

Expediente: 33/2017

Objeto: Proyecto de Decreto Foral para el impulso de los medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dictamen: 37/2017, de 18 de septiembre.

DICTAMEN

En Pamplona, a 18 de septiembre de 2017,

el Consejo de Navarra, integrado por don Alfredo Irujo Andueza Presidente, doña Socorro Sotés Ruiz, Consejera-Secretaria, y doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don José Luis Goñi Sein y don José Iruretagoyena Aldaz, Consejera y Consejeros,

siendo ponente don José Iruretagoyena Aldaz,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 22 de junio de 2017 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra en el que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15.1, en relación con el artículo 14.1 de la Ley Foral 8/2016, de 9 junio, sobre el Consejo de Navarra (en adelante, LFCN) se recaba la emisión de dictamen preceptivo sobre el proyecto de Decreto Foral para el impulso de los medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, 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, el Decreto Foral 276/2002, de 30 de diciembre, por el que se regula el sistema de extinción por

compensación de determinadas deudas tributarias, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo (en lo sucesivo, el Proyecto), que fue tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el 14 de junio de 2017.

I.2ª. Expediente del proyecto de Decreto Foral

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

1. Mediante Orden Foral 18/2017, de 7 de febrero, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, se acuerda la iniciación del expediente para la elaboración de un Decreto Foral por el que se modifiquen el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, RFIVA), aprobado por Decreto Foral 86/1995, de 8 de marzo, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por 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.

2. Una vez elaborado el anteproyecto de Decreto Foral, mediante Orden Foral 54/2017, de 21 de abril, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, se dio traslado del Proyecto, que incluyó la propuesta de 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 de contenido tributario, a la Cámara Navarra de Comercio e Industria, a la Confederación de Empresarios de Navarra, a la Delegación Territorial de Navarra de la Asociación Española de Asesores Fiscales, al Colegio de Abogados de Pamplona, al Colegio de Economistas de Navarra, al Club de Marketing de Navarra y al Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Navarra, concediéndoles un plazo de quince días hábiles para que tales entidades pudieran formular alegaciones u observaciones en su contenido.

3. El Proyecto fue publicado en el Portal de Gobierno Abierto, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 133.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común, a efectos de sugerencias desde el 7 de marzo y hasta el 25 de marzo de 2017, sin que durante el mencionado plazo se formularan sugerencias, tal y como se deriva del escrito del Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico.

Nuevamente el Proyecto se expuso en el citado Portal desde el 20 de abril y hasta el 12 de mayo de 2017, sin que tampoco en ese periodo se formulara sugerencia alguna.

4. En el trámite de audiencia a las entidades interesadas, formularon alegaciones al Proyecto las siguientes entidades: la Asociación Española de Asesores Fiscales, la Cámara Navarra de Comercio e Industria de Navarra y, posteriormente, la Confederación de Empresarios de Navarra; alegaciones que fueron objeto del informe del Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de 9 de junio de 2017, proponiendo la admisión de alguna de ellas y rechazando otras.

De modo sucinto, las alegaciones formuladas recomendaban o proponían que la norma tuviera en cuenta el nivel de desarrollo tecnológico de los obligados tributarios, de modo que se respetaran los principios de proporcionalidad y de disminución de costes ya que consideraban que el Proyecto no siempre respondía a esas premisas al conllevar un incremento de las obligaciones formales que iban a repercutir en un incremento de costes para su cumplimiento; planteamiento que no comparte el informe administrativo al entender que prácticamente todos los sujetos pasivos que van a resultar obligados a aplicar el sistema de suministro inmediato de información (SII) ya se encuentran en la actualidad obligados a presentar la mayor parte de las declaraciones tributarias por medios telemáticos, por lo que se considera que la situación actual de los sistemas informáticos de las empresas navarras es adecuada para la implantación del nuevo sistema, no existiendo razones para pensar que se encuentren en una peor situación

que las empresas estatales cuando, además, va a existir una demora de seis meses para la entrada en vigor en Navarra del nuevo sistema.

El informe también rechaza la alegación de que del Proyecto sólo se derivan mayores obligaciones formales sin ninguna ventaja para el administrado, al considerar que el nuevo sistema acerca el momento del registro o contabilización de las facturas al de la realización efectiva de la operación lo que, en su opinión, mejorará la gestión empresarial y, además, el sistema de suministro inmediato de información suprime la obligación de presentación de algunos modelos y facilita la elaboración y llevanza de los Libros Registros de IVA, que deberá realizarse a través de la propia plataforma informática de la Hacienda Tributaria de Navarra.

El informe propone aceptar la ampliación en diez días del plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones mensuales del IVA por los sujetos obligados y considera que, el nuevo sistema, facilitará las actuaciones de comprobación de la Hacienda Tributaria de Navarra (en adelante, HTN) por lo que se podrán reducir los plazos de devoluciones, a la vez que contribuirá a mejorar la prevención del fraude fiscal.

El informe, tras analizar motivadamente las concretas alegaciones formuladas al articulado, termina señalando que, una vez finalizado el periodo de audiencia, con el fin de acomodar los nuevos plazos de las declaraciones mensuales de los sujetos pasivos del IVA a los plazos de compensaciones de las deudas tributarias que resulten de las declaraciones liquidaciones correspondientes a las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (en lo sucesivo, IRPF), se ha añadido un artículo cuarto al Decreto Foral con el fin de modificar el Decreto Foral 276/2002, de 30 de diciembre, por el que se regula el sistema de extinción por compensación de determinadas deudas tributarias. Además, y en concordancia con los nuevos plazos de declaración de los sujetos pasivos del IVA, el informe indica que se ha incorporado un nuevo artículo al Proyecto (el quinto) encaminado a modificar el artículo 90.1 del RFIRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, que se ocupa de

regular los plazos de cumplimiento de las obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta del IRPF.

5. Obra en el expediente un informe de impacto por razón de sexo sobre el Proyecto elaborado por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, fechado el 21 de abril de 2017, indicando que la norma va a afectar a las personas que desarrollen una actividad profesional o empresarial y que facturen más de 6.010.121,04 euros al año, a los grupos de entidades de IVA y a los sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución Mensual de IVA (REDEME), cuyo número se cuantifica en 1.414, de los que 32 son personas físicas y 7 son mujeres. El Informe considera que la norma no afecta de modo diferente a la posición y situación social, laboral, económica o política de mujeres y hombres, ni va a afectar negativamente al logro efectivo de la igualdad entre sexos, al utilizar un lenguaje acorde al principio de igualdad, aunque algunos términos como “sujetos pasivos” son conceptos asépticos adaptados y asumidos por la tradición jurídica administrativa y, por tanto, difícilmente mejorables.

6. El 8 de mayo de 2017 la Directora Gerente del Instituto Navarro para la Igualdad emite informe u observaciones al Proyecto en el que entiende que al tratarse de medidas instrumentales para la mejora de la gestión de los impuestos, no se observan impactos en materia que afecten al género, aunque observa la existencia de ciertos términos que podrían ser susceptibles de revisión entre los que desatacan (ciudadanos/ciudadanía o ciudadanos y ciudadanas), empresarios y profesionales (empresas y profesionales) viajeros (personas viajeras), destinatario (persona destinataria), etc.

7. El 8 de junio de 2017, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico elabora, en un documento único, las preceptivas memorias justificativa, normativa y organizativa. En dicho documento explica el contenido de la norma, los objetivos pretendidos y el procedimiento seguido para su tramitación.

Específicamente, señala que la razón básica de los cambios que se incorporan en el Proyecto hay que encontrarla en el hecho de que la normativa estatal sobre el IVA ha sido modificada y, por imperativo del Convenio Económico, resulta necesario acometer cambios en la normativa foral para adaptarla a la estatal. En concreto, se indica que el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha modificado el Reglamento estatal del impuesto. Por otra parte, el artículo 109.1.4º de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, LFIVA) y el artículo 53 del RFIVA, establecen que los empresarios, profesionales y otros sujetos pasivos del IVA deben llevar, con carácter general, los libros registro del IVA, disposiciones que también deben ser modificadas para su adecuación al nuevo marco jurídico; cambios que, igualmente, se trasladan a las normas que regulan la extinción por compensación de determinadas deudas tributarias (Decreto Foral 276/2002) y, en concordancia con los nuevos plazos de declaración de los sujetos pasivos del IVA sometidos al nuevo sistema, también resulta necesario modificar el artículo 90.1 del RFIRPF, aprobado mediante Decreto Foral 174/1999.

Desde el punto de vista organizativo, tal y como señala la memoria, las modificaciones no van a afectar a la estructura organizativa de la Hacienda Tributaria de Navarra, ni va a conllevar incremento de recursos personales o materiales.

8. El mismo día 8 de junio de 2017, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico emite informe sobre la estimación de costes que pueden derivarse de la propuesta normativa, manifestando que el nuevo sistema de gestión del IVA tendrá un efecto recaudatorio positivo y, a título meramente informativo, extrapolando a Navarra las cifras manejadas por el Estado, lo cuantifica en unos once millones de euros.

9. El 9 de junio de 2017, el Director del Servicio anteriormente citado emite informe justificativo de los cambios introducidos en el Proyecto con posterioridad al trámite de audiencia.

10. Con fecha 9 de junio de 2017, la Sección de Régimen Jurídico de la Secretaría General Técnica del Departamento de Hacienda y Política Financiera emite informe considerando que tanto el contenido normativo del Proyecto como el proceso de tramitación seguido se ajustan y son conformes con el ordenamiento jurídico que le es de aplicación.

11. El Proyecto, que previamente había sido remitido a los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, fue examinado por la Comisión de Coordinación en sesión celebrada el 12 de junio de 2017.

12. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por acuerdo de 14 de junio de 2017, tomó en consideración el Proyecto a efectos de la petición del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra.

I.3ª. El Proyecto de Decreto Foral

El Proyecto sometido a consulta está integrado por una parte expositiva, cinco artículos y dos disposiciones finales.

La parte expositiva, de forma extensa y pormenorizada, expresa su objeto y justificación, precisando que la aprobación por parte del Estado del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha modificado el Reglamento estatal del tributo y ello hace necesario la modificación y adecuación de la normativa foral.

El imparable desarrollo de las nuevas tecnologías determina la conveniencia de que los libros registro del IVA se lleven por medios telemáticos mediante el suministro electrónico de los registros de facturación por parte de los sujetos pasivos del impuesto a los que les es de aplicación el nuevo sistema, suministro de información que se realizará a través de los servicios telemáticos de la Hacienda Tributaria de Navarra. El nuevo sistema

conlleva la necesidad de modificar el RFIVA y, con ello, otras normas tributarias asociadas que regulan las obligaciones de facturación, la declaración anual de operaciones con terceras personas, el sistema de extinción por compensación de determinadas deudas tributarias y el RFIRPF, en lo referente a las obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.

El artículo primero modifica el RFIVA, aprobado mediante Decreto Foral 86/1993, introduciendo dieciocho modificaciones que afectan a los siguientes preceptos: artículo 9º.1.2º B); artículo 20.10; artículo 50 ter.3; artículo 53.6; artículo 54.2.3 y 4; artículo 55.3, 4 y 5; artículo 56.6; artículo 57.3; artículo 58.2; artículo 59.4; artículo 59 bis; artículo 60.bis; artículo 61, artículo 62.3 y 4; disposición transitoria séptima; disposición transitoria octava; disposición transitoria novena y disposición transitoria décima.

El artículo segundo del Proyecto modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado mediante Decreto Foral 23/2013, en los siguientes preceptos: artículo 5.1; artículo 18; disposición adicional segunda y disposición transitoria tercera.

El artículo tercero del Proyecto modifica el Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, añadiendo una letra f) al artículo 2.

En el artículo cuatro del Proyecto se regulan las modificaciones que se introducen en los artículos 2 y 3 del Decreto Foral 276/2002, de 30 de diciembre, por el que se regula el sistema de extinción por compensación de determinadas deudas tributarias.

El artículo quinto del Proyecto regula las modificaciones que se introducen en el artículo 90 del RFIRPF, aprobado mediante Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo.

Las disposiciones finales del Proyecto regulan su ámbito de aplicación (primera) y su entrada en vigor (segunda).

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El Proyecto sometido a consulta introduce modificaciones en los reglamentos reguladores del IVA y del IRPF, normas dictadas en desarrollo de sus respectivas leyes reguladoras (Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y, actualmente, Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral Legislativo 4/2008), así como en las disposiciones reglamentarias reguladoras de las obligaciones de facturación (Decreto Foral 23/2013), de la declaración anual de operaciones con terceras personas (Decreto Foral 69/2010), y sistema de extinción por compensación de determinadas deudas tributarias, por lo que el dictamen tiene carácter preceptivo de conformidad con lo establecido por el artículo 14.g) de la LFCN.

II.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

La Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (en adelante, LFGNP), regula, en sus artículos 58 a 63, el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro. De acuerdo con su artículo 58.2, 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 el Consejero 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, normativa y 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 Hacienda y Política Financiera, y tras haber sido remitido a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra fue examinado por la Comisión de Coordinación con anterioridad al acuerdo del Gobierno de Navarra tomando en consideración el Proyecto a los efectos de solicitar el presente dictamen.

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 dio lugar a 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 de Navarra 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 está destinado, en primer lugar, a aprobar una modificación del RFIVA y, en concordancia con ello, otras normas de carácter tributario directamente relacionadas.

El RFIVA ha sido objetivo de diversas modificaciones que han sido objeto de dictámenes de este Consejo (la última modificación fue informada mediante Dictamen 21/2015) en los que se contiene nuestra doctrina sobre tal figura tributaria. Ello no obstante, cabe sucintamente recordar que 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 resto del Estado, con la consiguiente obligación de adaptar, en todo momento, la normativa foral a la estatal. Además, el IVA es un tributo con un alto grado de armonización por las directivas comunitarias, entre las que destaca la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de diciembre, relativa al sistema común del impuesto sobre valor añadido, objeto de diferentes modificaciones.

En lo que ahora interesa, en el ámbito estatal, hay que señalar que mediante Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, se dictaron normas para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del IVA, modificando el Reglamento del Tributo, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, 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, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

En nuestro ordenamiento tributario foral el artículo 109.1.6ª de la LFIVA establece 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, además, deberán presentar una declaración resumen anual. Por tanto, el Proyecto examinado desarrolla la LFIVA y adapta la regulación que sobre esta materia contiene el RFIVA a las nuevas exigencias establecidas por la normativa estatal promoviendo la llevanza de los libros registro del impuesto por medios telemáticos, acercando el momento del registro o contabilización de las facturas al de la realización efectiva de la operación económica, mecanismos y procedimientos que, además, redundarán en un mejor control y prevención del fraude fiscal al disponer de información suficiente y de calidad de la forma más inmediata posible a la Hacienda Tributaria de Navarra.

Del mismo modo, el Proyecto conlleva un desarrollo de la LFGT que en sus artículos 27.5.e) y 103 se refieren a las facturas y a la declaración anual de operaciones con terceras personas, preceptos que han sido objeto de desarrollos reglamentarios, entre otros, por el Decreto Foral 23/2013, por el que se regulan las obligaciones de facturación y el Decreto Foral 69/2010, sobre declaración anual de operaciones con terceras personas a la vez que, por razones de coherencia del sistema, introduce algunas modificaciones en el RFIRPF y en el Decreto Foral 276/2002, sobre extinción de deudas por compensación.

Estas normas, junto con la regulación estatal contenida en el Real Decreto 596/2016, han de ser, sin perjuicio de tener presente el resto del ordenamiento jurídico, el primordial parámetro de contraste jurídico a la hora de dictaminar sobre la legalidad del Proyecto.

II.5ª. Sobre la adecuación jurídica del proyecto

A) Consideración general: justificación

Tanto el Proyecto como las diferentes memorias e informes obrantes en el expediente contienen una minuciosa justificación de las modificaciones que propone la norma analizada.

En primer lugar, desde una perspectiva competencial, se motiva que la aprobación por el Estado del Real Decreto 596/2016, para la modernización, mejora e impulso de medios electrónicos en la gestión del IVA, obliga a armonizar nuestra normativa foral, ya que, en esta materia, Navarra debe aplicar idénticos principios básicos, normas sustantivas y formales que las que en cada momento estén vigentes en territorio común.

En segundo lugar, por lo que respecta al contenido de la norma, objetivos y finalidad, el Proyecto tras referirse al imparable desarrollo de las nuevas tecnologías señala la conveniencia de que los libros registros del IVA se realicen a través de los servicios telemáticos de la Hacienda Tributaria de Navarra, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación por parte de determinados empresarios y profesionales sujetos pasivos del

impuesto de modo que, para aquellas personas sometidas a la norma y los que voluntariamente opten por someterse a ella, la obligación de llevar un libro Registro de facturas expedidas, un libro Registro de facturas recibidas, un libro Registro de bienes de inversión y un libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias, se realizará a través de los servicios telemáticos de la Hacienda Tributaria de Navarra mediante el suministro electrónico de los registros de facturación y, en contrapartida, esos contribuyentes quedarán exonerados de la obligación de presentar las declaraciones anuales con terceras personas mediante los formularios F-50-347 y la declaración informativa del modelo 340.

A continuación, la parte expositiva del Proyecto, analiza las modificaciones normativas que se proyectan en las diferentes normas tributarias para armonizar adecuadamente la regulación tributaria afectada.

En consecuencia, la propuesta normativa se encuentra debidamente justificada y motivada.

B) Contenido del Proyecto

1. Modificaciones introducidas al Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado mediante Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo.

El proyecto, en su artículo primero, introduce dieciocho modificaciones al RFIVA, que afectan a los siguientes contenidos:

El apartado uno modifica el artículo 9º.2.2ºB) referente a las exenciones relativas a las exportaciones en relación con las entregas en régimen de viajeros. Las modificaciones, en términos similares a las incorporadas en el ordenamiento tributario estatal por el Real Decreto 596/2016 y en consonancia con el objeto de la norma, se limitan a incorporar la referencia al documento electrónico de reembolso, disponible accediendo a la Sección de trámites electrónicos de la Hacienda Tributaria de Navarra. Tal y como indica la parte expositiva del Proyecto, se prevé la posibilidad de establecer un sistema electrónico que ofrezca trazabilidad y permita una mejor gestión. Se incorpora el denominado proyecto "DIVA", en principio de

carácter voluntario, sustituyendo el diligenciado de la factura para acreditar la salida del territorio de la Comunidad por el sellado digital del documento electrónico de reembolso.

El apartado dos del Proyecto dice modificar el actual artículo 20.10 del RFIVA, aun cuando su redacción es idéntica a las que contiene actualmente la norma en vigor.

El apartado tres modifica el artículo 50.ter.3 relativo a las declaraciones-liquidaciones precisando que el Departamento aprobará los modelos de declaración-liquidación que procedan para la aplicación del régimen especial, concretando los plazos de presentación que, con carácter general, será el de los treinta primeros días naturales al mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta al último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación correspondiente al mes de enero. Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los meses de junio, julio y diciembre, disponen de plazos especiales (hasta el 5 de agosto, 20 de septiembre y 31 de enero, respectivamente) tras haberse aceptado las sugerencias formuladas en fase de participación pública. Por último, el precepto faculta al Departamento de Hacienda y Política Financiera para poder ampliar los plazos de presentación atendiendo a fundadas razones de carácter técnico.

El apartado 4 adiciona un nuevo apartado 6 al artículo 53 del RFIVA con la finalidad de adaptar que las personas sujetas a la norma (aquellos cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural conforme a lo señalado por el artículo 62.3, esto es, grandes empresas que hayan facturado más de 6.010.121,04 € en el año anterior, grupos de entidades de IVA y sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución mensual del IVA), y los que voluntariamente se acojan al nuevo sistema, conforme a lo que establece el nuevo artículo 59 bis que incorpora el Proyecto, deberán llevar los libros registro del impuesto a través de los servicios telemáticos de la Hacienda Tributaria de Navarra, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación que se realizará conforme con los diseños de registros que apruebe mediante Orden Foral el titular del Departamento.

El apartado 5 modifica los apartados 2, 3 y 4 del artículo 54 del RFIVA, en similares términos a los que el Real Decreto 596/2016 modifica el artículo 63 del Reglamento estatal del impuesto. El precepto que regula el Libro Registro de facturas expedidas se modifica para posibilitar que las personas que se acojan al nuevo sistema puedan llevar el citado libro registro a través de los servicios telemáticos, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, especificando, además, la información complementaria que deben recoger las facturas; información que podría verse ampliada mediante Orden Foral para incorporar datos con trascendencia tributaria a los que se refieren los artículos 3 a 5 del Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración de operaciones con terceras personas. El apartado 4 prevé, que la anotación individualizada de las facturas pueda sustituirse por los asientos resúmenes, fijando los requisitos y datos que deben indicarse.

El apartado seis modifica los apartados 3, 4 y 5 del artículo 55 del RFIVA que regula el libro Registro de facturas recibidas. Al igual que sucede con la modificación de la regulación del Libro Registro de facturas expedidas, su objeto es posibilitar que la llevanza del mismo pueda realizarse telemáticamente mediante el suministro electrónico de los registro de facturación y, a tal efecto, se establecen los datos e información que se deberán recoger en la facturación, facultando al titular del Departamento para que mediante Orden Foral pueda completar la información, abriendo la posibilidad de que, en determinados supuestos y con determinados requisitos, pueda hacerse un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha.

El apartado siete modifica el artículo 56.6 del RFIVA relativo al Libro Registro de bienes de Inversiones estableciendo que las personas a las que les sea de aplicación el nuevo sistema o los que voluntariamente se acojan a él, deberán llevarlo mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, a la vez que establece los plazos en los que se deben presentar.

En el apartado ocho se modifica el artículo 57 del RFIVA con la adición de un apartado 3 que, al igual que los anteriores, establece que el Libro

Registro de determinadas operaciones intracomunitarias deberá realizarse vía telemática mediante el suministro electrónico de la información del detalle de cada una de las operaciones que se deben anotar en dicho libro.

Por su parte, el apartado 9 del artículo primero del Proyecto modifica el artículo 58.2 del RFIVA que regula el contenido de los documentos registrales añadiendo, en el apartado 2 del precepto, que los libros registro también deberán permitir determinar con precisión la cuota tributaria deducible. En el apartado diez se adiciona un apartado 4 al artículo 59 que regula los requisitos formales de todos los libros registros del impuesto, indicando que lo en él regulado no resultará aplicable a quienes se les aplique el nuevo sistema, salvo la obligación de expresar los valores en euros; previsión similar a la que el Real Decreto 596/2016, contiene modificando el artículo 68 del Reglamento estatal.

En el apartado once se adiciona un nuevo artículo 59 bis que regula la opción por la llevanza electrónica de los libros registros, especificando que la opción a que se refiere el artículo 53.6 deberá ejercerse, con carácter general, durante el mes de noviembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto mediante la presentación de la correspondiente declaración anual y se entenderá prorrogada en tanto no se produzca la renuncia. El precepto especifica cómo debe ejercitarse la renuncia y fija la fecha de efecto de quienes, por incumplimiento, inexactitud o falsedad de la información suministrada queden excluidos conforme a lo establecido en el artículo 20.6 del RFIVA o en los supuestos de exclusión que señala el artículo 108 septies de la LFIVA, señalando que ello no será de aplicación cuando se trate de empresarios o profesionales cuyo periodo de liquidación siga siendo mensual de acuerdo con lo establecido en el artículo 62.3 del RFIVA. La citada previsión es semejante a la que el Real Decreto 596/2016 introduce en su nuevo artículo 69 bis.

El apartado doce del artículo primero del Proyecto adiciona un nuevo artículo 60 bis, que regula los plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación que, con carácter general, se fija en cuatro días, ampliable a ocho en los supuestos contemplados por el precepto, estando

excluidos a tales efectos los sábados, domingos y los declarados festivos de ámbito nacional y autonómico. La regulación que contiene este apartado es idéntica a la que se incorporó como artículo 69 bis al Reglamento estatal del IVA, y ello a pesar de que el dictamen del Consejo de Estado (expediente 1099/2015, de 3 de diciembre) consideraba, en sintonía con las críticas realizadas en fase de participación pública, que tales plazos tan reducidos podría suponer una carga excesivamente gravosa, recomendando que el plazo pudiera sustituirse por otro de carácter mensual, coincidiendo con el periodo de liquidación al que forzosamente quedan sujetos estos contribuyentes. La realidad es que tal recomendación no fue acogida manteniendo la norma estatal la inicial redacción que ahora se traslada a nuestro reglamento foral. Eso sí, hay que señalar que el apartado 3 del nuevo artículo 60 bis ha corregido el defecto formal que el dictamen del Consejo de Estado puso de manifiesto respecto de la redacción del apartado 3 del nuevo artículo 69 bis del reglamento estatal.

El apartado trece del artículo primero del Proyecto modifica la redacción del artículo 61 del RFIVA, referente a la rectificación de las anotaciones registrales, para establecer que su regulación será de aplicación para los sujetos pasivos sometidos al nuevo sistema de suministro inmediato de información, conforme a lo que establece el anterior artículo 60 bis.3.

En el apartado catorce del artículo primero se adiciona un número 4º al apartado 3 y se modifica el apartado 4 del artículo 62 del RFIVA que regula las normas generales sobre liquidación del impuesto. La adición del número 4º al apartado 3 tiene por objeto establecer que el periodo de liquidación coincida con el mes natural, en vez de con el trimestre natural, para todos aquellos sujetos pasivos que opten por llevar los libros registro a través de los servicios telemáticos. La nueva redacción del apartado 4 establece los plazos en los que se deberán presentar las liquidaciones trimestrales o mensuales del impuesto incorporando, para estas últimas, las fechas máximas establecidas por el nuevo artículo 50 ter.3 del Proyecto.

Mediante el apartado quince del artículo primero del Proyecto se adiciona una disposición transitoria séptima al RFIVA regulando los límites

para la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca para 2017, actualizando a 250.000 euros la magnitud económica a que se refiere las letras b) y c) del artículo 32.2 del RFIVA; previsión que aun cuando es ajena al objeto central del Proyecto es ajustada al ordenación jurídico.

En el apartado dieciséis se adiciona una disposición transitoria octava al RFIVA regulando la opción por la llevanza electrónica de los libros registro para el ejercicio de 2018, estableciendo, como excepción a lo establecido por el apartado once del Proyecto que adiciona el artículo 59.bis, que se deberá realizar durante el mes de diciembre de 2017.

El apartado dieciocho adiciona una nueva disposición transitoria novena estableciendo que la exoneración de la presentación de la declaración informativa, modelo 340, afectará a las declaraciones relativas a la información a suministrar a partir del periodo correspondiente a enero de 2018 para las personas a las que, conforme a lo establecido por el artículo 53.6 del RFIVA, les sea de aplicación el nuevo sistema de llevanza de libros registros.

Y por último, el apartado dieciocho adiciona una nueva disposición transitoria décima que regula la solicitud de baja en el Registro de Devoluciones Mensual pudiendo, con carácter excepcional, a pesar de lo establecido por el artículo 20.7 del RFIVA, solicitar la baja voluntaria en el citado registro en el mes de diciembre de 2017.

La regulación de las modificaciones que el artículo primero del proyecto introduce en el RFIVA son conformes con la finalidad de la norma y se ajustan a los términos en los que tales modificaciones han sido incorporadas al ordenamiento estatal por el artículo primero del Real Decreto 596/2016, que modifica el Reglamento estatal del IVA.

2. Modificaciones al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobadas por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril

El artículo segundo del Proyecto introduce cuatro modificaciones en la norma epigrafiada.

El apartado uno modifica el artículo 5.1 del Reglamento que regula el cumplimiento de la obligación de expedir factura por el destinatario o por un tercero, mediante la incorporación de un segundo párrafo que establece que las personas y entidades a las que se refiere el artículo 53.6 del RFIVA y que hayan optado por el cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios o por terceros, deberán presentar una declaración censal comunicando dicha opción, la fecha a partir de la cual la ejercen y, en su caso, la renuncia y la fecha de efecto.

El apartado dos del artículo segundo modifica el artículo 18 del Reglamento que regula el plazo para la remisión de las facturas, al establecer que la remisión de las facturas deberá realizarse en el mismo momento de su emisión o, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya producido el de devengo del impuesto correspondiente a la operación o, en el caso de las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja, antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera realizado la misma.

En el apartado tres del artículo segundo se modifica la actual disposición adicional segunda del Reglamento referente a la facturación de determinadas entregas y productos sobre energía eléctrica. Como señala la justificación del Proyecto, esta modificación se incorpora a instancias del Reglamento (UE) 2015/1222, de la Comisión, de 24 de julio, por el que se regulan las obligaciones de facturación en relación con diferentes aspectos que afectan a la regulación del mercado de producción de la energía eléctrica.

Por último, el apartado cuarto del artículo segundo, adiciona una nueva disposición transitoria tercera al Reglamento regulando la comunicación del cumplimiento de la obligación de expedir factura por los destinatarios de las operaciones o por terceros señalando que, para que surtan efectos a partir

del 1 de enero de 2018, se podrá realizar a partir del mes de diciembre de 2017.

La regulación de las modificaciones que contiene el artículo segundo del Proyecto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación son conformes con la finalidad del Proyecto y se ajustan a los términos en los que han sido incorporados por el artículo tercero del Real Decreto 596/2016, que modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación en el Estado, aprobado mediante Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

3. Modificación del Decreto Foral 69/2010, de 8 de noviembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas y otras normas de contenido tributario

El artículo tercero del Proyecto añade una nueva letra f) al artículo 2 del Decreto Foral epigrafiado que regula las personas o entidades excluidas de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas estableciendo, en coherencia con la nueva regulación del IVA, que no estarán obligados a presentar tal declaración los obligados tributarios a los que se refiere el nuevo artículo 53.6 del RFIVA.

4. Modificación del Decreto Foral 276/2002, de 30 de diciembre, por el que se regula el sistema de extinción por compensación de determinadas deudas tributarias

Este decreto foral establece que las deudas tributarias que resulten de las declaraciones liquidaciones correspondientes a las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF se pueden extinguir por compensación con las devoluciones solicitadas por el IVA.

El artículo cuarto del Proyecto introduce dos modificaciones en su contenido. Por un lado, el apartado uno modifica el artículo 2º que regula el ámbito subjetivo de aplicación para establecer que pueden acogerse al sistema de compensación los sujetos pasivos cuyo periodo de liquidación en el IVA coincida con el mes natural. Por otro, el apartado dos, modifica el

artículo 3º que regula las deudas y créditos susceptibles de compensación y los requisitos y condiciones para que puedan operar.

Ninguna objeción puede hacerse a las modificaciones que se introducen en el Decreto Foral 276/2002, ya que tienden a armonizar y dar coherencia a las modificaciones introducidas en el RFIVA.

5. Modificación al Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo.

El artículo quinto del Proyecto, en concordancia con los nuevos plazos de declaración de los sujetos pasivos del IVA, cuyo plazo de declaración coincida con el mes natural, modifica el artículo 90.1 del RFIRPF que regula las obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta del IRPF. La modificación se limita a señalar los plazos en los que, en estos casos, se deben presentar las declaraciones e ingresos de los retenedores y obligados a ingresar a cuenta.

Ninguna objeción puede formularse a la regulación de la modificación analizada.

6. Disposiciones finales

El Proyecto concluye con dos disposiciones finales. La disposición final primera relativa a su ámbito de aplicación establece, de conformidad con lo dispuesto en la regla 7ª del artículo 34 del Convenio Económico entre la Comunidad Foral de Navarra y el Estado, que la regulación que contiene el Proyecto afectara a los empresarios, profesionales y otros sujetos pasivos del impuesto respecto de los que la competencia inspectora corresponda a la Hacienda Tributaria de Navarra.

La disposición final segunda, regula la entrada en vigor de la norma proyectada, estableciendo que entrará en vigor el 1 de enero de 2018.

Ninguna objeción puede formularse al contenido de las disposiciones finales del Proyecto.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que el proyecto de Decreto Foral para el impulso de los medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013, de 10 de abril, 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, el Decreto Foral 276/2002, de 30 de diciembre, por el que se regula el sistema de extinción por compensación de determinadas deudas tributarias, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.