Expediente: 33/2009
Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
Dictamen: 36/2009, de 7 de septiembre

DICTAMEN

En Pamplona, a 7 de septiembre de 2009,

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 José Iruretagoyena Aldaz, 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 28 de julio de 2009 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 19.1, en relación con el artículo 16.1, ambos 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 20 de julio de 2009.

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 58/2009, de 23 de abril, el Consejero de Economía y Hacienda ordenó la iniciación del procedimiento de elaboración

de la norma, designando al Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra como órgano encargado de su elaboración y tramitación.

2. De acuerdo con la sugerencia contenida en el informe de 30 de abril de 2009, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, el Consejero de Economía y Hacienda dictó Orden Foral 73/2009, de 11 de mayo, por la que se sometió a información pública el proyecto de Decreto Foral, mediante su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, que tuvo lugar en el número 65, de 27 de mayo de 2009.

4. Obran en el expediente las memorias normativa (sin fecha y sin firma) y justificativa (de 30 de junio de 2009, aunque no firmada). También hay una memoria económica, de 29 de junio de 2009, suscrita por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad, con el visto bueno de la Intervención; una memoria organizativa (sin fecha y sin firma), y un informe de impacto por razón de sexo, de 29 de junio de 2009, emitido por el Director del Servicio de Desarrollo Legislativo y Fiscalidad.

5. El día 30 de junio de 2009, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad emitió informe en el que se afirma haber recibido dos observaciones verbales del Servicio de Asistencia e Información al Contribuyente de la Hacienda Tributaria de Navarra que, una vez valoradas, se estima oportuno incorporarlas al Proyecto.

6. El Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda informó el proyecto con fecha 3 de julio de 2009.

7. 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 16 de julio de 2009.

8. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por Acuerdo de 20 de julio de 2009, 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.2ª. El proyecto de Decreto Foral

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, el Proyecto) comprende una exposición de motivos, un artículo que consta de cuarenta y siete apartados 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 Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre (en adelante, RIS).

La modificación tiene como fin principal el de adaptar el RIS a las reformas introducidas recientemente en la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LFIS), relativas a la adecuación del impuesto a la reforma contable y a la nueva regulación de las operaciones entre entidades vinculadas.

También se actualizan remisiones normativas a preceptos de otros textos legales que han sido reformados, así como a la denominación actual de determinados organismos públicos.

Asimismo, para su armonización con el régimen común, se modifican las retenciones sobre rentas obtenidas por los partidos políticos y el Capítulo II del Título II dedicado al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

A continuación, la exposición de motivos contiene un resumen de las reformas que pretenden llevarse a cabo en el Proyecto, siendo de destacar que no se hace referencia a las que fueron introducidas por sugerencia del Servicio de Asistencia e Información al Contribuyente.

En el articulado, constituido -como hemos dicho- por un solo artículo, se introducen cuarenta y siete reformas sobre el texto actual del RIS, que serán comentadas posteriormente.

La disposición final establece la entrada en vigor del Decreto Foral, que se producirá el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, salvo lo referente a las obligaciones de documentación de las operaciones entre entidades vinculadas, que serán exigibles a partir de 1 de enero de 2010.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El Proyecto sometido a consulta modifica el RIS, dictado en desarrollo de la LFIS, 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), 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.

Según el artículo 59 de la LFGNP, “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”.

Efectivamente, el procedimiento de elaboración del Proyecto 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 del Organismo Autónomo 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. Del informe del Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad, de 30 de junio de 2009, se desprende que en el periodo de información pública se recibieron dos sugerencias del Servicio de Asistencia e Información al Contribuyente, que se ha estimado oportuno incluir en el proyecto. Se trata de las modificaciones del artículo 40.2 y de la disposición adicional primera del RIS.

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 16 de julio de 2009, y tomado en consideración por el Gobierno de Navarra.

De todo ello se deriva que, en términos generales, 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.

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.

En uso de la citada competencia se aprobó la LFIS, cuya disposición final habilita al Gobierno de Navarra para regular las materias contenidas en el RIS que ahora se proyecta reformar.

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 RIS 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 algunas de las disposiciones de la LFIS, en su redacción actualmente vigente, y es principalmente en este texto legal donde se contienen 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.2º de este dictamen. Se ha cumplido así el mandato legal de motivar la norma reglamentaria.

