realizarse motivadamente, exigiéndose la presencia de un preámbulo en el que conste dicha motivación o bien referencia a los informes que sustenten la norma reglamentaria. En el presente caso, el texto dispone de la justificación legalmente exigida.

El procedimiento de elaboración de la norma se ha iniciado por el Consejero del Gobierno de Navarra competente en la materia, que designó como órgano responsable del procedimiento al Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra. Acompañan al Proyecto una memoria justificativa, una memoria normativa, económica y una memoria organizativa, en las que se justifican la oportunidad de la regulación y la adecuación de las medidas propuestas a los fines perseguidos. Se expresa el marco normativo en el que se inserta la propuesta. También se ha incorporado un informe de impacto por razón de sexo, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 62 de la LFGN.

No se incluye, sin embargo, en la memoria la relación de disposiciones afectadas y la tabla de vigencias de disposiciones anteriores sobre la misma materia, si bien ha de añadirse que el carácter limitado de la reforma, la mención de las normas afectadas en los documentos que obran en el expediente y la facilidad de identificación de las normas concernidas por la propuesta, permiten considerar como un mero defecto formal de escasa relevancia la omisión de la tabla de vigencias prevista por el artículo 59.3 de la LFGN.

El Proyecto ha sido sometido a audiencia de los ciudadanos, por afectar a sus derechos e intereses legítimos, mediante publicación del anteproyecto en el Boletín Oficial de Navarra, tal como ordena el artículo 60 de la LFGN, sin que se hayan formulado alegaciones.

También ha sido remitido a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y se examinó en la sesión de la Comisión de Secretarios Generales Técnicos de 4 de mayo de 2005.

Consta en el expediente el informe de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, en el que se mencionan los trámites que se han seguido para elaborar el Proyecto.

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

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

Al amparo de la Disposición Adicional 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 no sólo los tributos en particular, sino también las cuestiones generales, tanto sustantivas, como procedimentales, que afectan a todos los tributos. La expresión "régimen tributario" que utiliza el artículo 45 de la LORAFNA, acorde con la tradición foral, es el vehículo de actualización en el marco constitucional de la competencia plena que siempre ha ostentado Navarra para configurar su propio ordenamiento tributario, dentro de los límites que impone el Convenio Económico para articular y coordinar el ordenamiento tributario foral con el del Estado.

No obstante, las facultades de decidir sobre el contenido de la regulación del tributo se encuentran fuertemente limitadas cuando se trata del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que el artículo 32 del vigente Convenio Económico de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, dispone que "en la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado".

Se trata, pues, de una materia en la que la Comunidad Foral de Navarra está obligada a incorporar a su ordenamiento los mismos preceptos vigentes en régimen común.

Por otra parte, el Parlamento de Navarra ha hecho uso de la potestad legislativa que en esta materia le corresponde, mediante el establecimiento y regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA) posteriormente modificada en numerosas ocasiones, entre las que interesa destacar en este momento la reforma operada por Decreto Foral 4/2004, de 12 de enero, al amparo de la autorización contenida en el artículo 12 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

La disposición final tercera de la LFIVA encomendó al Gobierno de Navarra y al Consejero de Economía y Hacienda dictar "cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley Foral", y en uso y cumplimiento de tal autorización y mandato, el Gobierno de Navarra aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, mediante por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo (en adelante, RFIVA). El proyecto de Decreto Foral objeto de este dictamen modifica el citado RFIVA, y se encuentra, por tanto, amparado por la misma disposición final tercera de la LFIVA, en que se fundamentó la promulgación del RFIVA.

También es objeto de modificación el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo. Este Decreto Foral se dictó en ejercicio de otra habilitación reglamentaria específica, contenida en la disposición adicional decimoctava de la Ley Foral 19/1986, de 26 diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para 1987, declarada vigente de forma expresa por el apartado 2 de la disposición derogatoria de la Ley Foral 24/1996, de 30 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. En la medida en que el proyecto de Decreto Foral que nos ocupa modifica el régimen jurídico de las facturas, puede entenderse también amparado por la habilitación específica contenida en la citada disposición adicional decimoctava de la Ley Foral 19/1986.

