Expediente: 20/2008
Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo
Dictamen: 19/2008, de 26 de mayo

DICTAMEN

En Pamplona, a 26 de mayo de 2008,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente; don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario; y los Consejeros don Alfredo Irujo Andueza, don Julio Muerza Esparza, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo,

siendo ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 24 de abril de 2008 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 el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 21 de abril de 2008.

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 23/2008, de 14 de febrero, 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 18 de febrero de 2008, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, el Consejero de Economía y Hacienda dictó Orden Foral 30/2008, de 19 de febrero, por la que se sometió a información pública el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, mediante su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

3. Obran en el expediente sendas memorias normativa, justificativa, económica y organizativa, todas ellas de 9 de abril de 2008. Igualmente se ha incorporado informe de impacto por razón de sexo, de la misma fecha.

4. El Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Hacienda informó el proyecto con fecha 10 de abril de 2008.

5. El proyecto se remitió a todos los Departamentos del Gobierno de Navarra y fue examinado por la Comisión de Coordinación en la sesión celebrada el 17 de abril de 2008.

6. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por Acuerdo de 21 de abril de 2008, 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.

I.3ª. El proyecto de Decreto Foral

El proyecto sometido a consulta comprende una exposición de motivos, un artículo y una disposición final.

La *exposición de motivos* explica 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 (en adelante, RFIVA).

La modificación resulta necesaria para adaptar el vigente texto reglamentario a determinadas reformas de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA) que se han producido a lo largo de los últimos años. Concretamente, se citan en la exposición de motivos las reformas operadas por los siguientes decretos forales legislativos:

- Decreto Foral Legislativo 2/2005, de 26 de diciembre, de Armonización Tributaria, que modificó el ámbito de aplicación del tipo reducido del 4% que recae sobre la adquisición de determinadas viviendas.

- Decreto Foral Legislativo 1/2006, de 6 de febrero, de Armonización Tributaria, que extendió el tipo reducido del 7% a ciertos servicios de radiodifusión y televisión digital.

- Decreto Foral Legislativo 2/2006, de 2 de mayo, de Armonización Tributaria, que modificó las normas reguladoras de la regla de prorrata y los requisitos para aplicar el tipo reducido del 4% a los vehículos destinados al transporte de personas con discapacidad o minusvalía.

- Decreto Foral Legislativo 3/2007, de 10 de diciembre, de Armonización Tributaria, que ha creado el régimen especial de tributación del grupo de entidades.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El proyecto sometido a consulta modifica el RFIVA, dictado en desarrollo de la LFIVA por lo que el dictamen del Consejo de Navarra tiene carácter preceptivo, de conformidad con el artículo 16.1.f) de la LFCN.

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, LFGNP), en vigor desde el día 1 de marzo de 2005, regula, en sus artículos 58 a 63, el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro.

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.

Dice el artículo 59 de la LFGNP que “la elaboración de disposiciones reglamentarias será iniciada por el Consejero del Gobierno de Navarra competente por razón de la materia, el cual deberá designar el órgano responsable del procedimiento”.

El procedimiento de elaboración del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RFIVA 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 explica el contenido y se razona la conveniencia de la regulación y la adecuación de las medidas propuestas a los fines perseguidos. También se ha incorporado un informe de impacto por razón de sexo, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 62 de la LFGNP.

El proyecto ha sido sometido a información pública, mediante publicación del anteproyecto en el Boletín Oficial de Navarra, al amparo de lo previsto por el artículo 61 de la LFGNP, sin que se hayan formulado alegaciones.

También ha sido informado por la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, ha sido remitido a todos los Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y ha sido examinado en la sesión de la Comisión de Coordinación en la sesión celebrada el 17 de abril de 2008.

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 primera de la Constitución Española, 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.

Por lo tanto, la Comunidad Foral tiene competencia para regular los tributos en particular y 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 ostentando 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 (según texto acordado el 22 de enero de 2003, aprobado por el Parlamento de Navarra el 27 de febrero de 2003 y por las Cortes Generales el 15 de julio de 2003), 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 período 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 posteriormente modificada en numerosas ocasiones, entre las que interesa destacar en este momento las antes indicadas, debidas a los decretos forales legislativos 2/2005, de 26 de diciembre, 1/2006, de 6 de febrero, y 2/2006, de 2 de mayo, todos ellos de armonización 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 el Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo. 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. Existen, además, otras habilitaciones específicas para que el Gobierno de Navarra desarrolle la

LFIVA, algunas de las cuales sirven de cobertura a algunos aspectos específicos de la actual reforma, según diremos más adelante.