B) Modificaciones introducidas en el RIS

El artículo único del Proyecto consta de cuarenta y siete apartados en los que se contienen sendas modificaciones de diversos aspectos del RIS. Algunas de las modificaciones están destinadas a actualizar ciertas referencias reglamentarias, como son, por ejemplo, las que se refieren a la numeración de textos legales o a la denominación o designación de ciertos organismos cuyo nombre o competencias han sido reformados. Son las siguientes y ninguna de ellas presenta duda alguna acerca de su legalidad:

a) El apartado ocho, que actualiza la referencia del artículo 4.2 del RIS al vigente artículo 28.3 de la LFIS.

b) El apartado diez, que actualiza la referencia del artículo 7.4 del RIS al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra (antes el Director General de Hacienda), y al Servicio de Tributos Directos, Sanciones y Requerimientos y al Servicio de Tributos Indirectos y Grandes Empresas (antes Servicio de Tributos).

c) El apartado treinta y cinco, que actualiza la referencia del primer párrafo del artículo 32 bis del RIS a la Disposición Transitoria 26.ª de la LFIS.

d) El apartado treinta y seis, que actualiza la referencia del artículo 33.2 del RIS al artículo 30.3 de la LFIS.

e) El apartado treinta y siete, que actualiza las referencias del artículo 34.5 del RIS al artículo 63.2.b) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, y al número 2 del artículo 49 del Real Decreto 217/2008, de 15 de febrero, sobre el régimen jurídico de las empresas de servicios de inversión y de las demás entidades que prestan servicios de inversión.

f) El apartado treinta y ocho, que actualiza la mención en pesetas del artículo 34.18 del RIS al mismo valor actual expresado en euros.

g) El apartado treinta y nueve, que actualiza la referencia al segundo párrafo del artículo 34.22 del RIS al artículo 78.9 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

h) El apartado cuarenta y cuatro, que actualiza la referencia del párrafo tercero de la disposición adicional segunda del RIS al artículo 35.2 del Código de Comercio (antes artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas).

i) El apartado cuarenta y cinco, que actualiza la referencia del párrafo quinto de la disposición adicional segunda del RIS al artículo 49.2 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El resto de las reformas tiene contenido sustantivo y serán analizadas siguiendo el orden en que se insertan en los distintos apartados del artículo único del Proyecto.

En los apartados uno a tres se modifican, respectivamente, la rúbrica de la sección 1.ª del capítulo I del titulo I, y la del artículo 1, así como el apartado 1 del artículo 1 del RIS, con el fin de incorporar la referencia a las inversiones inmobiliarias, concepto creado por el reciente Plan General de Contabilidad. Se ajustan a Derecho.

En el apartado cuatro se modifica el apartado 2 del artículo 1 del RIS para permitir la amortización de los costes de rehabilitación del suelo, dado que actualmente se incorporan en contabilidad al valor del terreno que, por su propia naturaleza, nunca ha sido amortizable. Se trata de una modificación que es perfectamente coherente con el concepto de gasto deducible y se encuentra amparada por la habilitación contenida en el artículo 14.6 de la LFIS.

En el apartado cinco se modifica el apartado 4 del artículo 1 del RIS. Se trata de una modificación técnica para permitir la deducción completa como gasto del valor de los activos revertibles durante el periodo concesional, así como los costes de grandes reparaciones que se amortizarán durante el plazo que transcurra hasta la siguiente gran reparación. Merece el mismo juicio que el precedente apartado cuatro.

Los apartados seis, siete, nueve y once efectúan una mejora técnica, no susceptible de reproche jurídico, consistente en introducir la referencia al nuevo concepto de inversiones inmobiliarias, contenido en el vigente Plan General de Contabilidad, en el primer párrafo del artículo 1.5, el primer párrafo del artículo 2.4, en el artículo 7.1 y en el primer párrafo del artículo 7.8 del RIS.

En el apartado once se modifica el primer párrafo del artículo 7.8 del RIS, en el que, además de introducir la ya indicada referencia a las inversiones inmobiliarias, se elimina la mención al inmovilizado inmaterial, ahora denominado inmovilizado intangible. Es conforme a Derecho.