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con los artículos 2, 7.12 y 55 de la LFGN, el Gobierno de Navarra ejerce la potestad reglamentaria, y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 12.3 y 55.2 de la LFGN).

En consecuencia, el proyecto de Decreto Foral examinado se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado, ya que tiene por objeto la modificación de otras normas reglamentarias también aprobadas mediante Decreto Foral.

II.4ª. Marco normativo

Según se desprende de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -singularmente de sus artículos 51 y 62.2-, así como de la LFGN —en particular, el artículo 56—, el ejercicio de la potestad reglamentaria de la Comunidad Foral de Navarra debe ejercerse con respeto a los principios de constitucionalidad, legalidad y jerarquía normativa, de tal modo que las disposiciones reglamentarias no pueden infringir la Constitución Española, la LORAFNA, las demás leyes ni aquellas otras disposiciones de carácter general de superior rango. Tampoco pueden regular materias reservadas a otras normas de superior jerarquía, ni establecer la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los derechos individuales, so pena de incurrir en vicio de nulidad de pleno derecho.

El proyecto de Decreto Foral dictaminado se cobija en el contexto de normas legales aprobadas por el Parlamento de Navarra, que constituyen los parámetros principales que han de servir de contraste para concluir sobre su adecuación al ordenamiento jurídico. Junto con dichas normas forales han de tenerse en cuenta también las normas estatales reguladoras del IVA, en la medida en que el Convenio Económico de Navarra obliga a la Comunidad Foral a adoptar las mismas normas sustantivas y formales que establece el Estado en esta materia.

Las leyes forales de referencia son, en esencia, las siguientes:

- a) De un lado la LFIVA, que ha sido modificada por otras disposiciones forales posteriores, de las que en este momento interesa principalmente el Decreto Foral 4/2004, de 12 de enero, dado que el reglamento que ahora se pretende aprobar tiene por objeto el desarrollo y ejecución de

los preceptos legales que han resultado modificados por la Ley Foral 2/2001.

- b) El deber de facturación está amparado, como ya hemos anunciado antes, por la disposición adicional decimoctava de la Ley Foral 19/1986, de 26 de diciembre de 1986, que fue expresamente mantenida en vigor por la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y no ha sido afectada por la disposición derogatoria de la LFGT.

II.5ª. Examen del contenido del Proyecto

A) Justificación

La norma que se pretende aprobar está justificada por las razones que indicadas al analizar su contenido en el apartado I.3ª de este dictamen y por la obligación que tiene Navarra –no mencionada en el la exposición de motivos del Proyecto- de incorporar a su ordenamiento normas iguales a las del Estado en materia de IVA.

B) Reformas del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

Si prescindimos de las modificaciones que constituyen simples cambios gramaticales para mejorar la redacción de los textos actualmente vigentes, las reformas del RFIVA afectan básicamente a:

1. El régimen tributario de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de materiales de recuperación.
2. La devolución del IVA soportado en operaciones de arrendamiento financiero.
3. La modificación de la base imponible por impago del destinatario de las operaciones gravadas.

La reforma del **régimen de los materiales de recuperación** consiste, como ya hemos dicho, en la adaptación del RFIVA a la nueva normativa legal que ha sustituido la exención de los recuperadores por un régimen de

inversión del sujeto pasivo, lo que permite a aquéllos recuperar el IVA soportado en sus adquisiciones.

El nuevo texto reglamentario desarrolla las previsiones legales mediante la derogación del artículo 8.bis —que desarrollaba la antigua exención— y la introducción de una nueva letra l) en el artículo 20.1 del RFIVA, para permitir la devolución inmediata del IVA soportado. Lo hace adaptándose a la normativa estatal contenida, en lo que ahora nos afecta, en el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero, por lo que no se puede hacer reproche de legalidad al nuevo texto. No obstante conviene hacer alguna observación de técnica legislativa porque el resultado final de la regulación —aun siendo fiel reflejo de las normas sustantivas y formales del Estado, tal como ordena el Convenio Económico— suscita más de una perplejidad:

- a) De una parte, el artículo 62 de la LFIVA, donde se establecen las operaciones que tienen derecho a la devolución inmediata del IVA soportado, no fue modificado por el Decreto Foral 4/2004, de 12 de enero y, por tanto, según este precepto legal, la devolución inmediata se aplica sólo a las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 18, 19 y 22 de esta Ley Foral y 64 de la Ley reguladora en régimen común del Impuesto sobre el Valor Añadido o no sujetas del artículo 68, número Cuatro, de esta última Ley. No se mencionan, como puede apreciarse, las operaciones de entrega de materiales de recuperación en las que se ha producido la inversión de sujeto pasivo, de acuerdo con la nueva redacción del artículo 31.1.2º.c) de la LFIVA.
- b) Por otra parte, la redacción del precepto reglamentario conduce a un resultado que probablemente es distinto del querido. La transformación de la exención en inversión de sujeto pasivo no puede tener más finalidad que la de permitir a los vendedores de materiales de recuperación (en terminología vulgar, chatarreros) recuperar el IVA soportado en sus adquisiciones. Estos operadores no ingresan IVA en Hacienda: antes, porque estaban exentos; ahora, porque el ingreso lo efectúa el adquirente que es quien tiene la condición de sujeto pasivo. Por tanto, la deducción inmediata del

IVA —de dudosa legalidad, aunque lógica según el nuevo sistema— se justifica porque de otro modo los "chatarreros" se verían obligados a esperar a fin de año para obtener la devolución del IVA soportado. Sin embargo, el remedio reglamentario no les afecta, dado que la nueva redacción del artículo 20.1.l) del RIVA, según la norma en proyecto, dice lo siguiente:

"1. Los sujetos pasivos que, durante el año natural inmediato anterior, hubieran realizado las operaciones que a continuación se señalan, por un importe global superior a 20 millones de pesetas, tendrán derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada periodo de liquidación hasta el límite resultante de aplicar el tipo impositivo general del Impuesto al importe total en dicho periodo de las mencionadas operaciones:

(...)

l) Las operaciones a que se refiere la letra c) del apartado 2º del número 1 del artículo 31 de la Ley Foral del impuesto."

Dicho de otro modo: quienes tienen derecho a la devolución inmediata no son los operadores de materiales de recuperación, sino los adquirentes de los materiales de recuperación, que son empresas sometidas al régimen general del IVA y, por tanto, no necesitan la deducción inmediata porque lo normal es que compensen el IVA soportado (incluido el devengado con motivo de la adquisición de materiales de recuperación) con el IVA repercutido en sus ventas a terceros.

No obstante, el Proyecto elaborado por el Gobierno de Navarra es legalmente correcto porque Navarra está obligada a reproducir la normativa estatal.

La devolución inmediata del IVA soportado en **operaciones de arrendamiento financiero** es también una reforma razonable, que trata de resolver el problema financiero a quienes realizan este tipo de operaciones, en las que se soporta IVA por el valor total de los bienes adquiridos y su recuperación se produce lentamente a lo largo de los años en que dura el arrendamiento. Sin embargo, las operaciones de arrendamiento financiero tampoco están entre las mencionadas en el artículo 62 de la LFIVA, que

reproduce lo que se ordena en el artículo 116 de la ley de régimen común. El Proyecto es legalmente correcto en tanto en cuanto traspone al ordenamiento navarro lo ya establecido en el reglamento del IVA de régimen común, según redacción dada al mismo por el Real Decreto 87/2005, de 31 de enero.

La **modificación de la base imponible por impago** del destinatario de las operaciones gravadas es una adaptación a lo que actualmente dispone el artículo 24 del RIVA de régimen común, y no es necesario formular ninguna observación al mismo.

C) Reformas del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación

El Proyecto sometido a dictamen introduce asimismo algunas novedades en el modo de rectificar las facturas y documentos sustitutivos. Se siguen también en este punto las directrices marcadas por la normativa estatal y no tenemos ninguna objeción que oponer a la reforma.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.