

Expediente: 30/2011

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y el Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio.

Dictamen: 32/2011, de 27 de junio

DICTAMEN

En Pamplona, a 27 de junio de 2011,

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 26 de mayo de 2011 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), se recaba dictamen preceptivo sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, y el Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio, por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 16 de mayo de 2011.

Con fechas 1 y 7 de junio de 2011 tuvieron entrada en la sede del Consejo de Navarra escritos del Presidente del Gobierno de Navarra, con

los que se acompañaba documentación complementaria de la anteriormente remitida.

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

1. Mediante Orden Foral 56/2011, de 13 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 un informe de 15 de abril de 2011, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, el Consejero de Economía y Hacienda dictó Orden Foral 50/2011, de 18 de abril, por la que dio audiencia, durante siete días hábiles, a diversas instituciones y organizaciones en el procedimiento de elaboración del Decreto Foral cuyo proyecto ahora se dictamina.

3. Obran en el expediente memorias normativa, justificativa y organizativa (las tres sin fecha y sin firma). También hay un informe sobre estimación de costes, de 3 de mayo de 2011, suscrito por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad, con el conforme de la Intervención, en el que se afirma que el proyecto no conlleva aumento de gasto ni tiene impacto directo en la recaudación. Hay también un informe de impacto por razón de sexo, de 3 de mayo de 2011, emitido por el Director del Servicio de Desarrollo Legislativo y Fiscalidad.

5. El día 9 de mayo de 2011, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad emitió informe en el que se afirma que, transcurrido el plazo de alegaciones, no se ha recibido ninguna.

6. El Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Hacienda informó el proyecto con fecha 10 de mayo de 2011.

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 12 de mayo de 2011.

8. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por Acuerdo de 16 de mayo de 2011, y previa propuesta del Consejero de Economía y Hacienda, tomó en consideración el proyecto a efectos de recabar el 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, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre (en adelante, RFIS) y el Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio, por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, el Proyecto) comprende una exposición de motivos, dos artículos y una disposición final.

La *exposición de motivos* explica las razones por las cuales se considera necesario u oportuno reformar el RFIS y el Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio, por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

De una parte, se trata de simplificar las obligaciones de documentación de las operaciones entre entidades vinculadas, con el fin de reducir la presión fiscal indirecta que, por este motivo, recae sobre las pequeñas y medianas empresas, así como de adaptar el RFIS 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 tributación de ciertas rentas satisfechas por las sociedades de inversión de capital variable (SICAV) y a los incentivos a la inversión de empresas jóvenes e innovadoras. Por otra parte, se pretende adecuar el texto de los artículos 24 y 25 del Decreto Foral 153/2001 a ciertas modificaciones experimentadas por la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

En el articulado, constituido -como hemos dicho- por dos artículos, se introducen sendas reformas en el texto actual del RFIS y en el del Decreto Foral 153/2001, 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 se retrotraen a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo y urgencia del dictamen

El proyecto sometido a consulta modifica el RFIS, dictado en desarrollo de la LFIS, y el Decreto Foral 153/2001, dictado en desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT). Por lo tanto, el dictamen del Consejo de Navarra tiene carácter preceptivo, de conformidad con el artículo 16.1.f) de la LFCN.

El Gobierno de Navarra ha justificado la urgencia del expediente, a los efectos previstos por el artículo 22 de la LFCN y el dictamen se emite en el plazo más reducido posible.

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, una memoria 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 audiencia de los ciudadanos, a través de las siguientes entidades representativas: Cámara Navarra de Comercio e Industria, Confederación de Empresarios de Navarra (C.E.N.), Asociación Española de Asesores Fiscales (Delegación Territorial de Navarra), Colegio de Abogados de Pamplona, Colegio de Economistas de Navarra, Club de Marketing, Colegio de Titulares Mercantiles de Navarra, e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Navarra.

A estas entidades se han concedido siete días hábiles para formular alegaciones al Proyecto, sin que en el plazo indicado se haya formulado ninguna, según se hace constar en el informe emitido al efecto por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.