La amortización del intangible (antes inmovilizado inmaterial) se regula en la sección 2ª del capítulo I del título I del RIS, y resulta afectada, en su denominación y en su contenido, por los apartados doce y trece del Proyecto. Nada hay que oponer a la modificación terminológica y tampoco a la nueva regulación de la amortización, que se restringe a sólo el inmovilizado de vida útil definida, conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la LFIS, ya que el intangible de vida útil indefinida no se amortiza, sino que sigue las reglas de las correcciones de valor por pérdida o deterioro de los elementos patrimoniales (artículo 21 LFIS).

Meramente terminológica y conforme a la legalidad vigente es también la modificación de la rúbrica del capítulo II del título I del RIS, contenida en el apartado catorce del Proyecto, que sustituye la provisión para insolvencias en entidades financieras por la nueva denominación de cobertura del riesgo de crédito en entidades financieras.

En el apartado quince se modifica el artículo 12.1 del RIS, donde se desarrolla la imputación temporal de gastos contabilizados en periodos posteriores a los de devengo según el criterio de la corriente real de los bienes y servicios que representan. Actualmente, la deducibilidad se condiciona a que no se produzca una tributación inferior a la que correspondería conforme a la corriente real y -dice el RIS- compete al sujeto pasivo justificar que no se ha derivado una tributación inferior, "con independencia de que tal imputación corresponda a periodos impositivos prescritos". La reforma consiste en suprimir la expresión entrecomillada y con ella se trata de eliminar el diferente tratamiento tributario de los ingresos y los gastos de periodos prescritos que se puede sostener, al amparo del texto literal del precepto. Ahora bien, con independencia de que se comparta o no la finalidad que se persigue y la interpretación que se quiere evitar, lo cierto es que la reforma no es susceptible de objeción jurídica, puesto que el texto que de ella resulta no se opone a lo establecido en el párrafo segundo del artículo 34.2 de la LFIS.

Los apartados dieciséis y diecisiete contienen modificaciones terminológicas que afectan al artículo 13 y al artículo 14 del RIS. Se cambia "provisiones" por "pérdidas por deterioro del valor", y "provisión para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores y para la cobertura del denominado riesgo-país" por "dotaciones correspondientes a la cobertura de riesgo de crédito", siguiendo la actual nomenclatura contable. No son jurídicamente objetables.

En el apartado dieciocho se modifica el artículo 15 del RIS, donde se regulan actualmente los planes de dotación de provisiones para reparaciones extraordinarias cuya deducibilidad estaba permitida por la redacción del artículo 22.2.e) de la LFIS en su redacción originaria, vigente para los periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2008. En su

lugar se desarrollan reglamentariamente los planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales, al amparo y dentro de los límites de la habilitación específica que a tal efecto se contiene en el vigente artículo 22.2 de la LFIS.

También se han suprimido en la LFIS los planes de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, que podían ser aprobados por el Departamento de Economía y Hacienda. Por tal motivo, el apartado diecinueve del Proyecto deroga el artículo 16 del RIS, donde se establecían los requisitos y procedimiento para formular dichos planes, que actualmente carece de eficacia.

En el apartado veinte se modifica el segundo párrafo del artículo 19.1 del RIS, para actualizar la alusión al Servicio de Tributos Directos y Grandes Empresas por el Servicio de Tributos Directos, Sanciones y Requerimientos o el Servicio de Tributos Indirectos y Grandes Empresas.

Por las razones ya expresadas y, de acuerdo con la LFIS, el apartado veintiuno sustituye la referencia a los planes de reparaciones extraordinarias y los de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, por los nuevos planes de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales.

En el apartado veintidós se modifica íntegramente el capítulo IV del título I del RIS, donde se regula la determinación del valor normal de mercado y las obligaciones de documentación de las operaciones entre entidades vinculadas.

El capítulo consta de seis secciones, la primera de ellas (artículo 20) destinada al análisis de comparabilidad del valor normal de mercado y conforme con las previsiones que al respecto se contienen en el artículo 32.1.a) de la LFIS.

La sección segunda (artículo 20 bis) establece los requisitos de deducibilidad de los acuerdos de reparto de costes en las operaciones vinculadas, previstos por el artículo 29 de la LFIS, que contiene una remisión

específica a “los requisitos que reglamentariamente se fijen”. Por tanto, esta modificación del Reglamento es conforme a la legalidad vigente.