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 LFGNP, 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 LFGNP).

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

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 LFGNP -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 desarrolla la LFIVA, en su redacción actualmente vigente, y es esta ley foral la que contiene los parámetros que han de servir de contraste para concluir sobre su adecuación al ordenamiento jurídico.

II.5ª Examen del contenido del Proyecto

A) Justificación

La norma que se pretende aprobar afirma estar justificada por las razones indicadas al analizar su contenido en el apartado I.3ª de este dictamen. Se ha cumplido así el mandato legal de motivar la norma reglamentaria, sin perjuicio de algunas observaciones que más adelante efectuaremos sobre el contenido del preámbulo.

B) Modificaciones introducidas en el RFIVA

El artículo único del proyecto consta de ocho apartados en los que se contienen sendas modificaciones de diversos aspectos del RFIVA que analizaremos siguiendo su orden.

El apartado uno del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RFIVA modifica el apartado uno del artículo 17 bis del RFIVA y le añade un nuevo apartado dos.

La exposición de motivos justifica la reforma con una alusión al Decreto Foral Legislativo 2/2005, de 26 de diciembre, de Armonización Tributaria, que extendió el ámbito de aplicación del tipo reducido del 4% a las viviendas adquiridas por las sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento del Impuesto sobre Sociedades. El “cambio que se introduce -dice la exposición de motivos- tiene por objeto adaptarse a la disposición legal, a la vez que se establece la forma de acreditar las circunstancias por las que el adquirente de las viviendas tiene derecho a la aplicación del tipo reducido”. Parece, por tanto, que es ahora cuando se da cumplimiento al mandato contenido en el Decreto Foral Legislativo citado, que estableció la obligación de la entidad adquirente de comunicar al sujeto pasivo su condición de entidad acogida al régimen especial con anterioridad al devengo de la operación “en la forma que se determine reglamentariamente”. La realidad es que el Gobierno de Navarra desarrolló la norma legal mediante el Decreto Foral 206/2004, de 17 de mayo, que introdujo el artículo 17.bis en el RFIVA. La modificación que se realiza en este momento no altera el contenido del reglamento, sino que es de mera

técnica jurídica, y consiste principalmente en adaptar el precepto a las denominaciones de las normas a las que se remite. En concreto, se cambia la referencia al “capítulo III del título VIII de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades en régimen común” por la más actual del “capítulo III del título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”. Asimismo se sustituye la remisión a “la letra b) del apartado 1 del artículo 68 quinquies de la citada Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades” por otra al “artículo 54.1 del citado Real Decreto Legislativo”. Igualmente hay un cambio gramatical en la cita del artículo 109 quinquies.1 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Otra modificación que, a primera vista, también parece de técnica legislativa, es la de cambiar la expresión “que el destinatario aplica el régimen especial” del Impuesto sobre Sociedades por la de que “el destinatario tiene derecho a aplicar el régimen especial”. Navarra tiene obligación de aplicar los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales del IVA vigentes en cada momento en territorio del Estado (artículo 32 del Convenio Económico). La divergencia entre el texto legal y reglamentario estatal es la misma que ahora se reproduce en la redacción propuesta en el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RFIVA. Podemos concluir, por tanto, que la Comunidad Foral de Navarra actúa en cumplimiento de la obligación que le impone el Convenio y en ejercicio correcto del poder tributario que tiene reconocido. Así pues, el proyecto se ajusta, en este punto, al ordenamiento jurídico.

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RFIVA incorpora, como hemos dicho, un nuevo apartado dos al artículo 17.bis donde se regulan las condiciones y requisitos para la aplicación del tipo reducido del 4% a los vehículos para personas con movilidad reducida, a las sillas de ruedas para uso exclusivo de personas con minusvalía y a los vehículos a motor destinados a ser utilizados para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas.

Este precepto reglamentario complementa lo dispuesto por la ley foral mediante la regulación de los requisitos exigibles para que se entiendan

cumplidas las circunstancias que han de concurrir para que resulte aplicable el tipo reducido establecido por la LFIVA, según la redacción que le dio el Decreto Foral Legislativo 2/2006, de 2 de mayo, de Armonización Tributaria, a la entrega de los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, y a los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida.

Se establece, por una parte, un requisito temporal consistente en el transcurso de, al menos, cuatro años desde la adquisición de otro vehículo con tipo de gravamen reducido (salvo siniestro total o baja definitiva del anterior) y desde la adquisición hasta su transmisión. Se desarrolla, en segundo lugar, la exigencia legal de previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo, disponiendo el modo en que se ha de solicitar y los medios de prueba que podrán utilizarse para acreditar el destino del vehículo y la discapacidad, respetando lo ordenado por la LFIVA, según la cual se consideran personas con minusvalías aquellas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento, y el grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificación o resolución expedida por los servicios de bienestar social de la Comunidad Foral, por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o por el órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas.

La reforma del artículo 17 bis del RFIVA respeta también el contenido del reglamento estatal del impuesto, según redacción dada a su artículo 26 bis por el Real Decreto 1466/2007, de 2 noviembre.

El apartado dos modifica el ordinal 4º del artículo 19.1 del RFIVA, donde se regula la propuesta de aplicación de un porcentaje provisional de prorrata para el caso de inicio de actividades empresariales o profesionales o inicio de actividades que constituyan un sector diferenciado, y en relación con las cuotas soportadas con anterioridad al momento de iniciar las entregas de bienes o prestaciones de servicios. La modificación es jurídicamente necesaria, pues consiste en suprimir la referencia que el texto actualmente vigente realiza a la percepción de subvenciones de capital que

no integran la base imponible, dado que el cómputo de dichas subvenciones en el denominador de la prorrata fue eliminado por el Decreto Foral Legislativo 2/2006, de 2 de mayo, de Armonización Tributaria, subsiguiente a una reforma similar operada en la legislación de régimen común (Ley 3/2006, de 29 marzo), que vino impuesta por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 6 de octubre de 2005 (C-204/03, Comisión contra España).

Se realiza, asimismo, una modificación meramente gramatical, al sustituir la palabra “número” por “apartado”.

La reforma del artículo 19.1.4º respeta el contenido del reglamento estatal del impuesto, según redacción dada a su artículo 28.1.4º por el Real Decreto 1466/2007, de 2 noviembre.

El apartado tres añade una nueva letra n) al artículo 20.1 y da nueva redacción al último párrafo de dicho artículo 20.1 del RFIVA.

El citado artículo 20 regula las devoluciones a exportadores y a otros operadores económicos. Por regla general, el IVA soportado se deduce del IVA devengado en cada periodo de liquidación del impuesto y la exigibilidad del eventual derecho a la devolución del saldo favorable al sujeto pasivo se pospone hasta la última liquidación del año. No obstante, hay operadores económicos cuyo IVA soportado es habitualmente superior al IVA devengado y el artículo 62 de la LFIVA ha procurado evitar los costes financieros que estas empresas soportarían por el retraso en la devolución, permitiendo que se solicite el reintegro del saldo favorable existente en cada periodo de liquidación.

En la reforma que ahora va a realizarse, se añaden las operaciones a que se refiere el artículo 37.Uno.2.16º de la LFIVA a la lista de actividades que permiten la devolución inmediata del saldo en cada liquidación del impuesto. Estas operaciones consisten en el suministro y recepción de servicios de radiodifusión digital y televisión digital, quedando excluidos de este concepto la explotación de las infraestructuras de transmisión y la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas necesarias a tal fin.

El motivo de que se excepcione la regla general de diferimiento de la devolución es que el Decreto Foral Legislativo 1/2006, de 6 de febrero, de Armonización Tributaria, ha establecido que dichas operaciones queden sujetas al tipo de gravamen reducido del 7%, de donde resulta que el IVA soportado al 16% puede ser superior al IVA repercutido a un tipo más bajo.

Esta modificación reglamentaria tiene su cobertura legal en el artículo 61.2 de la LFIVA, donde se dice que reglamentariamente podrá establecerse, con referencia a sectores o sujetos pasivos determinados, el derecho a la devolución del saldo a su favor existente al término de cada periodo de liquidación.

