

Expediente: 50/2013

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifican diversos reglamentos tributarios.

Dictamen: 44/2013, de 18 de diciembre

DICTAMEN

En Pamplona, a 18 de diciembre de 2013,

el Consejo de Navarra, integrado por don Eugenio Simón Acosta, Presidente; doña María Asunción Erice Echegaray, Consejera-Secretaria; y los Consejeros doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don Alfredo Irujo Andueza, don José Antonio Razquin Lizarraga y don Alfonso Zuazu Moneo,

siendo ponente don José Antonio Razquin Lizarraga,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 28 de noviembre de 2013 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta 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, el Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre actuaciones tributarias de los obligados tributarios, el Decreto Foral 129/2002 de 17 de junio, por el que se regulan los plazos máximos de duración de diversos procedimientos tributarios y los efectos producidos por el silencio administrativo, el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, y se modifican otras normas con

contenido tributario, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril (en adelante, el proyecto), tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 20 de noviembre de 2013, solicitándose, además, su tramitación con carácter urgente.

I.2ª. Expediente del proyecto de Decreto Foral

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 358/2013, de 23 de octubre, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, se dispuso 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. El Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, con fecha 29 de octubre de 2013, propuso la realización del trámite de audiencia del artículo 60 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (en adelante, LFGNP), si bien reduciendo el plazo a siete días hábiles, a fin de que la modificación reglamentaria pueda estar publicada cuanto antes y permita su aplicación, en concordancia con la correlativa reforma estatal, con efectos de 1 de enero de 2014.

3. Atendiendo la anterior propuesta, por Orden Foral 366/2013, de 31 de octubre, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, se sometió el proyecto al trámite de audiencia con remisión a las siguientes instituciones y organizaciones: Cámara Navarra de Comercio e Industria, Confederación de Empresarios de Navarra (CEN), 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, otorgándoles un plazo de siete días hábiles.

El Secretario General Técnico del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo certifica con fecha 21 de noviembre de 2013 que el proyecto fue sometido al trámite de audiencia previsto en el artículo 60 de la LFGNP, sin que conste que se haya presentado alegación alguna.

Asimismo, como se afirma en el informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra de 14 de noviembre de 2013, adicionalmente el proyecto ha sido publicado en el Portal de Gobierno Abierto del Gobierno de Navarra, sin que hasta dicha fecha se hubieran recibido sugerencias o alegaciones escritas sobre el contenido del proyecto, si bien se había contestado por teléfono a alguna pregunta relacionada con determinados plazos.

4. Obran en el expediente sendas memorias normativa, justificativa y organizativa, sin fecha ni firma. Igualmente se ha incorporado un informe sobre la estimación del coste, suscrito el 14 de noviembre de 2013 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, con el conforme de Intervención, en el que se indica que el proyecto supone una amplia y variada modificación de la normativa foral que tiene por objeto desarrollar la normativa legal, destacando la especial trascendencia de la creación del régimen especial de criterio de caja, y se afirma que es muy difícil calcular de una manera fiable el impacto que todos estos cambios van a tener en la recaudación tributaria de la Comunidad Foral, pero en cualquier caso el efecto recaudatorio no será significativo, ya que en teoría debe neutralizarse el retraso en el devengo de la repercusión con la demora en el devengo de la deducción de las cuotas soportadas.

Asimismo, consta un informe de impacto por razón de sexo, suscrito el 14 de noviembre de 2013 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad.

5. El Secretario General Técnico del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo informó el proyecto con fecha 21 de

noviembre de 2013, concluyendo que en su elaboración se ha seguido el procedimiento establecido al efecto y que el proyecto se acomoda al ordenamiento jurídico.

6. 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 18 de noviembre de 2013.

7. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por acuerdo de 20 de noviembre de 2013, tomó en consideración el proyecto a efectos de la petición del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra, señalando el carácter urgente en la emisión del dictamen por éste.

I.3ª. El proyecto de Decreto Foral

El proyecto de Decreto Foral sometido a consulta está integrado por una parte expositiva, cinco artículos y una disposición final.

La parte expositiva expresa su justificación y objeto, indicando que las modificaciones que afectan al Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo (en adelante, RFIVA), son consecuencia de la necesidad de adecuarlo a las recientes modificaciones efectuadas en la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (desde ahora, LFIVA). Con base en lo anterior, los cambios que van a afectar al RFIVA comprenden los supuestos siguientes: la supresión de la exigencia legal de solicitud de autorización previa, por la Hacienda Tributaria de Navarra, del requisito para la aplicación de determinadas exenciones; la regulación de los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo que obliga a desarrollar las comunicaciones entre empresarios y destinatarios intervinientes en las operaciones afectadas por la inversión; en relación a la modificación de las bases imponibles en caso de concurso del destinatario de las operaciones, se prevé que, en ocasiones, el destinatario-concursado no tiene derecho a la deducción total del impuesto, de manera que cuando el proveedor rectifica la factura, el destinatario se convierte en deudor del impuesto por la parte no deducible,

debiendo aclararse el periodo de liquidación en que debe realizarse este ajuste; la fijación de la obligación de comunicar la modificación de las bases imponibles tanto del acreedor como del deudor, estableciendo la forma y condiciones de aquélla; la adaptación reglamentaria a la creación legal del régimen especial del criterio de caja, desarrollando tal régimen especial; la modificación del plazo para el ejercicio de la opción para la aplicación de la prorrata especial, permitiendo su ejercicio en la última declaración-liquidación del año natural; y la adaptación de las referencias del RFIVA a las modificaciones habidas en materia de facturación en el nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril.

La modificación del Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria, pretende aclarar la legitimación y los requisitos que deben cumplirse para que la Hacienda Tributaria de Navarra pueda reconocer el derecho a la devolución a quien soportó indebidamente la repercusión.

Los cambios que se introducen en el Decreto Foral 129/2002, de 17 de junio, por el que se regulan los plazos máximos de duración de diversos procedimientos tributarios y los efectos producidos por el silencio administrativo, persiguen adaptar la referencia que determinados procedimientos realizan al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En cuanto al Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, las modificaciones previstas son las siguientes: en primer lugar, pasan a incluirse como obligados a presentar la declaración las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal, así como determinadas entidades o establecimientos de carácter social, con algunas excepciones; en segundo lugar, en concordancia con la creación del régimen especial del criterio de caja, se exige que en las operaciones a las que les resulte de aplicación este régimen se declaren los importes efectivamente cobrados o pagados, así como los importes devengados a 31 de diciembre, y que tales operaciones consten separadamente en la declaración de operaciones con

terceras personas y se consignarán en la declaración del año natural en que se hagan efectivos dichos importes; y en último lugar, se elimina el límite excluyente de 3.005,06 euros para la obligación de declarar las subvenciones otorgadas por las distintas Administraciones Públicas a una misma persona o entidad.

La reforma del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, incluye las referencias al nuevo régimen especial del criterio de caja y asimismo excepciona la no obligación de emitir factura en las prestaciones de servicios definidas en los artículos 17.1.14º, letras a) a n) y 15º de la Ley Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los casos de operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, Canarias, Ceuta o Melilla por empresarios distintos de entidades aseguradoras y de crédito.

El artículo primero del proyecto modifica el RFIVA en veintiocho apartados de la forma siguiente: deroga su artículo 5 (apartado Uno); da nueva redacción al artículo 6, “Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social” (apartado Dos); añade un apartado 2 al artículo 8 (apartado Tres); da nueva redacción a los artículos 9º.1.2º.B), letra a) (apartado Cuatro), 9º.1.5º.A), letra a) (apartado Cinco), 9º.1.5º.B), letras b) y c) (apartado Seis), 10.1.5º, primer párrafo (apartado Siete), 10.1.6º, primer párrafo (apartado Ocho), 11.3 (apartado Nueve), 12.1.2º (apartado Diez) y 15.1 y 2 (apartado Once); adiciona, en el título IV bis, el artículo 15 quater (apartado Doce); da nueva redacción a los artículos 17, “Tipo impositivo reducido” (apartado Trece), 17 bis. Dos.1 y 2 (apartado Catorce), 18.2.c) (apartado Quince), 19.1.1º y 2, primer párrafo (apartado Dieciséis), 20.10, letra d) (apartado Diecisiete), 20 bis (apartado Dieciocho), 25.2 (apartado Diecinueve) y 50 bis.3 (apartado Veinte); añade el capítulo VIII, sobre el “Régimen especial del criterio de caja”, en el título VIII, incorporando los artículos 50 septies, “Opción por la aplicación del régimen especial del criterio de caja”, 50 octies, “Renuncia a la aplicación del régimen especial del criterio de caja”, 50 nonies, “Exclusión del régimen especial del criterio de caja”, 50 decies, “Obligaciones registrales específicas” y 50 undecies, “Obligaciones específicas de facturación” (apartado Veintiuno); da nueva

redacción a los artículos 54.3, 4 y 6 (apartado Veintidós), 55.4, primer párrafo (apartado Veintitrés) y 55.5, primer párrafo (apartado Veinticuatro); adiciona un número 5 al artículo 60 (apartado Veinticinco); da nueva redacción al artículo 62.5 y siguientes (apartado Veintiséis); adiciona las disposiciones transitorias séptima, sobre la opción por la aplicación de la regla de la prorrata especial para el ejercicio 2013, y octava, relativa a la opción por el régimen especial del criterio de caja para los empresarios o profesionales que se encuentren en activo a 31 de diciembre de 2013 (apartado Veintisiete); y suprime las referencias a “documento sustitutivo” o “documentos sustitutivos” recogidas en los artículos 40.a).4º, 40.b).4º, 54.1, primer párrafo, y 60.2 y en la disposición adicional quinta.1.b) del RFIVA (apartado Veintiocho).

El artículo segundo del proyecto reforma, en dos apartados, los artículos 5.1 y 15.2 del Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y de las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre las actuaciones tributarias de los obligados tributarios, a los que da nueva redacción.

El artículo tercero del proyecto modifica, en tres apartados, las letras B) 1, C) y D) 2 del Anexo del Decreto Foral 129/2002, de 17 de junio, por el que se regulan los plazos máximos de duración de diversos procedimientos tributarios y los efectos producidos por el silencio administrativo.

El artículo cuarto del proyecto reforma el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, que regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y modifica otras normas de contenido tributario, en el modo siguiente: adiciona un tercer párrafo al artículo 1.1 (apartado Uno) y un segundo párrafo al artículo 2. b) (apartado Dos); da nueva redacción a los artículos 3.1 (apartado Tres), 3.2, letras a) y f) (apartado Cuatro) y 3.3, último párrafo (apartado Cinco); adiciona los números 5 y 6 al artículo 3 (apartado Seis); da nueva redacción al artículo 4.1, letras b) y f) primer párrafo y añade las letras j), k) y l) (apartado Siete); y adiciona un tercer párrafo al artículo 5.1 (apartado Ocho).

El artículo quinto del proyecto modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, de la forma siguiente: da nueva redacción al artículo 3.2 (apartado Uno); añade una letra o) al artículo 6.1 (apartado Dos); da nueva redacción al artículo 7.1.i) (apartado Tres); y adiciona un número 3 al artículo 11 (apartado Cuatro).

La disposición final única dispone la entrada en vigor del Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, si bien tendrá efectos a partir del 1 de enero de 2014.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo y urgencia del dictamen

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

Por otra parte, el Gobierno de Navarra ha puesto de manifiesto la urgencia del expediente y, atendida esta sugerencia, el Consejo de Navarra emite el dictamen dentro del plazo más breve 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 (LFGNP), regula, en sus artículos 58 a 63, el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro.

De acuerdo con el artículo 58.2 de la 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 parte expositiva como en las memorias normativa y justificativa incorporadas al expediente.

Siguiendo los trámites fijados en la LFGNP, el procedimiento de elaboración de la disposición consultada se ha iniciado por la Consejera 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 un informe sobre estimación del coste, en los 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.

Consta en el expediente que el proyecto ha sido sometido a audiencia mediante la consulta a diversas entidades representativas de los intereses afectados, con reducción del plazo ordinario de forma justificada, sin que se hayan formulado alegaciones. Asimismo, el proyecto ha sido objeto de publicación en el Portal del Gobierno Abierto de la Comunidad Foral de Navarra, sin que se haya presentado alegación o sugerencia alguna.

También ha sido informado por la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, ha sido remitido a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y ha sido examinado por la Comisión de Coordinación.

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 primera de la Constitución Española, el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (desde ahora, LORAFNA), reconoce a Navarra la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico. Por lo tanto, la Comunidad Foral

tiene competencia para regular los tributos en particular y las cuestiones generales, tanto sustantivas, como procedimentales, que afectan a todos ellos. 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. Esta competencia comprende no sólo la facultad de regular los aspectos sustantivos propios de cada tributo, sino también los deberes formales de los obligados tributarios.

Sin embargo, 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, en la versión aneja a la Ley 25/2003, de 15 de julio, 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.

Respecto de la investidura del Gobierno de Navarra para dictar normas en los ámbitos abordados por el proyecto examinado, existen habilitaciones tanto generales como específicas contenidas en las leyes forales tributarias. Así, 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 RFIVA, por lo que el proyecto objeto de este dictamen, en cuanto modifica este reglamento, se encuentra amparado por la misma disposición final tercera de la LFIVA, en que se fundamentó la promulgación del RFIVA.

Las reformas del Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y de las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre las actuaciones tributarias de los obligados tributarios, del Decreto Foral 129/2002, de 17 de junio, por el que se regulan los plazos máximos de duración de diversos procedimientos tributarios y los efectos producidos por el silencio administrativo, y del Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, que regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y modifica otras normas de contenido tributario, se refieren a instituciones reguladas por la Ley Foral 13/2000, 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra (en adelante, LFGT), cuya disposición final segunda autoriza al Gobierno de Navarra a dictar las normas necesarias para el desarrollo y ejecución de la misma.

También es objeto de modificación el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, que desarrolla, en particular, los artículos 109 y 110 de la LFIVA, que contienen remisiones específicas al desarrollo reglamentario del deber de expedir, entregar y conservar las facturas, encomendando al Gobierno de Navarra la aprobación de las disposiciones oportunas.

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

El proyecto de Decreto Foral examinado está destinado a aprobar la modificación de cinco reglamentos tributarios, que, como se ha adelantado, ya fueron en su día informados preceptivamente por este Consejo de Navarra. Por ello, basta una sucinta consideración del marco normativo, con mención de los correspondientes dictámenes y las novedades normativas, en su caso, acaecidas con posterioridad.

El RFIVA ha sido objeto de ulteriores modificaciones que fueron dictaminadas por este Consejo (la última, por dictamen 2/2012, de 9 de enero). Respecto de la reforma ahora proyectada, en la que constituye una novedad destacada la reglamentación del régimen especial del criterio de caja, es preciso recordar que, como se ha indicado más atrás, el artículo 32 del Convenio Económico limita considerablemente la potestad legislativa de la Comunidad Foral, puesto 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. La Administración de la Comunidad Foral de Navarra puede 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. Asimismo, de conformidad con el artículo 2.1.c) del citado Convenio Económico, la Comunidad Foral de Navarra está obligada a respetar, en el ejercicio de su potestad tributaria, los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición, así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo con un alto grado de armonización en directivas comunitarias, entre las que destaca la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de diciembre de 2006, relativa al sistema

común del impuesto sobre el valor añadido, objeto de ulteriores modificaciones, en particular y en lo que aquí interesa, por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, en lo que respecta a las normas de facturación. El artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE posibilita la adopción del referido régimen especial del criterio de caja, al permitir a los Estados miembros establecer un régimen optativo -criterio de caja doble- para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no supere los 2.000.000 de euros, conforme al cual los sujetos pasivos del Impuesto pueden optar por un sistema que retrasa el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido en la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado. No obstante, para evitar situaciones que pudieran incentivar el retraso en el cumplimiento de sus propias obligaciones comerciales, la normativa comunitaria establece que los sujetos pasivos verán retardada igualmente la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúen el pago de éstas a sus proveedores, con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado las operaciones.

En el ámbito estatal, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha sido modificada, en lo que ahora concierne, por las siguientes disposiciones: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude; Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica; Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013; y Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. En particular, han de destacarse las modificaciones introducidas por el artículo 23 de la Ley 14/2013, que incorpora un nuevo capítulo X del título IX (artículos 163 decies a 163 sexies decies), que establece el nuevo régimen especial del criterio de caja. En desarrollo de tales normas legales, el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, ha

modificado el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en lo sucesivo, RIVA); el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Y, finalmente, la Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, por la que se modifican la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación; la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, y la Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa regulada en el artículo 36 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, así como otra normativa tributaria, aprueba –en lo que ahora concierne- nuevos modelos de declaración censal (modelos 036 y 037) para incorporar las opciones de inclusión, exclusión, renuncia, revocación a la renuncia o baja en el nuevo régimen especial del criterio de caja.

También en el ámbito de la Comunidad Foral de Navarra la LFIVA ha sufrido diversas modificaciones, entre las que cabe ahora destacar las llevadas a cabo por Decreto Foral Legislativo 3/2012, de 21 de diciembre, de Armonización Tributaria, por Decreto Foral Legislativo 1/2013, de 13 de febrero, de Armonización Tributaria, y por Decreto Foral Legislativo 4/2013, de 30 de octubre, de Armonización Tributaria, cuyo artículo único. Dos adiciona un Capítulo X en el Título VIII, sobre el “Régimen especial del criterio de caja”, incorporando los artículos 108. decies a 108. sexiesdecies.

Este último, según su disposición final única, entró en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra –que tuvo lugar en el número 218, de 12 de noviembre-, si bien surtirá efectos desde el día 1 de enero de 2014.

En relación con el Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre actuaciones tributarias de los obligados tributarios, que fue objeto de nuestro dictamen 28/2002, de 10 de junio, ha de recordarse que se trata de cuestiones cuya regulación legal se encuentra en la LFGT. Así, el derecho a la devolución de los ingresos indebidamente efectuados en la Hacienda Foral está explícitamente reconocido y regulado en los artículos 9 y 88 de la LFGT, la impugnación de autoliquidaciones formuladas por los obligados tributarios, de los actos de repercusión tributaria y de las retenciones e ingresos a cuenta están previstas por la disposición adicional sexta de la LFGT, la solicitud de devolución de ingresos a cuenta y de cuotas de repercusión obligatoria debe entenderse comprendida en la norma general reguladora de los ingresos indebidos con ocasión del pago de deudas tributarias (artículo 142 LFGT) y la acción de regreso del responsable tributario se encuentra reconocida por el artículo 29 de la LFGT.

En cuanto al Decreto Foral 129/2002 de 17 de junio, por el que se regulan los plazos máximos de duración de diversos procedimientos tributarios y los efectos producidos por el silencio administrativo, que fue objeto de nuestro dictamen 23/2002, de 30 de mayo, amén de la legislación administrativa general, ha de tenerse en cuenta el artículo 87 de la LFGT.

El Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, que fue objeto de nuestro dictamen 51/2010, de 18 de octubre, desarrolla lo establecido en los artículos 27, 103 y 104 de la LFGT y en el artículo 109 de la LFIVA.

Y, finalmente, sobre el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, que fue objeto de nuestro dictamen 8/2013, de 20 de marzo, basta

recordar que tanto la LFGT como las leyes forales reguladoras de los tributos exigen a los obligados tributarios el cumplimiento de los deberes de facturación; de lo que son muestra, con carácter general, el artículo 27.5.e) de la LFGT -en la redacción dada por la Ley Foral 23/2010, de 18 de diciembre- que establece la obligación de los sujetos pasivos de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias y especialmente, en razón del destacado papel de las facturas en el régimen legal del Impuesto sobre el Valor Añadido, los artículos 109 y 110 de la LFIVA que establecen y regulan la obligación de los sujetos pasivos de expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

Así pues, el proyecto de Decreto Foral dictaminado desarrolla las normas legales mencionadas, en particular la LFIVA, en su redacción actualmente vigente, y la LFGT, por lo que estas leyes forales han de ser el primordial parámetro de contraste jurídico, sin perjuicio de atender también al resto del ordenamiento jurídico de aplicación.

II.5ª. Sobre la adecuación jurídica del proyecto

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, artículo 56.1 y 2-, el ejercicio de la potestad reglamentaria encuentra como límite infranqueable el respeto a los denominados principios de constitucionalidad, legalidad y jerarquía normativa, de tal modo que las disposiciones administrativas no podrán vulnerar la Constitución, las leyes u otras disposiciones de rango superior, ni regular aquellas materias reservadas a la ley, 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.

En nuestro caso, ha de atenderse al marco normativo expresado en el epígrafe precedente, por lo que han de considerarse las leyes forales allí citadas, así como, por imperativo del Convenio Económico, la regulación

estatal contenida especialmente en el Real Decreto 828/2013 y la europea donde destaca la Directiva 2006/112/CE del Consejo reformada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo.

A) Consideración general: justificación

La norma que se pretende aprobar afirma estar justificada por las razones indicadas al analizar su contenido en el apartado I.3ª de este dictamen. Se ha cumplido así el mandato legal de motivar la norma reglamentaria. Es clara su necesidad y conveniencia por satisfacer las obligaciones de aplicación del derecho comunitario europeo y de adaptación a la normativa estatal.

La reforma proyectada pretende adecuar el régimen reglamentario a los cambios legales llevados a cabo tanto en el ámbito foral, como en el estatal, en particular en la LFIVA por los Decretos Forales Legislativos 3/2012, 1/2013 y 4/2013, de Armonización Tributaria, así como las modificaciones reglamentarias operadas por el Real Decreto 828/2013, al que en buena medida sigue el proyecto en razón de la aludida previsión del artículo 32 del Convenio Económico. Con ello el proyecto se ajusta a los límites general y específico fijados en los artículos 2.1.c) y 32 del Convenio Económico, por lo que, desde una perspectiva general, no merece objeción de legalidad.

Desde la óptica de la técnica normativa, en el presente caso se considera justificada la modificación de cinco normas reglamentarias a través de una misma y única disposición, en razón de la existencia de una conexión o común denominador en las materias afectadas. Sin embargo, desde la perspectiva formal, se advierte una errata en la denominación del Decreto Foral examinado, ya que donde dice “modifica” debe decir “modifican” al afectar a varias normas reglamentarias.

B) Modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo 1 del proyecto consta de veintiocho apartados en los que se contienen sendas modificaciones de diversos aspectos del RFIVA que analizaremos siguiendo su orden.

El **apartado Uno** del artículo primero del proyecto deroga el artículo 5 del RFIVA, sobre el reconocimiento de determinadas exenciones en operaciones interiores, como consecuencia de la eliminación del requisito de reconocimiento previo por la Administración para la exención a entidades sin finalidad lucrativa de naturaleza política, sindical, religiosa, filantrópica o cívica, así como a algunos servicios prestados por determinadas uniones o agrupaciones. El precepto coincide con igual derogación del artículo 5 del RIVA llevado a cabo por el artículo primero.Uno del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Dos** del artículo primero del proyecto da nueva redacción al artículo 6, “Calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social”, del RFIVA, estableciendo que la calificación como entidad de carácter social podrá obtenerse mediante solicitud a la Hacienda Tributaria de Navarra, siendo de aplicación la exención a los servicios prestados por la entidad cuando se cumplan los requisitos señalados en la ley. El precepto se ajusta al artículo 17.3 de la LFIVA (en la redacción dada por el Decreto Foral Legislativo 1/2013) y coincide con el contenido del artículo 6 del RIVA en la redacción dada por el artículo primero.Dos del Real Decreto 828/2013.

El apartado **Tres** del artículo primero del proyecto añade un apartado 2 al artículo 8 del RFIVA, señalando que a efectos de lo dispuesto en el artículo 17.1.12º.A) de la LFIVA se aplicarán los criterios sobre definición de rehabilitación de la letra B) del citado apartado 12º. Tal modificación coincide con la reforma del artículo 8.2 del RIVA llevada a cabo por el apartado Tres del artículo primero del Real Decreto 828/2013.

En los **apartados Cuatro a Seis** del artículo primero del proyecto se introducen, respectivamente, las siguientes modificaciones en el artículo 9 del RFIVA: en la letra a) del artículo 9º.1.2º.B) se convierte en euros la anterior cantidad expresada en pesetas; en la letra a) del artículo 9.1.5º.A) se suprime la mención a los transitorios, consignatarios y agentes de

aduanas que se sustituye por la referencia a “representantes aduaneros”; y en el artículo 9º.1.5º.B) se suprime en la letra b) el párrafo segundo que concretaba algunos supuestos y en la letra c) la inicial referencia a los bienes. Tales modificaciones coinciden con la reforma del artículo 9 del RIVA operada en el apartado Cuatro del artículo primero del Real Decreto 828/2013, con la salvedad de la letra e) del artículo 9.1.2º.B del RIVA, cuya reforma afecta a aspectos orgánicos de la Administración del Estado.

En los **apartados Siete y Ocho** del artículo primero del proyecto se da nueva redacción, respectivamente, al artículo 10.1.5º, primer párrafo, y 10.1.6º, primer párrafo, especificando en ambos casos que la acreditación se realizará por el proveedor y añadiendo la expresión “en su caso” respecto de la remisión de la copia. Tales cambios coinciden con la modificación del artículo 10 del RIVA operada en el apartado Cinco del artículo primero del Real Decreto 828/2013, con la salvedad del párrafo segundo del artículo 10.1.6º del RIVA, cuya reforma afecta a aspectos orgánicos de la Administración del Estado.

En los **apartados Nueve y Diez** del artículo primero del proyecto se da nueva redacción, respectivamente, a los artículos 11.3 y 12.1.2º del RFIVA, cambiando en ambos los aspectos siguientes: en el primer párrafo se suprime y sustituye el deber de comunicación por la obligación de entrega al transmitente o prestador de los servicios de una declaración y en el segundo párrafo se indica que para ello podrá utilizar el formulario disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. Tales modificaciones se refieren a determinadas áreas y regímenes suspensivos con el fin de adaptarlos a procedimientos de carácter electrónico y coinciden con la reforma de los artículos 11.3 y 12.1.2º del RIVA operada en los apartados Seis y Siete del artículo primero del Real Decreto 828/2013. No obstante, es preciso advertir que al final de los dos párrafos segundos de tales preceptos la expresión “tributaria” debe ir con mayúscula inicial por corresponder a la denominación de un organismo.

El **apartado Once** del artículo primero del proyecto da nueva redacción al artículo 15.1 y 2 del RFIVA, disponiendo la obligación de comunicar a la Hacienda Tributaria de Navarra las modificaciones de la base imponible

tanto para el acreedor como para el deudor, lo que se hará por medios electrónicos y mediante un formulario especial. Esta modificación desarrolla correctamente la reforma del artículo 28.3 de la LFIVA operada por el Decreto Foral Legislativo 3/2012, así como se corresponde y coincide con la reforma de los apartados 1 y 2 del artículo 24 del RIVA llevada a cabo por el artículo primero.Diez del Real Decreto 828/2013, con la salvedad de la adición en el artículo 15.2.a) del RFIVA del requisito de “acreditación, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, del envío fehaciente de la factura rectificativa al deudor o administrador concursal” (segundo guión del párrafo segundo) que no aparece en el reformado precepto estatal, pero que se conecta con la previsión del inciso final del artículo 15.1 y su correlativo estatal.

El **apartado Doce** del artículo primero del proyecto adiciona, en el Título IV bis, el artículo 15 quater del RFIVA, desarrollando el nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo, con especial hincapié en la regulación de la comunicación que debe darse entre el empresario y el destinatario de dichas operaciones. Ello desarrolla correctamente la reforma del artículo 31.1.2º de la LFIVA operada por el Decreto Foral Legislativo 3/2012, así como se corresponde y coincide con el nuevo artículo 24 quáter añadido al RIVA por el artículo primero.Once del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Trece** del artículo primero del proyecto modifica y da nueva redacción al artículo 17, “Tipo impositivo reducido”, del RFIVA, si bien se limita a corregir una remisión a la LFIVA, pues donde antes se refería al apartado 15º lo es ahora al apartado 10º del artículo 37.Uno.2 de la LFIVA, así como a perfilar la anterior remisión al artículo 33 de esta misma ley foral que ahora se hace a su artículo 33.Uno. Ello se corresponde y coincide con la nueva redacción dada al artículo 26 del RIVA por el artículo primero.Doce del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Catorce** del artículo primero del proyecto da nueva redacción al artículo 17 bis.Dos.1 y 2 del RFIVA, modificando diversos aspectos relativos al tipo reducido de vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida, destacadamente la precisión que se hace sobre el concepto de adquisición del vehículo en “análogas

condiciones". Ello se corresponde y coincide con la nueva redacción dada al artículo 26 bis del RIVA por el artículo primero.Trece del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Quince** del artículo primero del proyecto da nueva redacción al artículo 18.2.c) del RFIVA, a fin de mejorar la remisión normativa a la LFIVA. Ello se corresponde y coincide con la nueva redacción dada al artículo 27.2.c) del RIVA por el artículo primero.Catorce del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Dieciséis** del artículo primero del proyecto da nueva redacción al artículo 19.1.1º y 2, primer párrafo, del RFIVA, simplificando el procedimiento para el ejercicio de la opción por la aplicación de la prorrata especial, así como de su revocación, pudiéndose ejercitar por lo general hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente a la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural. Ello se corresponde y coincide con la nueva redacción dada a los apartados 1.1º y 2 del artículo 28 del RIVA por el artículo primero.Quince del Real Decreto 828/2013, con la salvedad del párrafo segundo de este artículo 28.2 por ser innecesaria dada la adecuación del texto actual.

El **apartado Diecisiete** del artículo primero del proyecto da nueva redacción al artículo 20.10.d) del RFIVA, al objeto de adaptar la remisión normativa al nuevo Reglamento de facturación aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril.

El **apartado Dieciocho** del artículo primero del proyecto da nueva redacción a la rúbrica del artículo 20 bis del RFIVA, en concordancia con la modificación del título del artículo 30 ter llevada a cabo por el artículo primero.Dieciséis del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Diecinueve** del artículo primero del proyecto da nueva redacción al artículo 25.2 del RFIVA, modificando los periodos para los que surten efectos diversas causas de exclusión del régimen simplificado. Ello se

corresponde y coincide con la nueva redacción dada al artículo 36.2 del RIVA por el artículo primero.Dieciocho del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Veinte** del artículo primero del proyecto da nueva redacción al artículo 50 bis.3 del RFIVA, modificando el plazo en el que se podrá optar por el régimen de prorrateo especial para las entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades, así como el plazo para efectuar la revocación. Ello se corresponde y coincide con la nueva redacción dada al apartado 3 del artículo 61 bis del RIVA por el artículo primero.Veinte del Real Decreto 828/2013, si bien donde éste alude a la “última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural” el precepto foral modificado señala “hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente a la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural” [letra a) y último párrafo de la letra b)], lo que supone un mero cambio de redacción que, empero, resulta mejorable evitando las reiteraciones que incorpora.

El **apartado Veintiuno** del artículo primero del proyecto añade el capítulo VIII, sobre el “Régimen especial del criterio de caja”, en el título VIII, incorporando los artículos 50 septies, “Opción por la aplicación del régimen especial del criterio de caja”, 50 octies, “Renuncia a la aplicación del régimen especial del criterio de caja”, 50 nonies, “Exclusión del régimen especial del criterio de caja”, 50 decies, “Obligaciones registrales específicas” y 50 undecies, “Obligaciones específicas de facturación”. Como se ha adelantado, se trata de una de las novedades destacadas, que posibilita el artículo 167 bis de la Directiva 206/112/CE; se ajusta a las previsiones del Capítulo X en el Título VIII, sobre el “Régimen especial del criterio de caja”, artículos 108. decies a 108. sexiesdecies, de la LFIVA en la redacción dada por el Decreto Foral Legislativo 4/2013; y se corresponde y coincide con la adición de un capítulo VIII en el título VIII del RIVA (nuevos artículos 61 septies a 61 undecies) operada por el artículo primero.Veintiuno del Real Decreto 828/2013. Con ello se desarrolla el nuevo régimen especial de criterio de caja recientemente incorporado por la citada reforma de la LFIVA, fijando los requisitos, condiciones y plazos para acogerse a él.

El **apartado Veintidós** del artículo primero del proyecto da nueva redacción al artículo 54.3, 4 y 6 del RFIVA, introduciendo modificaciones en cuanto al Libro de facturas expedidas para adecuarlo al nuevo régimen especial de criterio de caja y al Reglamento de facturación. Ello se corresponde y coincide con la nueva redacción dada a los apartados 3, 4 y 6 del artículo 63 del RIVA por el artículo primero.Veintidós del Real Decreto 828/2013. No obstante, se advierte un defecto formal en el nuevo apartado 6, que –a diferencia del correlativo estatal que hace mención completa de la norma reglamentaria remitida- remite al artículo 15 del Reglamento citado en el apartado anterior, cuando es lo cierto que tal apartado anterior –el apartado 5- no existe pues fue suprimido por Decreto Foral 79/2011, de 18 de julio, por lo que debe corregirse tal deficiencia.

En los **apartados Veintitrés y Veinticuatro** del artículo primero del proyecto se da nueva redacción, respectivamente, a los apartados 4, primer párrafo, y 5, primer párrafo, del artículo 55 del RFIVA, a fin de adaptar diversos aspectos formales relativos al Libro Registro de facturas recibidas al nuevo régimen especial del criterio de caja. Ello se corresponde y coincide con la nueva redacción dada a los correlativos párrafos primeros de los apartados 4 y 5 del artículo 64 del RIVA por el artículo primero.Veintitrés del Real Decreto 828/2013, sin que sea precisa la adaptación en el ámbito foral de los dos restantes párrafos del artículo 64.4 que no han resultado modificados. Por otra parte, la citada modificación del artículo 64.5 del RIVA conlleva la supresión de su actual segundo párrafo, que, en cambio, permanece en el correlativo precepto foral –artículo 55.5 RFIVA- al referirse la modificación solo al primer párrafo.

El **apartado Veinticinco** del artículo primero del proyecto adiciona un número 5 al artículo 60 del RFIVA, sobre los plazos para las anotaciones registrales, determinando que las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja que deban estar anotados en los Libros Registros generales deberán hallarse asentadas en los plazos establecidos con carácter general como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación dicho régimen especial, sin perjuicio que habrán de completarse los datos correspondientes en el momento en que se efectúen los cobros o

pagos totales o parciales de las operaciones. Ello se corresponde y coincide con la adición de un apartado 5 del artículo 69 del RIVA por el artículo primero.Veinticuatro del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Veintiséis** del artículo primero del proyecto da nueva redacción al artículo 62.5 y siguientes –esto es, a los apartados 5 a 9, ambos inclusive- del RFIVA, fijando la obligación de presentar dos declaraciones liquidaciones en el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso: una para los hechos imponible realizados con anterioridad al auto de declaración de concurso y otra para los hechos posteriores. Ello se corresponde y coincide con la nueva redacción dada a los apartado 5 a 9 del artículo 71 del RIVA por el artículo primero.Veinticinco del Real Decreto 828/2013, sin que, a diferencia de la modificación estatal que comprende también al apartado 4, sea necesario el correlativo cambio en el precepto foral, por referirse aquél a plazos.

El **apartado Veintisiete** del artículo primero del proyecto adiciona dos disposiciones transitorias al RFIVA: la séptima contempla la opción por la aplicación de la regla de la prorrata especial para el ejercicio 2013 y coincide con la disposición transitoria única del Real Decreto 828/2013; y la octava regula la opción por el régimen especial del criterio de caja para los empresarios o profesionales que se encuentren en activo a 31 de diciembre de 2013, fijando, no obstante la previsión general del apartado 1 del proyectado artículo 50 septies del RFIVA, un plazo específico para la inicial implantación del nuevo régimen tras la presente reforma. No se formula, por tanto, objeción, si bien, desde la técnica normativa, ambas disposiciones, en razón de su limitado alcance temporal y su conexión con la reforma proyectada, se asocian mejor con el decreto foral de modificación que con el RFIVA, por lo que se recomienda incluirlas como disposiciones transitorias de aquel y no del reglamento general del impuesto.

Y el **apartado Veintiocho** del artículo primero del proyecto suprime las referencias a “documento sustitutivo” o “documentos sustitutivos” recogidas en los artículos 40.a).4º, 40.b).4º, 54.1, primer párrafo, y 60.2 y en la disposición adicional quinta.1.b) del RFIVA, a fin de adaptarlos al nuevo Reglamento de facturación que elimina tal tipo de documentos.

Así pues, el artículo primero del proyecto se ajusta a la legalidad, ya que respeta la LFIVA desarrollando adecuadamente sus recientes modificaciones y viene a incorporar, con las necesarias adaptaciones en las referencias legales y organizativas y otras mínimas diferencias, la reforma de la homónima norma estatal (RIVA) operada por el artículo primero del Real Decreto 828/2013. No obstante, es preciso llamar la atención sobre la discordancia resultante entre el artículo 55.5 del RFIVA, cuyo párrafo segundo no resulta modificado y consiguientemente se mantiene, y el correlativo artículo 64.5 del RIVA que, tras su reforma, ve suprimido su párrafo segundo; y respecto de la fecha de presentación en el mes de diciembre de 2013 prevista en la nueva disposición transitoria séptima en razón del previsible momento de aprobación y publicación del Decreto Foral objeto de esta consulta.

C) Modificaciones introducidas en el Decreto Foral 188/2002

El artículo segundo del proyecto reforma, en dos apartados, los artículos 5.1 y 15.2 del Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y de las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre las actuaciones tributarias de los obligados tributarios, a los que da nueva redacción, con la finalidad de aclarar la legitimación y los requisitos que deben cumplirse para que la Hacienda Tributaria de Navarra pueda reconocer el derecho a la devolución a quien soportó indebidamente la repercusión. No se formula tacha a tales preceptos.

D) Modificaciones introducidas en el Decreto Foral 129/2002

El artículo tercero del proyecto modifica, en tres apartados, las letras B) 1, C) y D) 2 del Anexo del Decreto Foral 129/2002, de 17 de junio, por el que se regulan los plazos máximos de duración de diversos procedimientos tributarios y los efectos producidos por el silencio administrativo: la primera y última de tales reformas adaptan la referencia que determinados procedimientos realizan al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y la referida al apartado C) se adecua a la reforma del artículo 6 del RFIVA y se corresponde, con alguna matización,

con la derogación del apartado dos.1 y 3 de la disposición adicional primera del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, llevada a cabo por la disposición derogatoria del Real Decreto 828/2013. Por tanto, se considera ajustado a Derecho.

E) Modificaciones introducidas en el Decreto Foral 69/2010

El artículo cuarto del proyecto modifica el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, que regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y modifica otras normas de contenido tributario, que analizaremos siguiendo su orden.

El **apartado Uno** del artículo cuarto del proyecto adiciona un tercer párrafo al artículo 1.1 del Decreto Foral 69/2010, pasando a incluirse como obligados a presentar la declaración las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal así como determinadas entidades o establecimientos de carácter social, con algunas excepciones. Ello no merece objeción alguna.

El **apartado Dos** del artículo cuarto del proyecto adiciona un segundo párrafo al artículo 2. b) del Decreto Foral 69/2010, señalando que los sujetos pasivos acogidos al régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán suministrar información de las operaciones por las que reciban factura y que estén anotadas en el Libro Registro de facturas recibidas. Tal modificación se estima ajustada a la legalidad y, por otra parte, viene a coincidir en cuanto a tal párrafo con la modificación del artículo 32.b) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, llevada a cabo por el artículo tercero.Siete del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Tres** del artículo cuarto del proyecto da nueva redacción al artículo 3.1 del Decreto Foral 69/2010, a consecuencia de la creación del régimen especial del criterio de caja, exigiendo que en las operaciones a las que les resulte de aplicación este régimen se declaren los importes efectivamente cobrados o pagados, así como los importes devengados a 31 de diciembre y las operaciones acogidas a este régimen especial deban constar separadamente en la declaración de operaciones con terceras personas y se consignen en la declaración del año natural en que se hagan efectivos dichos importes, así como que la información sea suministrada atendiendo a su cómputo anual y no desglosada trimestralmente (por excepción a la regla general). Tal modificación se estima ajustada a la legalidad y, por otra parte, viene a coincidir en cuanto a tal apartado 1 con la modificación del artículo 33 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, llevada a cabo por el artículo tercero.Ocho del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Cuatro** del artículo cuarto del proyecto da nueva redacción al artículo 3.2, letras a) y f) del Decreto Foral 69/2010, suprimiendo la referencia a “documentos sustitutos” y haciendo más precisa la referencia normativa. Tal modificación se considera correcta y por otra parte, viene a coincidir con la modificación de la correlativa parte del artículo 33 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, llevada a cabo por el artículo tercero.Ocho del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Cinco** del artículo cuarto del proyecto da nueva redacción al artículo 3.3, último párrafo, del Decreto Foral 69/2010, eliminando el límite excluyente de 3.005,06 euros para la obligación de declarar las subvenciones otorgadas por las distintas Administraciones Públicas a una misma persona o entidad. Tal modificación se considera correcta y, por otra parte, viene a coincidir con la modificación de la correlativa parte del artículo

33 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, llevada a cabo por el artículo tercero.Ocho del Real Decreto 828/2013, con la salvedad de que el precepto estatal remite al apartado 3 del artículo 2 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, cuyo ámbito –por referirse a todas las Administraciones públicas– es superior al del artículo 2.2 de la Ley Foral 6/2006, de 9 de junio, de Contratos Públicos, ceñido a las Administraciones públicas de Navarra, al que remite el reformado artículo 3.3 último párrafo del RFIVA.

El **apartado Seis** del artículo cuarto del proyecto adiciona los números 5 y 6 al artículo 3 del Decreto Foral 69/2010, regulando el contenido de la obligación de declarar de las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de julio, de propiedad horizontal, y de las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el artículo 17.3 de la Ley Foral 19/1992. Tal modificación se considera correcta y, por otra parte, viene a coincidir con la modificación de los correlativos apartados del artículo 33 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, llevada a cabo por el artículo tercero.Ocho del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Siete** del artículo cuarto del proyecto da nueva redacción al artículo 4.1, letras b) y f) primer párrafo y añade las letras j), k) y l) al citado precepto del Decreto Foral 69/2010, introduciendo modificaciones de carácter formal y una adaptación a las referencias normativas. Tal modificación se considera correcta y, por otra parte, viene a coincidir con la modificación de las correlativas letras del artículo 34.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, llevada a cabo por el artículo tercero.Nueve del Real Decreto 828/2013.

El **apartado Ocho** del artículo cuarto del proyecto adiciona un tercer párrafo al artículo 5.1 del Decreto Foral 69/2010, señalando el criterio de imputación para el régimen especial de criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tal modificación se considera correcta y, por otra parte, viene a coincidir con la modificación del artículo 35.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, llevada a cabo por el artículo tercero.Diez del Real Decreto 828/2013.

F) Modificaciones introducidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación

El artículo quinto modifica el Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, de la forma siguiente: da nueva redacción al artículo 3.2 (apartado Uno); añade una letra o) al artículo 6.1 (apartado Dos); da nueva redacción al artículo 7.1.i) (apartado Tres); y adiciona un número 3 al artículo 11 (apartado Cuatro). Con ello se incluyen las referencias al nuevo régimen especial de criterio de caja y, además, se exceptiona la no obligación de emitir factura en las prestaciones de servicios definidas en los artículos 17.1.14º, letras a) a n) y 15º de la LFIVA en los casos de operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, Canarias, Ceuta o Melilla por empresarios distintos de entidades aseguradoras y de crédito.

Esta reforma ha de considerarse correcta y coincide con la modificación de los correlativos preceptos del Reglamento estatal por el que se regulan las obligaciones de facturación llevada a cabo por el artículo cuarto del Real Decreto 828/2013.

G) Disposición final única: entrada en vigor

La disposición final única del Decreto Foral prevé su entrada en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra si bien con efectos desde el 1 de enero de 2014, lo que se ajusta a la legalidad, pues

desde dicha fecha surte efectos la reforma de la LFIVA operada por el Decreto Foral Legislativo 4/2013 y asimismo se aplicarán, en el territorio de régimen común, algunas de las reformas operadas por el Real Decreto 828/2013 según su disposición final única, párrafos segundo y tercero.

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, el Decreto Foral 188/2002, de 19 de agosto, por el que se regulan las devoluciones de ingresos indebidos en materia tributaria y las solicitudes de rectificación, impugnaciones y controversias sobre actuaciones tributarias de los obligados tributarios, el Decreto Foral 129/2002 de 17 de junio, por el que se regulan los plazos máximos de duración de diversos procedimientos tributarios y los efectos producidos por el silencio administrativo, el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, y se modifican otras normas con contenido tributario, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.