Conforme al apartado 4 del artículo 60 de la LFGNP, el plazo de la audiencia debe ser adecuado a la naturaleza de la disposición, y no inferior a quince días hábiles. Por razones justificadas, y mediante acuerdo o resolución debidamente motivados, este plazo puede reducirse a siete días hábiles.

En el presente caso se ha justificado, en la Orden Foral 60/2011, de 18 de abril, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se da audiencia a diversas instituciones y organizaciones en el procedimiento de elaboración del Proyecto, la reducción del plazo hasta siete días hábiles, por causa de la urgencia de la entrada en vigor de la norma. En el Proyecto se determinan

las obligaciones documentales que, por imperativo legal, han de servir de soporte a la valoración de las operaciones realizadas entre entidades vinculadas. La finalidad primordial de la norma es reducir la carga que este deber documental representa para las pequeñas empresas y es necesario que las modificaciones sean conocidas antes de que comience el periodo en que habitualmente se presentan las declaraciones-liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, que suele coincidir con los primeros veinticinco días del mes de julio. La modificación es verdaderamente urgente y no causa perjuicio a los ciudadanos, sino que libera a algunos de ellos de un deber que en ocasiones puede ser costoso. Por tal motivo, se estima suficientemente justificada la reducción del plazo de audiencia.

En cuanto al resto de las normas contenidas en el Proyecto (retención sobre determinadas rentas pagadas por las SICAV, inscripción en el censo de empresas jóvenes e innovadoras, y adaptación del procedimiento sancionador) son de una entidad que permite considerar que el plazo de siete días de audiencia de los ciudadanos es adecuado a la naturaleza de la disposición.

En definitiva, no merece reparo legal la reducción del plazo acordada por el Consejero de Economía y Hacienda.

El Proyecto 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 mayo de 2011, y tomado en consideración por el Gobierno de Navarra.

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.

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 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.

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 RFIS que ahora se proyecta reformar; también es fruto de la citada competencia foral la LFGT, en la que también se contiene una habilitación genérica al Gobierno de Navarra para su desarrollo (disposición final segunda).

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 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 y de la LFGT, en su redacción actualmente vigente, y es en estos textos legales, además de en las normas de general aplicación, 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 RFIS

El **artículo primero** del Proyecto recoge las modificaciones que se pretende introducir en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre (RFIS). Consta de once apartados, que examinamos a continuación.

El *apartado uno* modifica el artículo 20 ter.3 del RFIS y tiene por objeto la regulación de la documentación que están obligados a conservar a disposición de la Hacienda Tributaria de Navarra las entidades que realizan operaciones con otras personas o entidades con las que mantienen alguno

de los vínculos establecidos por el artículo 28.3 de la LFIS. En la redacción actual, el citado artículo 20 ter.3 contiene tres excepciones a la obligación de documentar dichas operaciones, que afectan a las entidades acogidas al régimen de grupos de base imponible consolidada, a las uniones temporales de empresas y agrupaciones de interés económico y a las operaciones realizadas en el ámbito de las ofertas públicas de venta o de adquisición de valores.

La experiencia ha demostrado que la obligación de documentar las operaciones vinculadas es una carga excesiva para las empresas de reducida dimensión y, por tal motivo, en la legislación tributaria de régimen común se ha procedido a una importante limitación de este deber formal, del que han quedado excluidas, entre otras, las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a ocho millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado, así como las operaciones realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere el importe de 250.000 euros de valor de mercado, en virtud de lo dispuesto por el artículo 18.3 y el artículo 18.4.e), ambos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (en adelante, RFIS). Esta norma reglamentaria del Gobierno de la Nación, en su redacción vigente, encuentra amparo en la habilitación legal específica contenida en la disposición adicional única del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, que establece lo siguiente:

“Sin perjuicio de las modificaciones introducidas en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a la vista de la jurisprudencia comunitaria y del derecho comparado, el Gobierno, en los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, tramitará la modificación de la normativa tributaria que regula las obligaciones de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas, atendiendo fundamentalmente a los siguientes factores: que se trate de operaciones internas (no internacionales), que intervengan pequeñas y medianas empresas, que

su importe no sea muy significativo y que no intervengan paraísos fiscales.”

El Proyecto, sobre el que el Gobierno de Navarra recaba dictamen, pretende adecuar la normativa foral a la del Estado, restringiendo, en términos similares, las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas de importe reducido entre pequeñas y medianas empresas.

Este objetivo responde al principio de minimizar la carga fiscal indirecta que se encuentra recogido en el artículo 3.2 de la LFGT (“La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales”) y da satisfacción incluso al derecho de los obligados tributarios a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa [artículo 9.1.j) de la LFGT].

También el ordenamiento comunitario recomienda, aunque sea en la cada vez más frecuentemente utilizada fórmula del *soft law*, la limitación de los costes fiscales indirectos en la documentación exigible a las empresas para el control de las operaciones con empresas vinculadas. “Los Estados miembros deberán: a) abstenerse de imponer a las empresas la elaboración y presentación de documentos que entrañen costes de conformidad o cargas administrativas no razonables; b) abstenerse de solicitar documentación sin relación con las transacciones examinadas...” (punto 6 del Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea, aprobado por Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006).

Es, por otra parte, evidente que la documentación en materia de precios de transferencia es extraordinariamente compleja y que exigirla a las pequeñas empresas puede resultar desproporcionada pero, con independencia de que la intención pueda ser loable, aspecto sobre el que este Consejo de Navarra no está facultado para opinar, nuestro dictamen

debe versar sobre la legalidad de las normas del Proyecto, tanto en el aspecto sustantivo como en el formal.

En este sentido hemos de afirmar que no conocemos que en las normas con rango legal de la Comunidad Foral de Navarra exista una habilitación para modificar el elenco de las entidades vinculadas que están obligadas a cumplimentar las obligaciones de documentación, a diferencia de lo que ocurre en el ordenamiento de régimen común que cuenta con la habilitación específica a la que hemos hecho alusión.

El marco normativo en el que se pretende insertar el Decreto Foral que ahora se tramita está constituido por el artículo 28.2.a) de la LFIS, que dice lo siguiente:

“a) Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente. Igualmente deberán aportarla a requerimiento de la citada Administración.

Dicha documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado. Para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrán en consideración los criterios establecidos en el artículo 50.1.b). No obstante, deberán documentarse en todo caso las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realicen actividades empresariales o profesionales.”

Este texto legal es igual al del artículo 16.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), pero entre el ordenamiento foral y el común existe la importante diferencia de la habilitación legal específica contenida en la disposición adicional única del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, que no tiene réplica -por lo que conocemos- en el ordenamiento tributario de Navarra.

El artículo 28.2.a) de la LFIS faculta al Gobierno de Navarra para determinar la documentación que están obligadas a confeccionar y conservar las entidades vinculadas, pero no le habilita para definir el perímetro subjetivo de dicha obligación. En otras palabras, las entidades obligadas a llevar la documentación aludida son todas las que realizan operaciones con otras entidades o personas vinculadas, sin más excepción que las establecidas por el citado artículo 28.2.a) de la LFIS, que son aquéllas con cifra de negocios inferior a diez millones de euros y operaciones vinculadas no superiores a 100.000 euros de valor de mercado (salvo la limitación relativa a las entidades residentes en paraísos fiscales).

La Ley Foral no admite, en este punto, ampliación del ámbito de la excepción, puesto que su redacción no deja abierta la posibilidad de ampliar el conjunto de entidades no obligadas a elaborar y conservar la documentación de las operaciones vinculadas. El texto del párrafo segundo del artículo 28.2.a) de la LFIS es taxativo y su ampliación por vía reglamentaria va más allá del complemento indispensable de la legalidad vigente e incurre en *ultra vires*.

Pues bien, entendemos que el nuevo artículo 20 ter.3 que ahora se pretende aprobar, merece tacha de legalidad en cuanto aumenta hasta 250.000 euros el importe global de las operaciones vinculadas que marca el límite entre las entidades de cifra de negocios inferior a diez millones de euros que están obligadas y que no están obligadas a confeccionar y conservar la documentación de las operaciones vinculadas. Esta ilegalidad formal es independiente del hecho de que se trate de una norma que no impone cargas u obligaciones a nadie, antes al contrario, su objetivo es el de reducir los costes fiscales indirectos de las pequeñas empresas y es muy probable que no haya personas con intereses contrarios a que se apruebe y promulgue.

El apartado dos modifica el artículo 20 ter.4 del RFIS, incorporando al mismo las excepciones a la obligación de documentación que ya se encuentran establecidas en el actual artículo 20 ter.3 del RFIS. Son las siguientes operaciones:

- a) Las realizadas entre entidades integrantes de un grupo de consolidación fiscal.
- b) Las realizadas por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas con sus miembros.
- c) Las operaciones de oferta pública de adquisición o de venta de valores.

Además, la excepción se extiende a otras operaciones; a saber:

- a) Las realizadas por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas con las entidades integrantes del mismo grupo de consolidación.
- b) Las realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección aprobado por el Banco de España, que tengan relación con el cumplimiento por parte del referido sistema institucional de protección de los requisitos establecidos del artículo 8.3.d) de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de Coeficientes de Inversión, Recursos Propios y Obligaciones de Información de los Intermediarios Financieros.
- c) Las realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere el importe de 600.000 euros de valor de mercado. En este caso, se contienen en el Proyecto algunas salvedades respecto a determinadas operaciones que no es necesario enunciar en este momento.

A primera vista, estos supuestos pueden ser objeto de la misma tacha de legalidad formal que hemos formulado contra el nuevo artículo 20 ter.3, pero un análisis más atento nos obliga a discriminar entre ellos porque los tres casos que ya se encuentran especificados en la actual redacción del RFIS pueden considerarse como un legítimo desarrollo reglamentario de lo establecido en la LFIS. La razón es que se trata de supuestos en los que resulta indiferente la aplicación del régimen de operaciones vinculadas. Este

régimen tiende a evitar el desplazamiento de bases imponibles de unas sociedades a otras mediante la utilización de precios de transferencia. Por lo tanto, es indiferente su aplicación en régimen de tributación consolidada de grupos de sociedades, así como en el marco de las entidades que tributan en régimen de transparencia fiscal (agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresa). En cuanto a las operaciones de oferta pública de adquisición o de venta de valores, se trata de operaciones que, por su propia naturaleza, se realizan a precios de mercado y no suscitan sospechas de su indebida utilización para migrar las bases imponibles hacia entidades sometidas a un régimen de tributación más favorable.

En relación con las nuevas operaciones añadidas por el texto del Proyecto, nada hay que objetar -por los motivos ya expuestos- a las realizadas por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas en el contexto de un grupo de tributación consolidada.

Tampoco merece objeción la inclusión de los sistemas institucionales de protección que cumplan los requisitos del artículo 8.3.d) de la Ley 13/1985 (existencia de una entidad central que determine con carácter vinculante sus políticas y estrategias de negocio, que sea una de las entidades de crédito integrantes del sistema u otra entidad de crédito participada por todas ellas; compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre las entidades integrantes del sistema que alcance como mínimo el 40% de los recursos propios; mutualización de, al menos, el 40 % de sus resultados; permanencia mínima de diez años; ponderación de riesgo del 0% a las exposiciones que tengan entre si los integrantes del sistema institucional), en el caso de que dichos sistemas institucionales de protección apliquen el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades, por el que pueden optar en el caso de ejercicio indirecto de la actividad financiera de las cajas de ahorros. Ahora bien, no se aprecia la misma fundamentación en el caso de sistemas de protección institucional que no apliquen el régimen de base imponible consolidada de grupos de sociedades, por lo que es susceptible del mismo reparo de legalidad formal anteriormente indicado.