Un ordinal con el mismo contenido ha sido también incorporado al artículo 30.4 del reglamento estatal del impuesto, según redacción dada por el Real Decreto 1466/2007, de 2 noviembre.

Además, el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RFIVA introduce un cambio en el último párrafo del artículo 20.1 de la RFIVA, dirigido a evitar las dudas que puede generar su redacción vigente, pues en la actualidad podría ser interpretado como segundo párrafo de la última letra del artículo 20.1. En la redacción que se propone, la ambigüedad desaparece.

El apartado cuatro suprime los dos últimos párrafos del artículo 27.2 del RFIVA. En este artículo se regula el contenido del régimen simplificado del IVA, de cuyas cuotas se deducen, con carácter excepcional, las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de edificaciones, buques y activos fijos inmateriales. La deducción ha estado limitada en caso de que se hubieran recibido subvenciones de capital para la adquisición de los citados bienes, por coherencia con la regla de cómputo de dichas subvenciones en la prorrata en régimen general. Como hemos dicho antes, la incorporación de las subvenciones de capital a la prorrata ha sido declarada contraria al ordenamiento comunitario y ello ha obligado a su derogación por Decreto Foral Legislativo 2/2006, de 2 de mayo, de Armonización Tributaria. Como lógica consecuencia, debe eliminarse igualmente la restricción, en régimen simplificado, de la deducción de cuotas

soportadas o satisfechas en la adquisición de edificaciones, buques y activos inmateriales.

Una modificación similar ha sido operada en el artículo 38.2 del Reglamento estatal del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, RIVA), en virtud de lo dispuesto por el Real Decreto 1466/2007, de 2 noviembre.

El apartado cinco añade un nuevo capítulo VII al título VIII, constituido por los artículos 50 bis, ter, quáter, quinquies y sexies, en los que se desarrolla el régimen especial del grupo de entidades.

Este régimen especial ha sido introducido en el impuesto por el Decreto Foral Legislativo 3/2007, de 10 de diciembre, de Armonización Tributaria, y se encuentra actualmente regulado en los artículos 108 quinquies a 108 nonies de la LFIVA.

El nuevo artículo 50 bis del RFIVA, bajo la rúbrica “información censal”, regula el modo en que ha de producirse el ejercicio de las opciones previstas en el régimen especial, precisando el plazo, la forma y el contenido que deben tener los documentos en que se realice la correspondiente comunicación a la Hacienda Tributaria de Navarra. El precepto contempla la opción por la aplicación del régimen especial y su renuncia, la opción y la renuncia del sistema especial de tributación de las operaciones intragrupo y, en su caso, la opción por la prorrata especial dentro de tales operaciones intragrupo, así como la comunicación anual de las entidades que forman el grupo que debe presentar la entidad dominante.

El nuevo artículo 50 ter del RFIVA, regula la forma y plazos de presentación de las declaraciones-liquidaciones del grupo, tanto las declaraciones-liquidaciones individuales como la agregada que ha de presentar la sociedad dominante, así como el régimen de declaración-liquidación a que quedan sometidas las entidades que dejen de formar parte del grupo.

El nuevo artículo 50 quáter se refiere a la renuncia a las exenciones en las operaciones interiores reguladas en el artículo 17 de la LFIVA que el

artículo 108 sexies.cinco permite en el marco de las operaciones intragrupo acogidas al sistema específico de tributación como sector diferenciado de actividad. Este precepto legal contiene una habilitación particular para que el ejercicio de esta facultad se realice con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, y el precepto que estamos comentando se encuentra amparado por ella.

El nuevo artículo 50 quinquies desarrolla las obligaciones formales específicas del régimen especial. Se establece el contenido del sistema de información analítica que, según el artículo 108 nonies.cuatro.3 de la LFIVA, está obligada a llevar la entidad dominante para reflejar la utilización sucesiva de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones intragrupo hasta su aplicación final fuera del grupo. También se regula el modo de documentar en factura las operaciones realizadas entre entidades que forman parte del grupo sometidas al régimen específico opcional de tributación como sector de actividad diferenciada.

El nuevo artículo 50 sexies establece algunas particularidades de los efectos sobre el grupo de las interrupciones y ampliaciones de plazos de los procedimientos de comprobación tributaria.

El contenido que se va a dar a los nuevos artículos 50 bis, ter, quáter, quinquies y sexies es sustancialmente el mismo que tienen los artículos 61 bis, ter, quáter, quinquies y sexies del reglamento estatal del impuesto, según redacción del Real Decreto 1466/2007, de 2 noviembre. Las materias que regula son de carácter formal y procedimental, son propias de una norma reglamentaria y no merecen objeción jurídica alguna.

El apartado seis del proyecto del artículo único del Decreto Foral por el que se modifica el RFIVA modifica los apartados 3 y 4 del artículo 54 del RFIVA, que regula el libro registro de facturas expedidas.

Por una parte se amplía y se concreta el contenido de las menciones que han de anotarse en el libro registro, donde constará, además de las circunstancias actualmente previstas, la fecha de realización de las

operaciones, en caso de que sea distinta de la fecha de expedición de la factura. Además se especifica la identificación del destinatario, respecto del que han de constar su nombre y apellidos, razón social o denominación completa y número de identificación fiscal; y se precisa que la base imponible de las operaciones será la determinada conforme a los artículos 26 y 27 de la Ley Foral del Impuesto.

En segundo lugar, se modifica también el contenido del asiento resumen cuando se opte por sustituir con él las anotaciones individualizadas. Se precisa que se consignará la fecha o el periodo en que se hayan expedido las facturas o los documentos sustitutivos y se establecen los requisitos de que en los documentos expedidos no sea preceptiva la identificación del destinatario, que las operaciones documentadas se deban entender realizadas dentro de un mismo mes natural y que a las operaciones documentadas les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

Se trata de normas y requisitos que pueden ser modificados y establecidos por reglamentos del Gobierno de Navarra y, además, la reforma coincide en contenido con el que tienen los apartados 3 y 4 del artículo 63 del reglamento estatal del impuesto, según la redacción del Real Decreto 1466/2007, de 2 noviembre.

El apartado siete del artículo único del proyecto modifica los apartados 4 y 5 del artículo 55 del RFIVA, donde se establecen la forma y contenido del libro registro de facturas recibidas.

En relación con la anotación individualizada de facturas recibidas se exige que se consigne no sólo su fecha, sino también la de realización de las operaciones, en caso de que sea distinta de la anterior y así conste en el citado documento. Se concreta la identificación del destinatario del que debe figurar la denominación completa y del número de identificación fiscal, y se especifica que la base imponible será la determinada conforme a los artículos 26 y 27 de la LFIVA.

En cuanto a los asientos resúmenes de facturas recibidas se añade el inciso “siempre que procedan de un único proveedor”.

Todo ello supone una adaptación del libro al contenido de las facturas recibidas, siguiendo la pauta trazada por el RIVA, según redacción dada a los apartados 4 y 5 de su artículo 64 por el Real Decreto 1466/2007, de 2 noviembre.

El apartado ocho, último de los que tiene el artículo único del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RFIVA, modifica el apartado 3 del artículo 62 del RFIVA, relativo a la liquidación del impuesto. La reforma consiste simplemente en convertir en euros las cifras consignadas en pesetas, sustituir “sujetos pasivos” por “empresarios o profesionales” (dado que entre ellos estarán incluidos, a partir de ahora los grupos de entidades que no son sujetos pasivos), y en incluir entre los empresarios o profesionales obligados a efectuar liquidaciones mensuales a los que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

El apartado 3 del artículo 62 que va a ser modificado contiene, en su redacción vigente, una enumeración de tres términos que en el texto vigente está numerada como 1, 1bis y 2. En la nueva redacción que se contiene en el proyecto, la enumeración pasa a tener cuatro elementos, sin que se nos alcance el motivo por el que se mantiene la numeración 1 bis. Parece que lo razonable sería actualizar la numeración, sustituyendo 1 bis por 2 y aumentando en uno los números posteriores.

El contenido de la nueva norma queda adaptado a lo dispuesto por el artículo 71.3 del RIVA, según redacción del Real Decreto 1466/2007, de 2 noviembre.

La disposición final única establece la entrada en vigor del Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, salvo lo dispuesto en el apartado tres de su artículo único que será aplicable a las operaciones cuyo impuesto se devengue a partir del día 1 del mes siguiente a su entrada en vigor, y lo dispuesto en los apartados seis y siete

que será aplicable a partir del 1 de enero del año 2009. Nada se puede objetar a esta norma.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RFIVA, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento