

Expediente: 58/2005

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre.

Dictamen: 56/2005, de 28 de noviembre

DICTAMEN

En Pamplona, a 28 de noviembre 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 y don Eugenio Simón Acosta,

siendo ponente don Eugenio Simon Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 11 de noviembre 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 modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 24 de octubre de 2005.

I.2ª. Contenido del expediente

El expediente remitido incluye, entre otros, los documentos que se reseñan seguidamente:

1. Orden Foral 245/2005, de 17 de agosto, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se acuerda la iniciación del procedimiento de elaboración del proyecto de Decreto Foral y se encomienda su elaboración y tramitación al Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.
2. Informe de 18 de agosto de 2005, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de Hacienda Tributaria de Navarra, relativo al trámite de audiencia pública del proyecto de Decreto Foral.
3. Orden Foral 250/2005, de 18 de agosto, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se somete a información pública, mediante su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, el citado proyecto de Decreto Foral.
4. Memoria normativa, de 14 de octubre de 2005, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.
5. Memoria justificativa, de 14 de octubre de 2005, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.
6. Memoria económica, de 14 de octubre de 2005, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.
7. Memoria organizativa, de 14 de octubre de 2005, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.
8. Informe de impacto por razón de sexo, de 14 de octubre de 2005, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.

9. Certificación expedida por el Director del Servicio de Acción Legislativa y Coordinación el Gobierno de Navarra, acreditativa de la remisión del proyecto a todos los departamentos y su estudio en la Comisión de Coordinación de 20 de octubre de 2005.
10. Informe de la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, de 3 de noviembre de 2005.
11. Certificación del acuerdo del Gobierno de Navarra, de 24 de octubre de 2005, por el que se toma en consideración del proyecto, a efectos de petición de dictamen preceptivo al Consejo de Navarra.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El proyecto de Decreto Foral sometido a consulta se dicta en desarrollo parcial de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuya disposición final primera faculta al Gobierno de Navarra, para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en ella.

El dictamen se solicita al amparo de lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LFCN, según redacción dada por la Ley 25/2001, de 10 de diciembre, en cuya virtud el Consejo de Navarra deberá ser consultado preceptivamente en los proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones.

El proyecto dictaminado modifica una disposición de carácter general dictada en ejecución de leyes, por lo que procede emitir dictamen preceptivo, de conformidad con lo establecido en el 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.

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 ostentado Navarra para configurar su propio ordenamiento tributario, dentro de los límites que impone el Convenio Económico para articular y coordinar el ordenamiento tributario foral con el del Estado.

El contenido del proyecto de Decreto Foral analizado modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, dictado en uso de la habilitación conferida al Gobierno de Navarra por la disposición final primera de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LFIS).

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 Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y su Presidente (LFGNP), el Gobierno de Navarra ejerce la potestad reglamentaria y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículos 12 y 55.2 de la LFGNP).

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

La LFGNP 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 por Orden Foral 145/2005, de 17 de agosto, del Consejero de Economía y Hacienda, 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 ha encomendado la elaboración del proyecto y tramitación del procedimiento al Servicio de Desarrollo y Fiscalidad del Organismo Autónomo Hacienda Territorial de Navarra. Se acompañan al Proyecto una memoria justificativa, una memoria normativa, una memoria económica, una memoria organizativa y un informe de impacto por razón de sexo. En ellas 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, y si bien no se incluye la relación de disposiciones afectadas y la tabla de vigencias de disposiciones anteriores sobre la misma materia, ha de añadirse que el carácter limitado de la reforma (modificación parcial del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades), la mención de las normas afectadas en los documentos que obran en el expediente y en el propio texto del proyecto, permiten considerar como un mera omisión formal sin relevancia jurídica la omisión de la tabla de vigencias prevista por el artículo 59.3 de la LFGNP.

En la memoria económica se afirma que, por no suponer el proyecto incremento de gasto o disminución de ingresos para la Administración de la Comunidad Foral, no se acompaña informe de la Dirección de Política Económica y Presupuestaria.

Por su parte, la memoria organizativa razona que la aplicación del Proyecto no acarrea la necesidad de crear, modificar o suprimir unidades orgánicas ni incrementos de plantilla, por lo que no se incorpora informe de la Dirección General de Función Pública.

También se une informe en el que se señala que el Proyecto no contiene disposiciones que supongan impacto por razón de sexo que favorezcan situaciones de discriminación.

El Proyecto ha sido sometido a información pública por plazo de un mes, mediante publicación en el Boletín Oficial de Navarra de 12 de septiembre de 2005. Fue remitido a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y examinado en la sesión de la Comisión de Coordinación de 20 de octubre de 2005, dando cumplimiento así al mandato contenido en el artículo 63.2 de la LFGNP.

Finalmente, ha sido también informado por la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, que no ha hecho objeción alguna sobre su legalidad, indicando la procedencia de su remisión a este Consejo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.1.f) de la LFCN, sin que quepa atribuir ningún efecto jurídico al hecho de que dicho informe esté fechado en día posterior al de la toma en consideración del proyecto por el Gobierno de Navarra.

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

II.4ª. Examen del contenido del proyecto de Decreto Foral

El proyecto sometido a consulta consta de una exposición de motivos, en la que se resume el contenido del proyecto y se justifican las modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre (en adelante, RFIS), un artículo, una disposición transitoria y una disposición final.

A su vez, el artículo único se divide en seis apartados, en los que se introducen sendas modificaciones relativas a diversos aspectos del RFIS. Analizamos, a continuación, el contenido de la reforma.

A) Planes especiales de amortización

El apartado 1 da nueva redacción al apartado 5 del artículo 7 del RFIS, que se refiere a la amortización de activos de acuerdo con un plan propuesto a la Administración, y la modificación consiste en ampliar de tres a seis meses la duración del procedimiento de aprobación de los planes y prever la posibilidad de suspensión del transcurso del plazo cuando medie requerimiento a cualquier interesado para la subsanación de deficiencias y para la aportación de documentos y otros elementos de juicio necesarios o cuando se soliciten datos o informes que sean determinantes del contenido de la correspondiente resolución a otros órganos de la Administración de la Comunidad Foral o de otras Administraciones Públicas.

Los planes especiales de amortización están previstos por el artículo 14.2.c) de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LFIS), que admite la efectividad de la depreciación cuando se ajuste a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por el Departamento de Economía y Hacienda. El apartado 6 del mismo artículo 14 establece que reglamentariamente se aprobará el procedimiento para la resolución del plan a que se refiere la letra c) del número 2 anterior.

Existe, por tanto, una habilitación específica en la que se ampara la modificación que va a introducirse en el artículo 7.5 del RFIS, sobre la que no cabe oponer tacha alguna.

B) Planes especiales de reinversión

El apartado 2 da nueva redacción al artículo 18 del RFIS, relativo a los planes especiales de reinversión del importe obtenido en la enajenación de los elementos del inmovilizado. La modificación fundamental consiste en eliminar la limitación temporal a dos años de la posibilidad de ampliar el plazo general de reinversión, adaptando, a tal efecto, las normas de

procedimiento de solicitud de los planes especiales, en concreto el plazo para presentar la solicitud.

El artículo 36.8 de la LFIS autoriza al Departamento de Economía y Hacienda a aprobar planes especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen y dispone, además, que reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para la aprobación de los planes que se formulen. La modificación propuesta tiene perfecto acomodo en estas normas legales.

Por otra parte, la nueva redacción se funda -como dice la memoria justificativa- en que las inversiones tienden a ser cada vez más complicadas desde el punto de vista técnico, constructivo y financiero y la experiencia ha puesto de manifiesto que los plazos de reinversión anticipada o posterior a la enajenación, que actualmente establece el reglamento, resultan insuficientes en algunos casos.

C) Procedimiento para aprobar determinados planes especiales

La tercera de las modificaciones previstas afecta al artículo 19 del RFIS, donde se refiere al procedimiento para la aprobación de los planes de reparaciones extraordinarias, de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, de imputación temporal de ingresos y gastos, y especiales de reinversión.

Consiste la modificación en ampliar de tres a seis meses la duración máxima del procedimiento y concretar los supuestos de suspensión del transcurso del plazo, del mismo modo que antes hemos indicado respecto del procedimiento para resolver sobre los planes especiales de amortización.

Al margen de que la habilitación genérica para desarrollar la LFIS, concedida al Gobierno de Navarra por la disposición final primera de dicha ley foral, es apoyo legal suficiente para modificar los aspectos procedimentales regulados en el artículo 19 del RFIS, existen habilitaciones específicas para los casos concretos ahora contemplados:

a) El artículo 22.2.e) permite la deducción de las dotaciones para la cobertura de reparaciones extraordinarias y de los gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, siempre que respondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por el Departamento de Economía y Hacienda, al tiempo que prevé que reglamentariamente se podrá establecer el procedimiento para la resolución de los planes que se formulen.

b) También tiene expreso amparo legal, en el artículo 34.2 de la LFIS, la utilización excepcional de criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos del de carácter general (el devengo atendiendo a la corriente real de bienes y servicios), para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. En estos casos es necesaria la aprobación de los criterios especiales de imputación temporal por la Administración tributaria, “en la forma que reglamentariamente se determine”.

c) En fin, los planes especiales de reinversión y la reglamentación del procedimiento para su aprobación están previstos, como ya hemos dicho, en el artículo 36.8 de la LFIS.

La modificación se ajusta, por tanto, al ordenamiento jurídico.

D) Deducción por la realización de actividades de protección y mejora del medio ambiente y de investigación científica e innovación tecnológica

El apartado cuatro del artículo único del proyecto de Decreto Foral adiciona dos nuevos artículos (28 quáter y 28 quinquies) al Título I bis del RFIS, donde se desarrolla reglamentariamente la deducción por actividades de protección y mejora del medio ambiente y la deducción por la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica (I+D+I).

El nuevo *artículo 28 quáter* regula el procedimiento para resolver las solicitudes de valoración previa de gastos de I+D+I, atribuyendo al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra la competencia para la aprobación expresa de dichos acuerdos. El procedimiento se inicia por

solicitud del interesado, se instruye por el Servicio de Tributos Directos y Grandes Empresas, que deberá solicitar informe al Departamento de Industria y Tecnología, Comercio y Trabajo, tendrá una duración máxima de seis meses (sin perjuicio de la posibilidad de suspender este plazo en casos similares a los que antes hemos indicado a propósito de los planes especiales de amortización), y el silencio administrativo tiene efectos desestimatorios. No se menciona la puesta de manifiesto de la propuesta de resolución para alegaciones de los interesados, pero ello no supone vicio alguno de legalidad pues en todo caso será aplicable lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Los acuerdos previos y vinculantes de valoración de los gastos de I+D+I que generan derecho a deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades se encuentran previstos y autorizados por el artículo 66.7 de la LFIS: “a efectos de aplicar esta deducción, el sujeto pasivo podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica”.

El apartado 8 del citado artículo 66 de la LFIS habilita de forma expresa y específica a regular reglamentariamente el procedimiento para la adopción de acuerdos previos de valoración de gastos de I+D+I.

El nuevo *artículo 28 quinquies* establece el procedimiento de aprobación expresa de inversiones para conservación y mejora del medio ambiente a que se refiere el artículo 69 de la LFIS, cuyo apartado 1 dispone lo siguiente: “Darán derecho a una deducción de la cuota líquida del 15 por 100 las inversiones en elementos del activo fijo material nuevo afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa, siempre que exista una aprobación expresa por el Departamento de Economía y Hacienda, previo informe, en su caso, del organismo oficial competente por razón de la materia.

El apartado 2 del citado artículo 69 establece una habilitación específica para su desarrollo reglamentario: “Reglamentariamente se

establecerán las condiciones y procedimientos que regularán la práctica de esta deducción”.

El nuevo artículo 28 quinquies se dicta en uso de estas previsiones legales y su contenido es el propio de la regulación de un procedimiento administrativo: competencia para instruir y resolver, inicio e instrucción del procedimiento, propuesta de resolución y audiencia, plazo para resolver y sentido estimatorio del silencio, y recursos que caben contra la resolución administrativa.

Todo ello se ajusta a la legalidad vigente.

E) Sociedades de Promoción de Empresas

El apartado cinco del artículo único del proyecto de Decreto Foral introduce en el título II (“Regímenes especiales”) de la LFIS un nuevo capítulo destinado a regular el procedimiento que ha de seguirse para resolver las solicitudes de aplicación del régimen de Sociedades de Promoción de Empresas.

Este régimen especial, que implica un trato favorable a las rentas percibidas o distribuidas por dichas sociedades así como a las aportaciones dinerarias realizadas a las mismas, está previsto por el artículo 167 de la LFIS y exige aprobación previa del Departamento de Economía y Hacienda, según establece el apartado 10 de dicho precepto legal: “La aplicación del régimen establecido en el presente artículo quedará condicionada a su concesión expresa por parte del Departamento de Economía y Hacienda, previa solicitud de las sociedades de promoción de empresas.”

La modificación del reglamento se dirige a la regulación del procedimiento de concesión del régimen especial en un nuevo artículo, el 32 ter, que establece normas relativas a la solicitud del régimen especial; instrucción, puesta de manifiesto audiencia y resolución del procedimiento; competencia para instruir y resolver; duración del procedimiento y efectos del silencio administrativo.

No hay nada que objetar a la nueva norma.

F) Suspensión de procedimientos

La última de las modificaciones del RFIS consiste en establecer los supuestos en que se pueden suspender el transcurso del plazo de duración máxima de los procedimientos regulados en el reglamento. Se hace mediante la incorporación de una nueva disposición adicional tercera al reglamento, que respeta escrupulosamente los límites dentro del cual debe ejercerse la potestad reglamentaria del Gobierno de Navarra.

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, contiene, además del artículo único que hemos examinado, una disposición transitoria y una disposición final.

La disposición transitoria se refiere a los planes especiales de reinversión cuyo plazo de ejecución ha sido ampliado, según hemos dicho antes. Por ello es necesario dictar normas especiales que prevean la posibilidad de presentar solicitudes de aplicación de los beneficios de la reinversión a las inversiones anticipadas realizadas antes de la entrada en vigor del nuevo Decreto Foral. Así se hace en la disposición transitoria comentada.

La disposición final establece la entrada en vigor del Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.