Es enteramente novedosa y excede de lo que constituye el desarrollo reglamentario de la ley, la excepción de la letra e) del artículo 20 ter.4 según la redacción dada por el Proyecto: “Las realizadas en el período impositivo con la misma persona o entidad vinculada, cuando la contraprestación del conjunto de esas operaciones no supere el importe de 600.000 euros de valor de mercado”. Por las razones más atrás expuestas, entendemos que este precepto incurre en ilegalidad por alterar lo dispuesto por el artículo 28.2.a) de la LFIS y no existir habilitación legal ni deslegalización que autorice a modificarlo.

El *apartado tres* añade un nuevo apartado 5 al artículo 20 ter. Este apartado es el que ya figura en la redacción vigente con el número 4 y establece la obligación de trasladar a las declaraciones tributarias la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezcan por Orden Foral del Consejero de Economía y Hacienda. El precepto es conforme con el ordenamiento jurídico y se encuentra amparado legalmente por la habilitación específica contenida en el artículo 80.1 de la LFIS: “Los sujetos pasivos que tributen a la Hacienda de Navarra estarán obligados a presentar y suscribir una declaración por este Impuesto en el lugar y en la forma determinados por el Departamento de Economía y Hacienda, cumplimentando la totalidad de los datos que les afecten contemplados en las declaraciones y acompañando los documentos y justificantes que se establezcan reglamentariamente”.

El *apartado cuatro* da nueva redacción al artículo 20 quinquies.3 del RFIS y se trata de una modificación formal que no afecta a su contenido. En este precepto se establece la documentación simplificada que es exigible en los cinco casos que en él se indican y el cambio consiste fundamentalmente en sustituir la enumeración descriptiva de tales cinco supuestos por una enumeración referencial o por remisión al nuevo artículo 20 ter.4. La norma cuenta con habilitación legal dado que, como ya hemos dicho, el artículo 28.2.a) de la LFIS establece que las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente.

El *apartado cinco* dice que se incorpora una nueva letra g) al artículo 33.1 del RFIS. La nueva letra g) establece la obligación de retener sobre las rentas obtenidas como consecuencia de la reducción de capital con devolución de aportaciones y de la distribución de la prima de emisión realizadas por sociedades de inversión de capital variable no sometidas a los tipos generales de gravamen o por organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de capital variable registrados en otro Estado, y por las sociedades amparadas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009. Esta adición es una consecuencia lógica de la reforma operada en el artículo 26.3 de la LFIS por el artículo 2.4 de Ley Foral 23/2010, de 28 de diciembre, que somete a tributación de los socios el exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación que es objeto de devolución, en los casos de reducción de capital con devolución de aportaciones y de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El Proyecto somete a retención a cuenta dichas rentas y se dicta en ejercicio de la potestad específicamente concedida al Gobierno de Navarra por el artículo 88 de la LFIS, que obliga a determinadas personas y entidades a retener o a efectuar ingresos a cuenta por las rentas sujetas al Impuesto sobre Sociedades que satisfagan y permite que reglamentariamente se establezcan supuestos en los que no existirá obligación de efectuar retención (artículo 88.5 LFIS).

El *apartado seis* da nueva redacción al apartado 7 del artículo 34 del RFIS, que enumera los supuestos en que no existe obligación de retener. Concretamente, el actual apartado 7 se refiere a “las rentas derivadas de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones” y se modifica para exceptuar las rentas derivadas de la distribución de la prima de emisión efectuada por las entidades de inversión colectiva a que nos hemos referido en los párrafos anteriores. La reforma es consecuencia necesaria para mantener la coherencia con la nueva letra g) del artículo 33.1.

El *apartado siete* modifica el número 23 del citado artículo 34 del RFIS para excluir de retención, además de las ahora contempladas, las rentas derivadas del reembolso o de la transmisión de participaciones en las

sociedades reguladas por el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre. No merece tacha de legalidad, por las razones ya expuestas anteriormente.

