

Expediente: 31/2011

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

Dictamen: 33/2011, de 27 de junio

DICTAMEN

En Pamplona, a 27 de junio de 2011,

el Consejo de Navarra, integrado 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 Alfonso Zuazu Moneo,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 29 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 16.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora, LFCN), modificada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre, se recaba dictamen preceptivo sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo (en adelante designado como el Proyecto), tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 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.

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 23/2011, de 28 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 2 de marzo de 2011, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, el Consejero de Economía y Hacienda dictó Orden Foral 30/2011, de 7 de marzo, por la que se sometió a información pública el Proyecto, mediante su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, certificándose el 10 de mayo de 2011 que transcurrido sobradamente el plazo de un mes desde la publicación no se había recibido alegación alguna. De igual modo resulta de la documentación obrante en el expediente que el anteproyecto de la norma fue remitido a diversas entidades representativas de intereses colectivos, si bien no se contiene expresión en el expediente de la identidad de esas entidades. En todo caso, el Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Hacienda certifica el 31 de mayo de 2011 no haberse presentado alegación alguna respecto del proyecto normativo una vez concluido el trámite de audiencia.

3. Obran en el expediente sendas memorias justificativa, normativa, económica y organizativa. Igualmente se ha incorporado informe de impacto por razón de sexo, de 5 de mayo de 2011.

4. El Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda informó el Proyecto con fecha 10 de mayo de 2011.

5. El proyecto se remitió a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y fue examinado por la Comisión de Coordinación en la sesión celebrada el 12 de mayo de 2011.

6. 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 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, dos artículos y una disposición final.

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

Por un lado, el Proyecto se orienta a adaptar el ordenamiento jurídico foral a las modificaciones introducidas en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, procediéndose a una actualización de los medios de prueba para la acreditación de determinadas operaciones exentas del impuesto, así como a modificar, ampliándolo, el plazo durante el cual deben remitirse los documentos justificativos de la salida de bienes. Desde parecida perspectiva, se modifican sustancialmente los documentos justificativos de las exenciones relativas a las zonas y depósitos francos, así como a los regímenes suspensivos.

Otros de los aspectos de la reforma se refieren a los requisitos que deben observarse para la modificación de la base imponible del impuesto, adaptando el Reglamento a las modificaciones introducidas en el artículo 28 de la Ley Foral del Impuesto, así como a la adaptación de diversos

preceptos reglamentarios a la supresión legal de la obligación de expedición de facturas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, la conocida como “autofactura”.

De otro lado, se introducen modificaciones en el reglamento regulador de las obligaciones de facturación que vienen justificadas igualmente por la supresión en la Ley Foral del Impuesto de las facturas en los casos de inversión del sujeto pasivo.

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

- a) En el artículo 9.1.5º, exenciones relativas a los servicios relacionados directamente con las exportaciones, se modifican sus apartados B) y C). En el primero de ellos, en el que se establecen los requisitos temporales y documentales de estas exenciones, se modifican los medios de justificación documental de la salida de los bienes de la Comunidad, que si en el régimen vigente debía hacerse mediante el documento aduanero de salida, tras la modificación esa justificación documental podrá hacerse “con cualquier medio de prueba admitido en Derecho”, particularizándose entre ellos mediante la referencia a la certificación emitida por la Administración tributaria en la que consten los números de facturas y la contraprestación de los servicios relacionados con la exportación, o a un documento normalizado que apruebe la Administración tributaria. En todo caso los documentos que justifiquen la salida de los bienes deben remitirse al prestador de servicios en el plazo de los tres meses siguientes, ampliándose así el plazo de un mes establecido a ese objeto en el Reglamento vigente. La modificación del apartado C) se reduce a una modificación terminológica o semántica, sustituyéndose la referencia a “este apartado”, contenida en el Reglamento vigente, por la referencia a “este ordinal” que incorpora el Proyecto.

- b) Se modifica el artículo 11, “exenciones relativas a las zonas francas y depósitos francos”, que en su apartado 3 establece actualmente que para que los sujetos pasivos pudieran aplicar las exenciones debían aportar una declaración suscrita por el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios en la que constara la recepción de los bienes y se pusiera de manifiesto su destino o situación a efectos de justificación de la exención. El Proyecto modifica ese apartado 3 y, en definitiva, el medio de justificación que se verá ahora sustituido por una comunicación de las operaciones exentas por el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios mediante un documento normalizado que apruebe la Administración tributaria, justificándose posteriormente la aplicación de las exenciones mediante certificación a emitir por la Administración tributaria en la que consten el destino o situación de los bienes, facturas y contraprestación de las entregas de bienes o prestación de servicios.
- c) La modificación del artículo 12, “exenciones relativas a los regímenes suspensivos”, en su apartado 1.2, es de contenido análogo a la operada en el artículo precedente, esto es, se sustituye la declaración suscrita por el adquirente de los bienes o servicios contemplada en el Reglamento vigente, por la comunicación por el adquirente a la Administración tributaria en un documento normalizado de las operaciones exentas de las que sea destinatario y la posterior justificación de la aplicabilidad de las exenciones mediante certificación emitida por la Administración tributaria comprensiva del destino o situación de los bienes, facturas y contraprestaciones.
- d) El Proyecto incorpora íntegramente un nuevo texto para el apartado 2 del artículo 15, “modificación de la base imponible”, que regula la modificación de la base imponible en los supuestos de declaración de concurso del destinatario de las operaciones sujetas al impuesto y demás casos en que los créditos sean incobrables. Si bien las novedades que se introducen exclusivamente afectan al

apartado 2, letra a), ordinal 2º, en el que respecto a la obligación del acreedor de comunicar al Departamento la modificación de la base imponible haciendo constar que dicha rectificación no corresponde a determinados créditos, se suprime la referencia contenida en el Reglamento vigente a que se exprese que dichos créditos no se refieren a “créditos adeudados o afianzados por entes públicos”. Por otra parte, entre la documentación que debe aportarse a esa comunicación, y en relación a modificaciones derivadas de créditos incobrables, junto a los acreditativos de que el acreedor ha instado el cobro mediante reclamación judicial, contemplada en el Reglamento vigente, se añade ahora la referencia a la acreditación de haberse intentado el cobro extajudicialmente mediante requerimiento notarial, además de incorporarse un nuevo párrafo referido a los créditos adeudados por entes públicos que se documentaran mediante certificación expedida por el órgano competente del ente público deudor.

- e) Se suprime el número 5 del artículo 54, “Libro Registro de facturas expedidas”, de modo que desaparece la referencia a determinadas facturas de manera coherente con las modificaciones que se introducen en el Proyecto respecto del Reglamento que regula las obligaciones de facturación, como luego referiremos.
- f) Se modifican los números 1, 2 y 4 del artículo 55, “Libro Registro de facturas recibidas”, de manera que a la obligación de los empresarios o profesionales de numerar las facturas y documentos de Aduanas, a los que se refiere el Reglamento vigente, se añade igual obligación respecto de los “justificantes contables” cuya mención se adiciona en el Proyecto (número 1) y que igualmente deberán anotarse en el Libro Registro de facturas recibidas (número 2), debiendo calcularse y consignarse en la anotación relativa a dichas facturas o justificantes contables las cuotas tributarias correspondientes a las entregas de bienes o prestaciones de servicios en ellas documentadas (apartado 4).

El artículo segundo del Proyecto contiene las modificaciones que pretenden realizarse sobre el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo. Son las siguientes:

- a) Se modifica el apartado 3 del artículo 2, “obligación de expedir factura”, en el que se suprimen las referencias a las facturas expedidas por el sujeto pasivo del Impuesto por determinadas operaciones de las que sean destinatarios entre las contempladas en los artículos 31 y 85 quinquies de la Ley del Impuesto. El mencionado apartado 3 queda en el Proyecto exclusivamente referido a la definición de qué deba entenderse por “justificante contable” en las operaciones realizadas por empresario o profesional no establecido en la Comunidad.
- b) Se modifica el artículo 3, “excepciones a la obligación de expedir factura”, consistiendo estas modificaciones en adaptar el precepto a la modificación anteriormente reseñada en el artículo 2.3, de tal modo que se suprimen las referencias a ese apartado existentes en este artículo 3, apartados 1 y 2, del Reglamento vigente y que excluían determinadas operaciones de las excepcionadas de la obligación de expedir facturas. La otra modificación es meramente de variación de expresiones o nomenclatura de tal manera que la referencia hecha en el Reglamento vigente al “apartado 3º del número 5 del artículo 68 de la Ley Foral del Impuesto” pasa a hacerse en el Proyecto “al artículo 68.5.3º de la Ley Foral del Impuesto”.
- c) La modificación del artículo 6.1 obedece al mismo motivo o causa que la anterior, esto es, el Proyecto suprime todas las referencias contenidas en el artículo 6 respecto del contenido de las facturas a expedir en las operaciones contempladas en el vigente artículo 2.3 del Reglamento, que como consecuencia de la modificación normativa que se propone dejan de estar obligadas a documentarse en facturas. Por ello, se suprimen las actuales

referencias al artículo 2.3 que se contienen en los apartados 1.a) 1º; 1. c), d) y e) de este artículo 6.

- d) La modificación del artículo 11, “facturas recapitulativas”, se concreta en la supresión de su último párrafo en cuanto se refería éste a la expedición de facturas en las operaciones contempladas en el artículo 2.3 del Reglamento que, como venimos repitiendo, se deroga en la propuesta normativa que dictaminamos.
- e) Igual modificación y con la misma justificación se opera en el apartado 4 del artículo 14, “particularidades de la obligación de documentar las operaciones en los regímenes especiales del Impuesto”; en el artículo 15, “obligación de remisión de las facturas o de los documentos sustitutivos”, y en el artículo 19, “obligación de conservación de facturas o de documentos sustitutivos y otros documentos”, en los que suprime el Proyecto las referencias que actualmente se realizan al supuesto de expedición de facturas contemplado en el artículo 2.3 del Reglamento, en cuanto este precepto quedará derogado de aprobarse el Proyecto.

El Proyecto contiene además una disposición final que establece la entrada en vigor de la norma el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo y urgencia del dictamen

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

II.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

De acuerdo con el artículo 58.2 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (en adelante, LFGNP), el ejercicio de la potestad reglamentaria debe realizarse motivadamente, en su preámbulo o por referencia a los informes que

sustenten la disposición general. En el presente caso, el proyecto de Decreto Foral dispone de la justificación legalmente requerida tanto en su exposición de motivos como en las memorias normativa y justificativa incorporadas al expediente.

Siguiendo los trámites fijados en los citados preceptos de la LFGNP, el procedimiento de elaboración de la disposición consultada 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, una memoria organizativa y una memoria económica, 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.

Se afirma en los informes emitidos, si bien no se justifica en el expediente, que el Proyecto ha sido sometido a audiencia mediante la consulta a diversas entidades representativas de intereses afectados, sin que conste que hayan formulado alegaciones. En todo caso, consta en el expediente que el Proyecto ha sido sometido a audiencia de los ciudadanos, por afectar a sus derechos e intereses legítimos, mediante publicación del anteproyecto en el Boletín Oficial de Navarra, tal como ordena el artículo 60 de la 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 celebrada el 12 de mayo de 2011.

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

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

Al amparo de la Disposición Adicional 1ª de la CE, el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (desde ahora, LORAFNA), reconoce a Navarra la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico.

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

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

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

Por otra parte, el Parlamento de Navarra ha hecho uso de la potestad legislativa que en esta materia le corresponde, mediante el establecimiento y regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA) posteriormente modificada en numerosas ocasiones, entre las que interesa destacar en este momento la reforma operada por los Decretos Forales Legislativos 4/2010, de 10 de mayo, y 1/2011, de 24 de enero.

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 Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo (en adelante, RFIVA). El proyecto de Decreto Foral objeto de este dictamen modifica el citado RFIVA, y se encuentra, por tanto, amparado por la misma disposición final tercera de la LFIVA, en que se fundamentó la promulgación del RFIVA.

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

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con los artículos 2, 7.12 y 55 de la 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 examinado se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado, ya que tiene por objeto la modificación de otras normas reglamentarias también aprobadas mediante Decreto Foral.

II.4ª. Marco normativo

Según se desprende de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -singularmente de sus artículos 51 y 62.2-, así como de la 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 se cobija en el contexto de normas legales aprobadas por el Parlamento de Navarra, que constituyen los parámetros principales que han de servir de contraste para concluir sobre su adecuación al ordenamiento jurídico. Junto con dichas normas forales han de tenerse en cuenta también las normas estatales reguladoras del IVA, en la medida en que el Convenio Económico de Navarra obliga a la Comunidad Foral a adoptar las mismas normas sustantivas y formales que establece el Estado en esta materia.

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

- a) De un lado la LFIVA, que ha sido modificada por otras disposiciones forales posteriores, de las que en este momento interesan principalmente las reformas operadas por los Decretos Forales Legislativos 4/2010, de 10 de mayo, y 1/2011, de 24 de enero, dado

que sustancialmente las modificaciones que se introducen en el Reglamento del Impuesto que ahora se pretenden aprobar tienen por objeto el desarrollo y ejecución de los preceptos legales que resultaron modificados.

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

II.5ª. Examen del contenido del Proyecto

A) Justificación

La norma que se pretende aprobar está justificada por las razones ya indicadas al analizar su contenido en el apartado I.3ª de este dictamen y que, recordemos, obedecen a la necesidad de adaptar el texto reglamentario del IVA a las modificaciones introducidas en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como a las modificaciones introducidas en los artículos 28 y 43 de la Ley Foral del Impuesto.

B) Reformas del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

Como se ha dejado expuesto anteriormente, un primer bloque de las modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido afecta a sus artículos 9, 11 y 12, llevando a cabo una actualización de los medios de prueba contemplados en esos preceptos en relación a la acreditación del desarrollo de determinadas operaciones exentas del Impuesto, referidas sustancialmente a las contempladas en los artículos 18 a 21, y concordantes, de la Ley Foral del Impuesto y relacionadas con actividades directamente vinculadas con servicios de exportación y operaciones asimiladas, zonas francas, depósitos francos y otros depósitos y, en definitiva, regímenes aduaneros y fiscales. El contenido de la modificación sigue literalmente la establecida en el Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor

Añadido y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en relación con el cumplimiento de determinadas obligaciones formales, en el ámbito estatal, de tal modo que las modificaciones que se operan respecto de los medios de prueba, acreditación documental de la salida de los bienes de la Comunidad y plazo para realizarla coinciden literalmente con los establecidos en el artículo 5. B) del Reglamento estatal. Lo mismo sucede en relación a la sustitución de la declaración suscrita por el adquirente de bienes o destinatario de servicios por una comunicación mediante documento normalizado y posterior certificación a emitir por la Administración tributaria, que se lleva a cabo en los artículos 11 y 12 del RFIVA, y en los que se establece un régimen de comunicación idéntico al previsto en los artículos 11 y 12 del reglamento estatal.

No se advierte, en consecuencia objeción alguna de legalidad en cuanto el Proyecto no persigue sino la armonización tributaria del Impuesto con el régimen vigente en el Estado.

La modificación del artículo 15 regula las condiciones en que pueden operarse reducciones o modificaciones en la base imponible, sustancialmente como consecuencia de haber devenido los créditos en incobrables. La justificación y el amparo normativo de la modificación reglamentaria se encuentra en la modificación operada en el artículo 28 de la Ley Foral del Impuesto, llevada a cabo por el Decreto Foral Legislativo 4/2010, de 10 de mayo, incorporándose en esa modificación legal las referencias al requerimiento notarial junto a la reclamación judicial, o a la sustitución de éstos por un certificado expedido por el órgano competente cuando se trate de créditos adeudados por entes públicos. En consecuencia, se trata de una adaptación o adecuación del texto reglamentario a las determinaciones de la Ley Foral del Impuesto, sin que se advierta contradicción o exceso alguno que cuestione su legalidad.

El mismo objetivo de adecuación del Reglamento a las modificaciones operadas en la Ley Foral del Impuesto persiguen las modificaciones introducidas en los artículos 54 y 55 del RFIVA, siguiéndose aquí a la modificación llevada a cabo en la Ley Foral por medio del Decreto Foral Legislativo 1/2011, de 24 de enero. Siguiendo a la exposición de motivos de

éste, resulta que “en lo que hace referencia a los requisitos formales de la deducción de las cuotas soportadas, se elimina y deja de tener la consideración de documento justificativo la llamada “autofactura”, es decir, la factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos de inversión del sujeto pasivo y en las entregas de oro de inversión con renuncia a la exención”, operándose efectivamente la supresión de ese singular régimen de facturación mediante la modificación del artículo 43.1.4º de la Ley Foral del Impuesto.

Consecuencia de esa modificación legal es la adaptación de los artículos 54 y 55 del Reglamento del Impuesto, suprimiéndose la referencia a determinadas facturas e incorporándose la mención a los justificantes contables en orden a su anotación en los Libros Registro, sin que advirtamos tacha de legalidad alguna que oponer a los términos en que se lleva a cabo la adaptación de la norma reglamentaria a los postulados de la Ley Foral del Impuesto.

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

También es resultado de la modificación del artículo 43.1.4º de la Ley foral del Impuesto la necesidad de modificar el mencionado reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, consistiendo esa modificación en la supresión en el artículo 2.3 del reglamento vigente de la referencia a la “autofactura” o factura expedida por el sujeto pasivo del impuesto en el caso de determinadas operaciones, siendo sustituido su texto por la definición de qué deba considerarse por “justificante contable”. El resto de modificaciones que se introducen en el reglamento, y como se ha visto, derivan directamente de la operada en el artículo 2.3 de tal modo que no son sino adaptaciones técnicas a esa inicial supresión que exige igual supresión de las referencias que se contenían en diversos preceptos a un artículo que se suprime o deroga. No se advierte tampoco, máxime dada la naturaleza de las modificaciones, objeción legal alguna que oponer respecto de las modificaciones llevadas a cabo en este reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

III. CONCLUSIÓN

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

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.