En la sección tercera (artículo 20 ter a 20 quinquies) se desarrolla la obligación de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, al amparo del artículo 28.2 de la LFIS, según el cual las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente. No merece objeción jurídica.

La sección cuarta (artículo 20 sexies) se refiere a la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas y desarrolla lo dispuesto en el artículo 32.4 de la LFIS donde se dispone que la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas se regulará reglamentariamente con arreglo a cinco normas que el Proyecto respeta.

La sección quinta (artículo 20. septies) desarrolla el ajuste secundario que, en virtud de lo establecido por el artículo 32.3 de la LFIS, debe practicarse en las operaciones entre entidades vinculadas en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado. No hay objeción de legalidad que podamos oponer a este precepto.

En fin, el artículo 21, que forma la sección sexta, desarrolla la obligación de documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales, sin que en él se aprecie tacha de legalidad alguna.

En el apartado veintitrés añade un nuevo capítulo V al título I del RIS, en el que quedan incluidos los artículos 22 a 28, que reciben nueva redacción. En este capítulo se desarrolla el régimen jurídico de los acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas, previstos por el artículo 30 de la LFIS, cuyo último párrafo establece que reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas. También se regula el procedimiento para la aprobación

de coeficientes particulares especiales de subcapitalización, a efectos de lo establecido en el artículo 30 de la LFIS. Consideramos estos preceptos conformes con el ordenamiento jurídico.

En los apartados veinticuatro y veinticinco se modifican los párrafos segundo y tercero del artículo 28 ter, así como el artículo 28 quater.3 del RIS para sustituir la referencia al Departamento de Industria y Tecnología, Comercio, Turismo y Trabajo por la actual de Departamento de Innovación, Empresa y Empleo.

En el apartado veintiséis se da nueva redacción al apartado 6 del artículo 28 quater del RIS para establecer que la resolución que se dicte en el procedimiento para la valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica e innovación tecnológica no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se dicten como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución. Este apartado se refiere a los acuerdos autorizados por el artículo 66.7 de la LFIS, habiendo de tenerse en cuenta que el apartado 8 de dicho artículo establece que reglamentariamente se podrán concretar los supuestos de hecho que determinen la aplicación de las deducciones contempladas en este artículo, así como las normas necesarias para la aplicación de este precepto y, en particular, el procedimiento para la adopción de acuerdos previos de valoración a que se refiere el número anterior. Se trata de una norma meramente aclaratoria, dado que la inadmisibilidad de los recursos contra los acuerdos de valoración está prevista con carácter general en el artículo 45.7 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT).

Tampoco efectuamos objeción alguna al apartado veintisiete en el que se condiciona la validez del acuerdo sobre valoración previa de gastos a la permanencia de la legislación y de las circunstancias económicas en que se fundamenta. Ello significa simplemente aplicar a este tipo de acuerdos lo que ya está previsto para todos los acuerdos previos de valoración en el artículo 45 de la LFGT.

Se establece, además, que “la documentación aportada por el solicitante únicamente tendrá efectos en relación con este procedimiento, y será exclusivamente utilizada en lo que a él respecta”.

La competencia para la aprobación del acuerdo sigue correspondiendo al Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, pero la instrucción, que el reglamento actual atribuye al Servicio de Tributos Directos y Grandes Empresas, se asigna en el Proyecto al Servicio de Tributos Directos, Sanciones y Requerimientos o al Servicio de Tributos Indirectos y Grandes Empresas, respetándose de este modo la estructura que actualmente tiene el Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.

Por el mismo motivo (actualización de la referencia actual al Servicio de Tributos Directos y Grandes Empresas), en el apartado veintiocho del Proyecto se modifica el segundo párrafo del artículo 28 quinquies.2 del RIS.

En el apartado veintinueve se modifica el segundo párrafo del artículo 28 quinquies.3 del RIS, con el fin de precisar que el silencio positivo aprobatorio de las inversiones susceptibles de beneficiarse de la deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente se produce por la ausencia de notificación de la resolución en el plazo reglamentario. Es conforme a la ley.

Los apartados treinta a treinta y cuatro del Proyecto modifican el artículo 30 del RIS y la rúbrica del capítulo II del título II en que se inserta dicho precepto. En la rúbrica, que ahora alude al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, se añade el de cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o de una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, reforma que viene exigida por la nueva redacción de la rúbrica y por el nuevo contenido del capítulo IX del título X de la LFIS, tras la reforma operada por la Ley Foral 18/2006, de 27 de diciembre.