El *apartado ocho* incorpora un nuevo apartado al artículo 35 del RFIS, al que asigna el número 7. El actual número 7 se convierte en número 8.

El nuevo texto establece que la obligación de retener sobre las operaciones de reducción de capital y distribución de prima de emisión de entidades de inversión colectiva recae, según los casos, sobre la propia sociedad, sobre las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquéllas, sobre las entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores o sobre la entidad depositaria que tenga encargada la gestión de cobro. Cuando no exista persona obligada a retener, será el propio contribuyente quien estará obligado a efectuar un pago a cuenta.

No hay nada que objetar a esta norma ni, por supuesto, al *apartado nueve* que se limita a efectuar el cambio de numeración a que acabamos de aludir.

El *apartado diez* añade un nuevo número 8 al artículo 37 del RFIS para establecer que la base de retención en las operaciones que venimos comentando será la cuantía de la renta a integrar en la base imponible. Es conforme a Derecho.

En el *apartado once* se desarrolla el régimen fiscal de las empresas jóvenes e innovadoras, creado por el artículo 2.28 de Ley Foral 23/2010, de 28 de diciembre, mediante la incorporación de una disposición adicional 18ª a la LFIS. El apartado 3º de la citada disposición adicional establece que para la aplicación de este régimen fiscal los sujetos pasivos habrán de solicitar su inscripción en el censo de empresas jóvenes e innovadoras y remite al reglamento la regulación del procedimiento para realizar dicha inscripción así como para determinar la procedencia de la aplicación del régimen, incluso en los casos de solicitud previa al inicio de la actividad.

El desarrollo reglamentario de esta norma quedará ubicado, según el Proyecto, en una nueva disposición adicional 15ª del RFIS. Además de regularse el procedimiento de inscripción, materia típicamente reglamentaria y, por tanto, no susceptible de reparo alguno, se desarrollan algunos de los requisitos para acceder a la calificación de empresa joven e innovadora, como es el relativo al cómputo de los años de existencia y de disfrute de los beneficios fiscales. Este desarrollo se efectúa dentro del ámbito de la potestad reglamentaria propia del Gobierno de Navarra y es conforme a Derecho.

C) Modificaciones introducidas en el Decreto Foral 153/2001

El **artículo segundo** del Proyecto modifica el Decreto Foral 153/2001, de 11 de Junio, por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

La modificación consiste en dar nueva redacción al artículo 24 y derogar el artículo 25 del citado Decreto Foral 153/2001, y responde a la necesidad de adaptar el texto actual del RFIS a la reforma operada en el artículo 70.1.b) de la LFGT por el artículo 4.1 de Ley Foral 2/2008, de 24 de enero, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. Según la Ley Foral, la competencia para iniciar el expediente sancionador para imponer multas pecuniarias corresponde a los órganos que así se determinen en las normas de organización, en las de procedimientos para la aplicación de los tributos, en las del procedimiento sancionador o en las reguladoras de los propios tributos; y la competencia para acordar e imponer dichas sanciones se atribuye al órgano competente para dictar los actos administrativos de liquidación tributaria o, en su caso, al órgano superior inmediato del que haya iniciado el procedimiento sancionador.

El Proyecto reproduce lo que ya se encuentra establecido en la Ley Foral y aclara la competencia en casos de tributos cuya gestión no esté atribuida al Departamento de Economía y Hacienda. No hay nada que objetar a esta reforma.

D) 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, con la salvedad de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas que regirán a partir de 1 de enero de 2010. Es conforme a Derecho.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, y el Decreto Foral 153/2001, de 11 de junio, por el que se desarrollan las disposiciones de la Ley Foral General Tributaria en materia de infracciones y sanciones tributarias de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, se ajusta al ordenamiento jurídico, con excepción de los apartados uno y dos de su artículo primero, en los términos indicados en el cuerpo del dictamen.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.