

Expediente: 17/2015

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas.

Dictamen: 21/2015, de 30 de junio

DICTAMEN

En Pamplona, a 30 de junio de 2015,

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 Iruretagoyena Aldaz y don Alfonso Zuazu Moneo,

siendo ponente doña María Asunción Erice Echegaray ,

emite por unanimidad de los asistentes el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 11 de mayo de 2015 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 el Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, y el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario (en adelante, el Proyecto).

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 43/2015, de 24 de febrero, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, se dispuso la iniciación del procedimiento de elaboración del proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, designando al Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra como órgano encargado de su elaboración y tramitación.

Nada se dice en tal Orden Foral de iniciación del procedimiento de elaboración del proyecto de Decreto Foral acerca de la modificación del Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario. Sin embargo, en el informe de 27 de febrero de 2015, del Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del organismo autónomo Hacienda Tributaria de Navarra se hace mención expresa a la modificación de dicho Decreto Foral.

2. Por Orden Foral 57/2015, de 5 de marzo, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, se sometió el Proyecto (ya con expresa mención a la modificación del citado Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario) 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 quince días hábiles al efecto.

3. Con fecha 9 de marzo de 2015 se publicó el Proyecto en el Portal de Gobierno Abierto del Gobierno de Navarra al objeto de hacer efectiva la participación ciudadana, tal y como previene la Ley Foral 11/2012, de 21 de junio, de la Transparencia y del Gobierno Abierto.

4. Obran en el expediente sendas memorias normativa, justificativa y organizativa, sin fecha ni firma. Según las dos primeras, el proyecto viene a modificar, por una parte, el citado Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo (en adelante, RFIVA), y la variación se justifica en la necesidad de adaptar la normativa foral a la modificación producida en la normativa estatal sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (desde ahora, IVA) por imperativo del Convenio Económico, y por otra, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, y el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario, con el objetivo, respectivamente, de regular los requisitos y condiciones para la expedición de la factura en papel y de la factura electrónica, así como de excluir de la obligación de ser incorporadas en la declaración anual de operaciones con terceras personas aquellas operaciones respecto de las cuales exista una obligación periódica de suministro de información a la Hacienda Tributaria de Navarra mediante declaraciones específicas. Y en la memoria organizativa se indica que el Proyecto no conlleva la necesidad de crear, modificar o suprimir unidades orgánicas, ni son necesarios incrementos de plantilla, por lo que no se incorpora informe de la Dirección General de Función Pública.

Igualmente se ha incorporado un informe sobre la estimación del coste, suscrito el 10 de abril de 2015 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Tributaria de Navarra, con el conforme de Intervención, en el que se indica que el proyecto no va a

producir “variaciones recaudatorias”, ni modificaciones en los recursos humanos y materiales dedicados a la comprobación del Impuesto.

Así mismo, consta un informe de impacto por razón de sexo, suscrito el 21 de abril de 2015 por el referido Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, con el visto bueno del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, en el que se afirma que “del objeto y contenido del proyecto se deduce que no tiene impacto por razón de sexo al no incidir inequívocamente de forma discriminatoria en la posición personal y social de mujeres y hombres, y no afectar al logro efectivo de la igualdad entre sexos”.

5. El Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Tributaria de Navarra evacuó informe el día 9 de abril de 2015, señalando que no se habían presentado sugerencias o alegaciones en el citado trámite de audiencia.

6. La Comisión de Coordinación, en sesión de 27 de abril de 2015, examinó el Proyecto, que previamente había sido remitido a todos los Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

7. El Gobierno de Navarra, en sesión de 29 de abril de 2015, acordó tomar en consideración el Proyecto a efectos de la preceptiva consulta al Consejo de Navarra. Se acompaña el texto del Proyecto.

8. Mediante certificación del Secretario General Técnico del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, de fecha 4 de mayo de 2015, se acredita que no se ha presentado ninguna alegación o sugerencia, procedente de personas o entidades ajenas a la Administración Pública

9. Con fecha 19 de mayo de 2015, tiene entrada en el Consejo escrito de la Presidenta del Gobierno de Navarra, remitiendo documentación complementaria.

I.3ª. El proyecto de Decreto Foral

El proyecto de Decreto Foral sometido a consulta está integrado por una parte expositiva, tres artículos, una disposición transitoria y dos disposiciones finales.

La parte expositiva expresa su justificación y objeto, indicando que las modificaciones en la norma reguladora del IVA tienen cuatro objetivos:

1º. Adecuarla en general a la normativa comunitaria, tratando de establecer un marco jurídico más seguro.

2º. Ajustarla a la Directiva del IVA con el fin de ejecutar diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que inciden de forma directa en nuestra normativa interna.

3º. Ponerla en disposición de luchar contra el fraude de una manera más eficiente, estableciendo nuevos supuestos en los que es de aplicación la denominada “regla de inversión del sujeto pasivo”.

4º. Flexibilizarla en determinados límites o requisitos, como la ampliación del plazo para poder modificar la base imponible en los casos de empresarios o profesionales que tengan carácter de pequeña y mediana empresa, o en los casos de empresarios acogidos al régimen especial del criterio de caja.

Ha de significarse que dicha parte expositiva hace referencia, por error, a los “procedimientos administrativos y judiciales de expropiación forzosa”, cuando del articulado del Proyecto se infiere que tales procedimientos son de “ejecución”.

Una vez que la norma legal ha sido modificada, el proyecto de Decreto Foral se encamina a acomodar su contenido a los cambios habidos en dicha norma legal.

El artículo primero del Proyecto recoge las variaciones del citado Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo. Se estructura en veinte apartados.

El artículo segundo se ocupa de modificar el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril.

El artículo tercero efectúa una modificación puntual en el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario.

En relación con el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, los cambios más significativos son los siguientes:

- Las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias se adaptan a los nuevos requisitos y condiciones recogidos en la Ley Foral del Impuesto.

- La exención relativa al régimen de viajeros se flexibiliza en cuanto a su aplicación.

- En la exención en la entrega de bienes a determinados organismos reconocidos para su exportación, se prevé que la Administración Tributaria pueda ampliar el plazo de tres meses establecido para la citada exportación.

- En relación con la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en determinados supuestos, se exige la comunicación a la Administración tributaria de su condición de revendedor, así como la acreditación de dicha condición a su proveedor mediante la aportación de un certificado.

- El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se adapta a los nuevos límites para su aplicación establecidos en la Ley Foral del Impuesto.

- En relación con el régimen especial de las agencias de viajes, se regula el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto.

- En lo que respecta al régimen especial del grupo de entidades se delimitan los conceptos de vinculación: financiera, económica y organizativa.

- Por lo que respecta a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, se añade un nuevo capítulo IX al título VIII del Reglamento. En este capítulo se regulan los requisitos para poder optar a esos regímenes especiales, así como para renunciar o ser excluidos de ellos.

- En lo que atañe a los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, se modifican los requisitos para aplicar la regla de la inversión del sujeto pasivo establecida en la Ley Foral del Impuesto.

El artículo segundo, dedicado a modificar el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, es consecuencia de los cambios introducidos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo tercero se ocupa de efectuar una modificación puntual en el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario. Esta modificación tiene por objeto establecer que, en todo caso, quedan excluidas de la obligación de ser incorporadas en la declaración anual de operaciones con terceras personas, las operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Hacienda Tributaria de Navarra mediante declaraciones específicas, diferentes de la mencionada declaración anual de operaciones con terceras personas, y cuyo contenido sea coincidente. Es decir, si la información de la operación ha de ser suministrada a través de una declaración informativa específica, dicha operación queda excluida del deber de ser incorporada en la declaración anual de operaciones con terceras personas. Para ello, se suprime en el artículo 3.2.i) la expresión “en relación con el propio declarante”.

La disposición transitoria única establece que la comunicación de la condición de revendedor a que se refiere el artículo 15 quinquies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RFIVA), para el año 2015, se podrá realizar hasta el 30 de junio de dicho año, por aquellos empresarios o profesionales que vinieran realizando actividades

empresariales o profesionales en el año 2014, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.

La disposición final primera autoriza a la persona titular del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo para dictar las normas que sean precisas para el desarrollo del Decreto Foral.

Finalmente, la disposición final segunda dispone la entrada en vigor del Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, si bien se establecen ciertas prescripciones en orden a la producción de efectos de determinados preceptos.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El proyecto sometido a consulta modifica un reglamento (RFIVA) dictado en desarrollo de una ley foral (LFIVA), así como el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, y el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario, disposiciones éstas que desarrollan la referida LFIVA y Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT), por lo que el dictamen del Consejo de Navarra tiene carácter preceptivo, de conformidad con el artículo 16.1.f) de la LFCN.

II.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

La Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (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 Asesoramiento Jurídico 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. Así mismo, el proyecto ha sido objeto de publicación en el Portal del Gobierno Abierto de la Comunidad Foral de Navarra.

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, como es el caso que nos ocupa, 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 competencia del Gobierno de Navarra para dictar el proyecto examinado, existen habilitaciones legales tanto generales como específicas. Así, además de las numerosas habilitaciones "ad hoc", 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 la 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 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. Así mismo, la LFGT, que se refiere en su artículo 27.5.e) a las facturas, autoriza al Gobierno de Navarra, en su disposición final segunda, para dictar las disposiciones necesarias para su desarrollo y aplicación. Respecto de dicho Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, que fue objeto de nuestro dictamen 8/2013, de 20 de marzo, cabe 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 citado 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.

Por su parte, el también objeto de modificación 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, sobre cuya disposición final segunda ya hemos hablado, y en el artículo 109 de la LFIVA.

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, en primer lugar, a aprobar una modificación del RFIVA.

El RFIVA ha sido objeto de ulteriores modificaciones, que fueron dictaminadas por este Consejo (la última, por dictamen 30/2014, de 8 de octubre), por lo que a nuestra doctrina nos remitimos. No obstante, cabe sucintamente recordar que, como se ha indicado más atrás, por imperativo del artículo 32 del Convenio Económico, en la exacción del IVA Navarra debe aplicar idénticas normas sustantivas y formales a las vigentes en cada momento en el Estado, con la consiguiente obligación de adaptar en todo momento la normativa foral a la estatal. Y así mismo, que el IVA 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 lo que ahora concierne, en el ámbito estatal, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (en adelante, RIVA), ha sido objeto de modificación, según se explica en las referidas memorias normativa y justificativa, razón por la que ha de efectuarse modificación en similar sentido en la normativa foral.

Por otra parte, el artículo 109.1.6º de la LFIVA dispone que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del

Impuesto resultante y, sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

Así pues, el proyecto de Decreto Foral dictaminado desarrolla, en primer lugar, el precitado precepto de la LFIVA y adapta el RFIVA a la reciente modificación del RIVA, por lo que tales normas han de ser el primordial parámetro de contraste jurídico, sin perjuicio de atender también al resto del ordenamiento jurídico de aplicación.

Así mismo, el Proyecto desarrolla la LFGT, que se refiere en su artículo 27.5.e) a las facturas, y en su artículo 103 a la declaración anual de operaciones con terceras personas. Tales preceptos han de ser igualmente el primordial parámetro de contraste jurídico, sin perjuicio de atender también, igualmente, 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 ha de considerarse primordialmente la LFIVA y la LFGT, así como la regulación estatal contenida especialmente en el RIVA.

A) Consideración general: justificación

La norma examinada, en primer lugar, afirma estar justificada en la modificación de la normativa estatal del IVA, a la que necesariamente ha de adecuarse el RFIVA. Se ha cumplido así el mandato legal de motivar la norma reglamentaria.

En efecto, la reforma proyectada pretende adaptar el régimen reglamentario foral del IVA a las modificaciones operadas en la normativa estatal, a la que sigue el proyecto en razón de la aludida previsión del artículo 32 del Convenio Económico, así como a las operadas en la LFIVA. Por tanto, es clara su necesidad y conveniencia por satisfacer la obligación de adaptación a la normativa estatal, así como por desarrollar la normativa foral.

Así mismo, está justificada en la necesidad de desarrollar adecuadamente los referidos preceptos de la LFGT.

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

El artículo primero recoge, a lo largo de sus veinte apartados, las variaciones del RFIVA. Los cambios más significativos son los siguientes:

- Las exenciones en determinadas operaciones inmobiliarias se adaptan a los nuevos requisitos y condiciones recogidos en la Ley Foral del Impuesto.
- La exención relativa al régimen de viajeros se flexibiliza en cuanto a su aplicación.
- En la exención en la entrega de bienes a determinados organismos reconocidos para su exportación, se prevé que la Administración Tributaria pueda ampliar el plazo de tres meses establecido para la citada exportación.
- En relación con la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en determinados supuestos, se exige la comunicación a la Administración tributaria de su condición de revendedor, así como la acreditación de dicha condición a su proveedor mediante la aportación de un certificado.

- El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca se adapta a los nuevos límites para su aplicación establecidos en la Ley Foral del Impuesto.

- En relación con el régimen especial de las agencias de viajes, se regula el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto.

- En lo que respecta al régimen especial del grupo de entidades se delimitan los conceptos de vinculación: financiera, económica y organizativa.

- Por lo que respecta a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, se añade un nuevo capítulo IX al título VIII del Reglamento. En este capítulo se regulan los requisitos para poder optar a esos regímenes especiales, así como para renunciar o ser excluidos de ellos.

- En lo que atañe a los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, se modifican los requisitos para aplicar la regla de la inversión del sujeto pasivo establecida en la Ley Foral del Impuesto. Recuérdese que, como se ha dicho antes, debe corregirse el preámbulo del Proyecto y sustituir la palabra “expropiación” por “ejecución”.

En particular, el apartado **Uno** del artículo primero modifica el artículo 8.1 del Reglamento del IVA. En consonancia con la modificación legal, se modifica la regulación reglamentaria de la renuncia a la exención del IVA en determinadas operaciones inmobiliarias. Así, se precisa que en la renuncia a la exención de determinadas operaciones inmobiliarias, la declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo, deberá manifestar su derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.

Se corresponde con el artículo 8.1 del RIVA. Es ello conforme a Derecho.

En el apartado **Dos** se modifica el artículo 9.1.2°.B), subletra e). Se refiere a las exenciones en exportaciones de bienes en régimen de viajeros. Las novedades son que se admitirá también el abono en tarjeta de crédito u otro medio que permita acreditar el reembolso y que las entidades colaboradoras autorizadas por la Administración tributaria remitirán las facturas, en papel o en formato electrónico, a los proveedores, quienes estarán obligados a efectuar el correspondiente reembolso.

En definitiva, en estas exenciones se admiten nuevas formas de reembolso del impuesto por parte del proveedor de los bienes (tarjeta de crédito), permitiendo también a las entidades colaboradoras que remitan las facturas mediante formato electrónico.

Se corresponde con el artículo 9.1.2° B, subletra e) del RIVA. Es ello adecuado al ordenamiento jurídico.

El apartado **Tres** se ocupa de cambiar la redacción del artículo 9.1.4°. Se refiere a la exportación de bienes por Organismos reconocidos. Se flexibiliza el plazo de exportación. Efectivamente, la exportación de los bienes fuera de la Comunidad deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de su adquisición o, previa solicitud, en un plazo superior autorizado por la Administración tributaria.

Por tanto, se podrá solicitar una ampliación del plazo previsto de tres meses para la exportación de los bienes entregados a determinados Organismos que ejercen actividades humanitarias, caritativas o educativas.

Se corresponde con el artículo 9.1.4° del RIVA. Es ello conforme a Derecho.

Mediante el apartado **Cuatro** se modifica el artículo 15.1. Se refiere a la modificación de la base imponible. Se sigue exigiendo que la disminución de la base imponible o, en su caso, el aumento de las cuotas que deba

deducir el destinatario de la operación estarán condicionadas a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida.

El cambio estriba en matizar que solo en los supuestos de los números 3 y 4 del artículo 28 de la Ley Foral del Impuesto, el sujeto pasivo deberá acreditar asimismo dicha remisión.

Ha de recordarse que el artículo 28.3 y 28.4 de la Ley Foral del Impuesto se refiere, respectivamente, a los deudores declarados en concurso y a los créditos que se consideran total o parcialmente incobrables.

Se corresponde con el artículo 24 del RIVA. Ningún reproche merece tal modificación.

A través de los apartados **Cinco, Seis y Siete** se cambia la redacción del artículo 15 quater.1 y 15 quater.5, se añade un apartado 8 al mismo artículo 15 quater y se adiciona un nuevo artículo 15 quinquies, todo ello en relación con las reglas de inversión del sujeto pasivo.

La regulación reglamentaria adapta las comunicaciones y las demás reglas existentes para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo a los nuevos supuestos que se incorporan en la Ley Foral del Impuesto, en concreto, en lo relativo a las entregas a revendedores de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Los cambios más significativos son los siguientes:

1º.- Los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 31.1.2º.g), segundo y tercer guiones, de la Ley Foral del Impuesto, deberán comunicar expresa y fehacientemente al empresario o profesional que realice la entrega las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que están actuando, en su caso, con respecto a dichas operaciones, en su condición de revendedores, lo que deberán acreditar

mediante la aportación de un certificado específico emitido a estos efectos por la Administración Tributaria competente.

2°.- En determinadas circunstancias, los citados destinatarios responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente.

3°.- Se configura el concepto de revendedor así como sus obligaciones tributarias. Se considerará revendedor al empresario o profesional que se dedique con habitualidad a la reventa de los bienes adquiridos a que se refieren dichas operaciones.

El empresario o profesional revendedor deberá comunicar al órgano competente de la Hacienda Tributaria de Navarra su condición de revendedor mediante la presentación de la correspondiente declaración censal al tiempo de comienzo de la actividad o bien durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

La comunicación se entenderá prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la pérdida de dicha condición, que deberá asimismo ser comunicada a la Hacienda Tributaria de Navarra mediante la oportuna declaración censal de modificación.

El empresario o profesional revendedor podrá obtener un certificado emitido por la Hacienda Tributaria de Navarra que tendrá validez durante el año natural correspondiente a la fecha de su expedición.

Se corresponde con los artículos 24 quater y 24 quinquies del RIVA. Es conforme a Derecho.

El apartado **Ocho** modifica el artículo 32.2 y 3 y suprime el número 5 de dicho artículo. Se refiere al ámbito de aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

En cuanto al límite del volumen de operaciones quedarán excluidos del régimen especial:

a) Los sujetos pasivos que superen, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en aquél, un importe

de 250.000 euros durante el año inmediato anterior (se reduce de 300.000 a 250.000).

b) Los sujetos pasivos que superen para la totalidad de las operaciones realizadas, distintas de las referidas en la letra a) anterior durante el año inmediato anterior un importe de 150.000 euros (se reduce de 450.000 a 150.000).

c) Los sujetos pasivos que hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 150.000 euros anuales excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado (se reduce de 300.000 a 150.000).

En cuanto a la determinación del importe de las operaciones de las letras a) y b) anteriores:

- En el caso de operaciones realizadas en el desarrollo de actividades a las que hubiese resultado aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y el régimen simplificado, para el conjunto de las actividades agrícolas, forestales y ganaderas que se determinen por el Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo se computarán únicamente aquellas que deban anotarse en los libros registro que deben llevar los empresarios o profesionales acogidos al régimen simplificado y al régimen de la agricultura, ganadería y pesca.

- En el caso de operaciones realizadas en el desarrollo de actividades que hubiesen tributado por el régimen general del Impuesto o por un régimen especial distinto de los mencionados en el apartado anterior, aquéllas se computarán según lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley Foral del Impuesto. No obstante, no se computarán las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles cuya realización no suponga el desarrollo de una actividad económica de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se corresponde con el artículo 43 del RIVA. Es ello igualmente conforme a Derecho.

Mediante el apartado **Nueve** se procede a introducir una modificación técnica en el artículo 34, primer párrafo: para la configuración correcta del concepto “procesos de transformación”, la referencia ha de hacerse al apartado 1º del artículo 71.1 de la Ley Foral del Impuesto.

Es ello conforme al ordenamiento jurídico.

El artículo 37.2 y el artículo 38.1 y 2 del Reglamento quedan modificados por los apartados **Diez y Once**.

En cuanto al recibo para el reintegro de las compensaciones que obtienen los empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura ganadería y pesca, el cambio reglamentario simplemente actualiza la referencia correcta al artículo 16 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril.

De igual manera se actualiza la referencia para ejercer el derecho a la deducción de las compensaciones satisfechas (artículo 38.1 y 2).

Ningún reproche merece lo dicho.

El apartado **Doce**, en relación con la aplicación del régimen especial de las agencias de viaje, modifica el artículo 41 del Reglamento.

En la Ley Foral del Impuesto (artículo 90) se ha establecido que la base imponible en este régimen especial será el margen bruto de la agencia de viajes. A estos efectos, se considerará margen bruto de la agencia la diferencia entre la cantidad total cargada al cliente, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación, y el importe efectivo, impuestos incluidos, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, que, efectuadas por otros empresarios o profesionales, sean adquiridos por la agencia para su utilización en la realización del viaje y redunden directamente en beneficio del viajero.

No obstante, en el artículo 92 de la Ley Foral se dispone que, por excepción a lo previsto en el artículo 86 de esa misma Ley Foral, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este Impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VII de esta Ley Foral.

En función de todo ello, en el artículo 41 del Reglamento se regula la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto. Esta opción se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo. Dicha opción deberá comunicarse por escrito al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios de hospedaje, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos.

No obstante, con una finalidad simplificadora, se presumirá realizada la comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención “régimen especial de las agencias de viaje” a que se refieren los artículos 6.1.n) y 7.1.i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Por tanto, la norma reglamentaria establece el modo en el que debe comunicarse la opción de la aplicación del régimen general.

Se corresponde con el artículo 52 del RIVA. Es conforme a Derecho.

El apartado **Trece** realiza modificaciones en el artículo 50.3 (obligaciones formales del régimen especial del recargo de equivalencia).

Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial del recargo de equivalencia con carácter general no deberán presentar las declaraciones-liquidaciones del Impuesto. No obstante, deberán presentar estas declaraciones-liquidaciones en algunos supuestos novedosos:

- Cuando sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 31.1.2.º de la Ley Foral del Impuesto (en estos casos son sujetos pasivos por inversión del sujeto pasivo).

- Cuando realicen entregas de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto (no cuando realicen entregas de bienes inmuebles exentas con renuncia a la exención).

Se corresponde con el artículo 61 del RIVA. Es igualmente conforme a Derecho.

Los apartados **Catorce y Quince** se ocupan de modificar el artículo 50 bis.1, 2 y 3, y de añadir un nuevo apartado 7, en relación con la información censal y la definición de vinculación en el régimen especial del grupo de entidades.

En orden a la aplicación de este régimen especial se definen los diferentes conceptos de vinculación: financiera, económica y organizativa. Además se prevé la aplicación obligatoria de la prorrata especial para el llamado “régimen avanzado” de este régimen especial.

Los cambios más importantes son los siguientes:

- Las entidades que hayan ejercitado la opción que se establece en el artículo 108 sexies.cinco de la Ley Foral del Impuesto (es decir, cuando la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial esté constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto) aplicarán obligatoriamente la regla de prorrata especial en relación con el sector diferenciado de las operaciones intragrupo, sin perjuicio de las opciones que se pudieran ejercitar en relación con el resto de sectores diferenciados que, en su caso, tuvieran cada una de las entidades del grupo.

- Se considerará que existe vinculación financiera cuando la entidad dominante, a través de una participación de más del 50 por ciento en el

capital o en los derechos de voto de las entidades del grupo, tenga el control efectivo sobre las mismas.

Se considerará que existe vinculación económica cuando las entidades del grupo realicen una misma actividad económica o cuando, realizando actividades distintas, resulten complementarias o contribuyan a la realización de las mismas.

Se considerará que existe vinculación organizativa cuando exista una dirección común en las entidades del grupo.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que una entidad dominante que cumple el requisito de vinculación financiera también satisface los requisitos de vinculación económica y organizativa.

Se corresponde con el artículo 61.bis del RIVA. No merece ello ningún reproche desde el punto de vista del Derecho.

El apartado **Dieciséis** añade un nuevo capítulo IX en el título VIII con el fin de regular determinados aspectos de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

La Ley Foral del Impuesto establece en este ámbito dos regímenes especiales:

a) El régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad Europea (llamado régimen exterior a la Unión).

b) El régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad Europea, pero no en el Estado miembro de consumo (llamado régimen de la Unión).

A este respecto han de tenerse en cuenta también los Reglamentos UE/282/2011, UE/904/2010 y UE/815/2012.

Con arreglo a dichas normas, el sujeto pasivo que opte por acogerse a alguno de estos dos regímenes especiales debe registrarse en el Estado miembro de identificación mediante la correspondiente declaración de inicio. Es lo que se ha llamado registro para utilizar la “miniventanilla única”.

Los sujetos pasivos que presten los servicios acogidos a estos regímenes especiales, para utilizar la “miniventanilla única”, deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) En el llamado régimen exterior a la Unión se registrará el sujeto pasivo que no tenga la sede de su actividad económica en la UE, y no esté registrado ni tenga obligación de registrarse en ningún Estado miembro de la UE a efectos del IVA.

El Estado miembro de identificación es, en este caso, el Estado miembro por el que opte el sujeto pasivo que no tenga la sede de su actividad en la UE, para declarar el inicio de su actividad como sujeto pasivo en el territorio de la UE.

b) En el llamado régimen de la Unión se registrará el sujeto pasivo que tenga la sede de su actividad económica en la UE, o que cuente con establecimiento permanente en la UE.

El Estado miembro de identificación es, en este supuesto, el Estado miembro en el que tenga establecida la sede de su actividad económica. En caso de que el sujeto pasivo tenga un establecimiento permanente en varios Estados miembros, será el Estado miembro por el que opte el sujeto pasivo para registrarse y para utilizar la miniventanilla única en estos regímenes especiales.

El empresario o profesional no establecido en el Estado miembro de consumo es aquel que, prestando sus servicios en este Estado, tenga establecida la sede de su actividad económica en la UE o tenga en ella un

establecimiento permanente, pero que no tenga establecida dicha sede en el Estado miembro de consumo.

Para completar la antedicha regulación legal, la norma reglamentaria establece las condiciones para poder optar a esos regímenes, así como para el ejercicio de la renuncia o la exclusión y sus efectos.

En el nuevo artículo 50 duodecies se reglamenta la opción y la renuncia a estos regímenes especiales, así como sus efectos.

La opción por alguno de estos dos regímenes especiales se realizará a través de la presentación, en la Administración tributaria competente del Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes especiales y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración.

Cuando un empresario o profesional inicie las operaciones incluidas en estos regímenes especiales con carácter previo a la fecha de efectos a la que se refiere en el párrafo anterior, el régimen especial surtirá efecto a partir de la fecha en que comience la prestación de los servicios, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las operaciones.

La renuncia a cualquiera de dos regímenes especiales se realizará a través de la presentación de la declaración de cese en los regímenes especiales a la Administración tributaria competente del Estado miembro de identificación. Dicha declaración deberá efectuarse al menos quince días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que quiera dejar de utilizarse el régimen especial y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese.

Por su parte, el artículo 50 terdecies regula la exclusión de estos regímenes, así como sus efectos.

1°.- Administración competente para la exclusión: La exclusión de un empresario o profesional de cualquiera de los regímenes especiales se adoptará por la Administración tributaria competente del Estado miembro de identificación. Esta decisión se deberá notificar a dicho empresario por vía electrónica y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la fecha de la indicada comunicación.

2°.- Causas de exclusión de los regímenes especiales:

- La presentación por el sujeto pasivo de la declaración de cese por haber dejado de prestar servicios comprendidos en cualquiera de los regímenes especiales.

- La existencia de hechos que permitan presumir que el sujeto pasivo ha dejado de desarrollar sus actividades en cualquiera de los regímenes especiales; se considerará que se ha producido la circunstancia anterior cuando el empresario o profesional no preste en ningún Estado miembro de consumo alguno de los servicios a que se refieren los regímenes especiales durante un período de ocho trimestres naturales consecutivos.

- El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes.

- El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales. El Reglamento define el concepto de incumplimiento reiterado.

3°.- Efectos temporales de la exclusión: la exclusión por cese tendrá efectos para un periodo mínimo de dos trimestres naturales contados a partir de la fecha del cese y respecto al régimen especial al que se aplique.

En los casos de incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales, surtirá efectos para un periodo mínimo de ocho trimestres naturales contados a partir de la fecha de efecto de la exclusión y respecto de los dos regímenes especiales.

El artículo 50 quaterdecies se ocupa de regular determinadas obligaciones de información. Así, el empresario o profesional acogido a cualesquiera de estos regímenes especiales deberá presentar una declaración de modificación a la Administración tributaria competente del Estado miembro de identificación ante cualquier cambio en la información proporcionada al mismo; dicha declaración se deberá presentar a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que se haya producido el cambio correspondiente.

Finalmente, los artículos 50 quinquiesdecies y sexiesdecies regulan las obligaciones formales y los trámites ante la Administración Tributaria.

En cuanto a las obligaciones formales, se especifica que los sujetos pasivos habrán de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales con el detalle suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto. Además se indica que esa información se conservará de tal manera que permita su disposición por vía electrónica, de forma inmediata y por cada uno de los servicios prestados. Esta información deberá estar disponible tanto para el Estado de consumo como para el Estado de identificación.

En lo referente a los trámites a realizar ante la Hacienda Tributaria de Navarra, el artículo 50 sexiesdecies dispone que, para cogerse a estos regímenes especiales, los sujetos pasivos utilizarán la vía electrónica y presentarán los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Es decir, en aras a facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la Hacienda Tributaria de Navarra renuncia a tener unos formularios específicos.

Se corresponde con los artículos 61 duodecies, 61 terdecies, 61 quaterdecies y 61 quinquiesdecies del RIVA. Es todo ello conforme al ordenamiento jurídico.

El apartado **Diecisiete** se ocupa de añadir un párrafo final al artículo 55.5 (donde se regula el libro registro de facturas recibidas). Se especifica

que también será válida la anotación en este libro registro de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a distintos tipos impositivos.

Por tanto, se permite que en el libro registro de facturas recibidas se anote una factura en varios asientos correlativos cuando las operaciones de la factura tributen a tipos impositivos diferentes.

Se corresponde con el artículo 64.5 del RIVA. Ninguna tacha de ilegalidad puede hacerse al respecto.

El apartado **Dieciocho** da nueva redacción al artículo 62.8.6º, relativo a la declaración-liquidación de carácter no periódico que han de realizar los sujetos pasivos a los que sea de aplicación el recargo de equivalencia. El cambio consiste en que, en concordancia con la nueva redacción del artículo 50.3, se indica que estos sujetos pasivos también presentarán la declaración-liquidación cuando realicen operaciones de entrega de bienes inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto, salvo que se trate de operaciones a las que se refiere el artículo 31.1.2º. e). c') de la Ley Foral del impuesto.

Se corresponde con el artículo 71.8.6º del RIVA. Es conforme a Derecho.

Mediante el apartado **Diecinueve** se modifica el contenido de la disposición adicional cuarta, referida a las especialidades en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

Los cambios son los siguientes:

a) En tres ocasiones se exceptúa lo establecido en la disposición adicional (es decir, que los adjudicatarios estén facultados para cumplir con las obligaciones del impuesto) en el caso de supuestos de entregas de bienes y de prestaciones de servicios en las que precisamente el sujeto pasivo de las mismas sea su destinatario de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1.2.º de la Ley Foral del Impuesto.

b) Se modifica el plazo de la expedición de la factura en la que se documenta la operación. Dicho plazo será el del artículo 11 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, y se tomará como fecha de devengo aquella en la que se dicta el decreto de adjudicación.

Se corresponde con la Disposición adicional quinta del RIVA. Es conforme a Derecho igualmente.

Finalmente, mediante el apartado **Veinte** se añade una Disposición adicional octava al objeto de precisar los términos “la Comunidad” y “la Comunidad Europea”, que se recogen en el Reglamento.

Se corresponde con la Disposición adicional séptima del RIVA. Se estima acorde al ordenamiento jurídico.

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

El artículo segundo, dividido en cuatro apartados, se ocupa de modificar el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril.

El apartado **Uno** cambia el contenido del artículo 3.1.b). De conformidad con lo dicho en relación con las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia, se precisa que deberá expedirse factura en todo caso por las entregas de inmuebles sujetas y no exentas al Impuesto.

El apartado **Dos** recoge cambios en el artículo 6.1.a). En su virtud, se dispone lo que sigue.

Será obligatoria la expedición de factura en series específicas en dos supuestos nuevos:

a) En las facturas que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 31.1.2º, letra g), de la Ley Foral del impuesto, es decir, cuando se trate de

entregas de plata, platino y paladio, en bruto, en polvo o semilabrado; así como de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales, en determinados supuestos.

b) En las que se expidan conforme a lo previsto en el artículo 50 quinquies.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, es decir, en el supuesto específico de determinadas operaciones intragrupo que se realicen entre entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades.

El apartado **Tres** realiza una precisión en el artículo 16.1.b). En el recibo que documenta el reintegro de la compensación al adquirir bienes o servicios a personas acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, habrá de hacerse indicación expresa de que el titular de la explotación está acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

El apartado **Cuatro** recoge los cambios del artículo 16.3. En concordancia con la nueva regulación del régimen especial de las agencias de viajes, se suprime el inciso referido a la posibilidad de hacer constar en factura la “denominación cuotas de IVA incluidas en el precio”.

Todo ello es conforme a Derecho.

D) Modificación introducida en el Decreto Foral por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas

El artículo tercero efectúa una modificación puntual en el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario. Esta modificación tiene por objeto establecer que, en todo caso, quedan excluidas de la obligación de ser incorporadas en la declaración anual de operaciones con terceras personas las operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Hacienda Tributaria de Navarra mediante declaraciones específicas, diferentes de la mencionada declaración anual de operaciones con terceras personas, y cuyo contenido sea coincidente. Es decir, si la

información de la operación ha de ser suministrada a través de una declaración informativa específica, dicha operación queda excluida del deber de ser incorporada en la declaración anual de operaciones con terceras personas. Para ello, se suprime en el artículo 3.2.i) la expresión “en relación con el propio declarante”.

Ello es conforme a Derecho.

E) Disposición transitoria única

Se establece en ella que la comunicación de la condición de revendedor para el año 2015, a la que se refiere el artículo 15 quinquies del RFIVA, se podrá realizar hasta el 30 de junio de dicho año, por aquellos empresarios o profesionales que vinieran realizando actividades empresariales o profesionales en el año 2014, mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.

Ningún reproche merece esta disposición.

F) Disposición final primera

Se autoriza a la persona titular del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo para dictar las normas que sean precisas para el desarrollo del presente Decreto Foral.

Es conforme a Derecho.

G) Disposición final segunda

Se dispone que el Decreto Foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, si bien tendrá efectos a partir del 1 de enero de 2015. No obstante, se establece que lo previsto en el apartado seis del artículo primero, exclusivamente en lo que respecta a la inclusión del nuevo número 5 del artículo 15 quater del RFIVA (en los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo), tendrá efectos a partir de 1 de abril de 2015. Así mismo, se dispone que lo previsto en el apartado ocho del artículo primero, en lo que respecta a la modificación de los números 2 y 3 del artículo 32 del RFIVA (sobre exclusión del régimen

especial de la agricultura, ganadería y pesca), tendrá efectos a partir de 1 de enero de 2016.

No merece ello ninguna objeción.

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 el Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, y el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y por el que se modifican otras normas con contenido tributario, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.