En el artículo 30.1 del RIS se añade un nuevo párrafo para establecer el plazo en que debe realizarse la opción por el régimen especial en las citadas operaciones de cambio de domicilio social, modificación que resulta

necesaria en desarrollo de la redacción vigente de la LFIS y es conforme al ordenamiento jurídico.

Por motivo similar y con la misma corrección jurídica se añade una letra d) al artículo 30.2 del RIS para determinar quién presentará la comunicación de la opción en el cambio de domicilio.

El mismo juicio merece la nueva letra d), que el Proyecto añade al artículo 30.3 del RIS con el fin de establecer los documentos que se adjuntarán a la opción en las operaciones de cambio de domicilio social.

También se reforman las letras b) y c) del artículo 30.4, relativo a la información que ha de presentar la entidad adquirente, conjuntamente con su declaración del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en los que se aplique la deducción contemplada en el segundo párrafo del número 3 del artículo 139 de la LFIS. Es conforme a Derecho, pues se limita a sustituir la referencia al valor teórico contable de las participaciones por el valor de los fondos propios correspondientes a las participaciones, de acuerdo con el nuevo léxico contable.

En el apartado treinta y seis, además de la rectificación de la remisión normativa a la que ya hemos hecho referencia, se modifica el primer párrafo del artículo 32 bis del RIS, con el fin de eliminar la excepción de la obligación de practicar retención sobre las rentas derivadas de contratos combinados de arrendamiento de fincas urbanas conjuntamente con otros bienes muebles. Esta reforma tiene su base legal en el artículo 88.5 de la LFIS, que permite al reglamento establecer supuestos en los que no exista la obligación de practicar retención.

Con la misma apoyatura legal y sin que merezca objeción jurídica, el apartado cuarenta modifica el artículo 34 del RIS, para añadir un supuesto en el que no existirá obligación de retener: el de las rentas obtenidas por los partidos políticos derivadas de elementos patrimoniales cedidos a terceros, incluidos los incrementos patrimoniales derivados de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.

Con base en el artículo 88.1 de la LFIS –donde se establece que ”las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente”-, el apartado cuarenta y uno del Proyecto determina cuál será la base de retención cuando se practiquen ajustes secundarios en las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas.

En el apartado cuarenta y dos se modifica el artículo 40.2 del RIS, relativo al resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta que han de efectuar los retenedores y los obligados a efectuar ingresos a cuenta del impuesto. La reforma consiste simplemente en modificar el plazo de presentación, materia típicamente reglamentaria para cuya regulación el Gobierno de Navarra está habilitado por el párrafo segundo del artículo 88.1 de la LFIS.

En el apartado cuarenta y tres se modifica el número 4 de la disposición adicional primera del RIS con el fin de autorizar al Consejero de Economía y Hacienda a establecer los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. Existe una habilitación legal específica al Consejero de Economía y Hacienda para que regule mediante Orden Foral esta materia (disposición adicional séptima de la LFGT), así como una autorización genérica para que el Gobierno de Navarra dicte las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de dicha Ley Foral (disposición final segunda de la LFGT), por lo que no existe impedimento legal alguno para modificar el RIS en el sentido indicado.

En el apartado cuarenta y seis se modifica la disposición transitoria segunda del RIS para adecuarlo a la nomenclatura contable, con alusión a los elementos del inmovilizado intangible de vida útil definida, en lugar de los elementos del inmovilizado inmaterial que tuviesen fecha cierta de extinción. No ofrece problemas de legalidad.

En el apartado cuarenta y siete se incorpora una nueva disposición transitoria séptima al RIS para regular la transición por el cambio del régimen jurídico de los planes especiales para la cobertura de reparaciones extraordinarias o de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal y de los planes especiales de gastos correspondientes a actuaciones medioambientales. Se trata de un desarrollo de lo dispuesto en la LFIS, para el que el Gobierno de Navarra está suficientemente habilitado.

C) Entrada en vigor

La disposición final única del Proyecto establece la entrada en vigor del Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra (excepto las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, que serán exigibles a partir de 1 de enero de 2010), sin que le sea oponible objeción de legalidad alguna.

III. CONCLUSIÓN

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

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento