

Expediente: 46 /2017

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Dictamen: 51/2017, de 1 de diciembre.

DICTAMEN

En Pamplona, a 1 de diciembre de 2017,

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

siendo ponente don José Luis Goñi Sein,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 24 de octubre de 2017 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta de 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 de junio, sobre el Consejo de Navarra (en lo sucesivo, LFCN), se recaba la emisión de dictamen preceptivo de este Consejo sobre el Proyecto de Decreto Foral de Navarra por el que se aprueba el Reglamento de Impuesto sobre Sociedades, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 11 de octubre de 2017.

I.2ª. Expediente de proyecto de Decreto Foral

Del expediente remitido resultan las siguientes actuaciones en el procedimiento de elaboración del Proyecto:

1. Mediante Orden Foral 92/2017, de 5 de julio, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, se inicia el procedimiento de elaboración de la norma reglamentaria, designando al Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo del Departamento de Hacienda Tributaria de Navarra como órgano responsable del procedimiento para la elaboración y tramitación del Proyecto.

2. Por el citado Servicio se elabora el texto articulado del Proyecto con su correspondiente exposición de motivos.

3. Por Orden Foral 97/2017, de 8 de agosto del Consejero de Hacienda y Política Financiera, se ordena remitir el Proyecto de Decreto Foral a diversas instituciones -en concreto, la Cámara Navarra de Comercio e Industria, la Confederación de Empresarios de Navarra (C.E.N.), la Asociación Española de Asesores Fiscales (Delegación Territorial de Navarra), al Colegio de Abogados de Pamplona, al Colegio de Economistas de Navarra, al Club de Marketing, y al Instituto de Cuentas de Navarra-, y conceder un plazo de quince días hábiles para la presentación de alegaciones.

4. En el expediente obran las memorias justificativa y organizativa, suscritas por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico el 8 de agosto de 2017.

La memoria justificativa comienza haciendo una referencia a la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y a los cambios estructurales decisivos que ha supuesto en la regulación del Impuesto; cambios que obligan a revisar la norma reglamentaria vigente, el Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, para acomodar su contenido a la nueva Ley Foral.

En dicha memoria se alude al precepto de la Ley Foral que habilita al Gobierno de Navarra para la promulgación de un nuevo Reglamento y al conjunto de habilitaciones específicas existentes en el articulado de la Ley Foral 26/2016, que, asimismo, autorizan al titular de la potestad reglamentaria a desarrollar determinadas materias, indicando que la

promulgación de un nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades solamente es factible hacerla por medio de una modificación reglamentaria.

Tras ello se describe el contenido del Proyecto de Decreto Foral, que consta de un artículo único, una disposición adicional, una derogatoria y una disposición final. El artículo único recoge las disposiciones del nuevo Reglamento, que se compone de 55 artículos, distribuidos en 4 títulos, una disposición adicional y tres disposiciones transitorias. Se señala que el proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades mantiene en términos generales el contenido del Reglamento en vigor, si bien con algunas adaptaciones para recoger las modificaciones establecidas en la Ley Foral. Siguiendo el orden numérico del articulado, la memoria desgrana cada una de las materias modificadas, haciendo una somera referencia a las mismas sin añadir ningún elemento teleológico o finalista.

La Memoria organizativa precisa que la aprobación del Proyecto no crea, modifica o suprime unidades orgánicas, ni tampoco conlleva un incremento de los recursos materiales y humanos dedicados a las labores de control, comprobación e investigación que la Administración Tributaria debe realizar en las materias del Impuesto sobre Sociedades; no considerando, por ello, necesario incorporar informe de la Dirección General de Función Pública.

La Memoria sobre estimación del coste indica que será nulo o no significativo el impacto del nuevo Reglamento sobre la recaudación tributaria de la Comunidad Foral, ya que se limita a desarrollar o aclarar la norma legal del impuesto, siendo esta última la verdadera impulsora de los cambios normativos y, por ende, la promotora de la incidencia recaudatoria.

5. El 3 de julio de 2017 (sic), el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico emite informe de evaluación de impacto por razón de sexo en el que concluye que “no se usan términos discriminatorios para alguno de los dos sexos”. No obstante, advierte que “se utilizan algunos términos que deben considerarse asépticos y no discriminatorios, ya que se trata de conceptos adaptados a la tradición jurídica y terminológica del derecho administrativo y del Derecho tributario, y

respecto de los cuales es difícilmente aceptable que una norma concreta diferencie el uso del masculino y del femenino en contraposición a todo el elenco de normas existentes en la actualidad”.

6. En el expediente administrativo remitido obra documentación acreditativa de que el Proyecto del mencionado Decreto Foral ha estado expuesto en el Portal de Gobierno Abierto de Navarra desde el 23 de agosto hasta 13 de septiembre de 2017.

7. El 31 de agosto de 2017, la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Servicios de Navarra presenta escrito en el que, después de hacer una serie de valoraciones positivas sobre las modificaciones realizadas en el Proyecto de Reglamento, formula una serie de observaciones a algunos artículos del Proyecto de Decreto Foral. A saber:

Respecto del artículo 3 del Proyecto, y en relación con la tributación de los vehículos en caso de transmisión, refiere que “aparentemente la norma pretende que la plusvalía tributable en caso de transmisión de este tipo de elementos sometidos a la previa limitación de la deducibilidad de los gastos vinculados a su utilización o uso (amortización, arrendamiento, etc.) sea la plusvalía contable sin tomar en consideración que la amortización contable de un determinado elemento de transporte no ha sido deducible en su totalidad y que, por lo tanto, el valor Fiscal del elemento, es mayor que el contable”.

En cuanto al artículo 4, plantea la duda de “¿qué debe entenderse por elemento que, por su naturaleza técnica, deben ser utilizados de forma contable sobre los que no cabe aplicar la amortización por turnos?”, indicando que se trata de un concepto jurídico indeterminado.

Alega que el Reglamento ha dejado pasar la oportunidad de aclarar algunas cuestiones suscitadas en la aplicación práctica de la Ley Foral del Impuesto; dos, en concreto: por un lado, el artículo 13 del Proyecto de Reglamento, respecto del contenido del artículo 23. 3ª) de la Ley 26/2016 en lo relativo a los vehículos usados en renting por los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades; y, por otro lado, el artículo 39 en torno a la

generación y aplicación de la deducción I+D financiador, que tiene que ver con el apartado 6 del artículo 62 de la Ley 26/2016.

Por último, critica la inexistencia en el Proyecto de Reglamento de un modelo de información a la Hacienda Foral de Navarra.

8. Con fecha 21 de septiembre de 2017, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, emite informe de consideraciones a las alegaciones presentadas por la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Servicios de Navarra.

Con respecto a la observación del artículo 3.4 del Reglamento, considera que viene a aclarar el espíritu de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades, en el sentido de que los efectos de la limitación en la deducibilidad de los gastos en los elementos de transporte han de tener la consideración de permanentes, sin que sea factible “recuperarlos” o “difundirlos” con ocasión de la transmisión de esos bienes, debiendo integrarse en la base imponible el resultado contable derivado de la mencionada operación de transmisión. Añade que el Reglamento establece esa fórmula como la más adecuada para tratar de aunar el mencionado espíritu de la Ley Foral y los intereses de los contribuyentes.

En relación a la pregunta formulada sobre el artículo 4 del Proyecto, hace dos aclaraciones. En primer lugar, estima que la dicción es clara: se trata de activos que no admiten una utilización discontinua, es decir, que conforme a sus características su uso es permanente y sin interrupción. Por ello, no es factible ni lógico que se utilice la fórmula de la amortización por turno, de manera que se amortizarán aplicando la tabla general y, en su caso, presentado un plan especial de amortización. En segundo lugar, manifiesta que no ha sido posible regular el concepto con mayor precisión, dada la enorme diversidad de elementos patrimoniales que existen, siendo conscientes de que la norma no puede abarcar de manera pormenorizada todos los eventuales supuestos que puedan producirse en la realidad.

Por lo que se refiere a las dudas planteadas sobre la aplicación del artículo 23.3 de la Ley Foral, que limita la deducibilidad de los gastos

derivados de la utilización de elementos de transporte, el Director del Servicio precisa que el artículo 13 del Reglamento establece la forma de aplicar las limitaciones en relación con la amortización, arrendamiento y cesión. Y sobre la duda concreta relativa al renting, refiere que la redacción de Proyecto deja claro cómo calcular el gasto deducible y los límites para el caso de arrendamiento, y, por lo tanto, para una operación de renting, que no deja de ser un supuesto de arrendamiento o cesión.

Por último, respecto de la oportunidad perdida de aclarar algunos términos del artículo 62.6 de la Ley Foral, el informe del Servicio de Desarrollo Normativo manifiesta que la redacción del texto legal es bastante clara, y que, sin perjuicio de ello, el Servicio de Gestión Tributaria ha establecido un criterio en relación con este precepto, entendiendo que la ejecución del proyecto puede iniciarse antes de solicitar el informe o de firmar el contrato, si bien el financiador podrá aplicar la deducción en función de las aportaciones que realice, siempre que el informe y el contrato se comuniquen a la Administración Tributaria antes de la finalización del periodo impositivo. En consecuencia, los gastos realizados durante un periodo en que no se cumpla el requisito mencionado, quedarán fuera de la deducción específica del financiador.

9. El 27 de septiembre de 2017 emite informe la Directora Gerente del Instituto Navarro para la Igualdad, en el que, discrepando del Informe de impacto, se afirma que: “dicha valoración de impacto negativo no es posible llevarla a cabo sin un análisis de los datos más completo y profundo. A modo de ejemplo, aspectos como la brecha salarial, la representación equilibrada en los Consejos de Administración de las sociedades mercantiles, el acceso al empleo o la menor presencia de las mujeres en determinados sectores, pueden ser tenidos en cuenta para generar medidas que reduzcan estas brechas en el reglamento que nos ocupa. Tener en cuenta estos aspectos no haría sino mejorar la calidad de la norma, la eficacia de la misma y la recaudación con el fin de hacer frente al gasto público con criterios de justicia y equidad”. Al margen de ello, y por lo que respecta al lenguaje empleado en el texto del proyecto de Decreto Foral, se sugiere “cambiar el término el contribuyente por personas físicas o jurídicas

contribuyentes, o personas contribuyentes y que podrían ser alternativas de un lenguaje inclusivo”.

10. Con fecha 6 de octubre de 2017, la Secretaría Técnica del Departamento de Hacienda y Política Financiera, emite informe indicando que la elaboración del Proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se adecua a la legalidad vigente.

11. Obra en el expediente certificado emitido el 11 de octubre de 2017 por el Director del Servicio de Secretariado del Gobierno y Acción Normativa indicando que en la sesión semanal de la Comisión de Coordinación de 9 de noviembre de 2017, previa a la correspondiente sesión del Gobierno de Navarra, fue examinado el acuerdo por el que se toma en consideración el Proyecto de Decreto Foral, que previamente había sido remitido a todos los Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

12. El Gobierno de Navarra, en sesión celebrada el 11 de octubre de 2017, acordó tomar en consideración el Proyecto de Decreto Foral por el que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, a efectos de la petición de emisión del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra, con carácter urgente, justificando la urgencia de la tramitación del expediente en que el Reglamento entrará en vigor para periodos impositivos iniciados en 2017, al igual que la Ley Foral 26/2016 del Impuesto sobre Sociedades.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II. 1ª Carácter preceptivo del dictamen

El Proyecto de Decreto Foral sometido a consulta se dicta en desarrollo de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuya disposición final primera habilita al Gobierno de Navarra para que dicte las disposiciones reglamentarias necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en la Ley Foral.

El dictamen se solicita al amparo de lo dispuesto en el artículo 14.1.g) de la LFCN, según el cual el Consejo de Navarra deberá ser consultado

preceptivamente en los “Proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones, excepto los meramente organizativos”.

Así, en la medida en que nos encontramos ante una disposición reglamentaria que desarrolla fundamentalmente las previsiones de la Ley Foral 26/2016, el dictamen del Consejo de Navarra reviste carácter preceptivo.

El dictamen se ha solicitado por vía de urgencia, de conformidad con lo previsto en el artículo 17 párrafo primero de la LFCN. El Gobierno de Navarra ha justificado la urgencia del expediente en la inminente entrada en vigor y aplicación del Reglamento para periodos impositivos iniciados en 2017, así como de la Ley Foral 26/2016, y en la necesidad de permitir que los cambios que se introduzcan aclaren el contenido de la normativa tributaria en fechas apropiadas, a fin de permitir a los contribuyentes conocer y cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales. Atendiendo a dicha petición, el Consejo emite este dictamen en el más breve plazo posible.

II.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

La Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (en adelante, LFGNP), regula, en sus artículos 58 a 63, el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro.

De acuerdo con los preceptos citados, el ejercicio de la potestad reglamentaria debe realizarse motivadamente, exigiéndose la presencia de un preámbulo en el que conste dicha motivación o bien referencia a los informes que sustenten la norma reglamentaria. En el presente caso, el texto dispone de la justificación legalmente exigida.

Según el artículo 59 de la LFGNP, “la elaboración de disposiciones reglamentarias será iniciada por el Consejero del Gobierno de Navarra competente por razón de la materia, el cual deberá designar el órgano

responsable del procedimiento”.

Efectivamente, el procedimiento de elaboración del Proyecto se ha iniciado por el Consejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno de Navarra competente en la materia, que designó como órgano responsable del procedimiento al Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo del Departamento de Hacienda Tributaria de Navarra.

Acompañan al Proyecto una memoria justificativa, una memoria normativa, una memoria económica y una memoria organizativa, en las que se explica el contenido y se razona la conveniencia de la regulación y la adecuación de las medidas propuestas a los fines perseguidos. También se han incorporado informes de impacto por razón de sexo, en cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 59 y 62.1 de la LFGNP.

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

A estas entidades se han concedido quince días hábiles para formular alegaciones al Proyecto. En el plazo indicado tan solo la Cámara Navarra de Comercio e Industria ha formulado alegaciones, según consta en el expediente.

Asimismo, el Proyecto fue expuesto en el Portal de Gobierno Abierto de Navarra para la participación ciudadana en cumplimiento del mandato establecido en el artículo 44 de la Ley Foral 11/2012, de 21 de junio, de la Transparencia y del Gobierno Abierto (en adelante, LFTGA) y en el artículo 133 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Común de las Administraciones Públicas (en lo sucesivo, LPACAP).

El Proyecto también ha sido informado por la Secretaría General

Técnica del Departamento de Hacienda y Política Financiera, ha sido remitido a todos los Departamentos del Gobierno de Navarra y ha sido examinado en la sesión de la Comisión de Coordinación en la sesión celebrada el 9 de noviembre de 2017, y tomado en consideración por el Gobierno de Navarra.

De todo ello se deriva que el Proyecto, sometido a dictamen, se ha tramitado de acuerdo con la normativa vigente.

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

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

Por lo tanto, la Comunidad Foral tiene competencia para regular los tributos en particular y las cuestiones generales, tanto sustantivas, como procedimentales, que afectan a todos los tributos. La expresión "régimen tributario" que utiliza el artículo 45 de la LORAFNA, acorde con la tradición foral, es el vehículo de actualización en el marco constitucional de la competencia plena que siempre ha ostentado Navarra para configurar su propio ordenamiento tributario, dentro de los límites que impone el Convenio Económico para articular y coordinar el ordenamiento tributario foral con el del Estado.

En uso de la citada competencia se aprobó la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuya disposición final primera habilita al Gobierno de Navarra para regular las materias contenidas en el Reglamento Foral del Impuesto sobre Sociedades que ahora se proyecta aprobar; también es fruto de la citada competencia foral la LFGT, en la que también se contiene una habilitación genérica al Gobierno de Navarra para su desarrollo (disposición final segunda).

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con los artículos 2, 7.12 y 55 de la LFGNP, el Gobierno de Navarra ejerce la potestad reglamentaria, y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 12.3 y 55.2 de la LFGNP).

En consecuencia, el Proyecto se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado.

II.4ª. Marco normativo

Según se desprende de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas - singularmente de su artículo 47.2-, así como de la LFGNP -en particular, el artículo 56-, el ejercicio de la potestad reglamentaria de la Comunidad Foral de Navarra debe ejercerse con respeto a los principios de constitucionalidad, legalidad y jerarquía normativa, de tal modo que las disposiciones reglamentarias no pueden infringir la Constitución Española, la LORAFNA, las demás leyes ni aquellas otras disposiciones de carácter general de superior rango. Tampoco pueden regular materias reservadas a otras normas de superior jerarquía, ni establecer la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los derechos individuales, so pena de incurrir en vicio de nulidad de pleno derecho.

El proyecto de Decreto Foral dictaminado desarrolla algunos de los artículos de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Es en estos textos legales, además de en las normas de general aplicación, donde se contienen los parámetros que han de servir de contraste para concluir sobre su adecuación al ordenamiento jurídico.

II.5ª. Análisis de la adecuación jurídica del proyecto de Decreto Foral

A) Estructura y justificación

El proyecto de Decreto Foral consta de un breve preámbulo, un único artículo, una disposición adicional, una derogatoria y una disposición final.

En el preámbulo se alude a los principios básicos en los que se asienta la reforma llevada a cabo por la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, con el propósito de modernizarlo y de actualizarlo, y se justifica la propuesta normativa en la necesidad de revisar en profundidad la vigente norma reglamentaria (Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre) para acomodar sus contenidos a la nueva Ley Foral, así como para actualizar determinadas reglas recogidas en ella.

El artículo único recoge las disposiciones del nuevo Reglamento del Impuesto de Sociedades, que a su vez consta de 55 artículos, distribuidos en 4 títulos, una disposición adicional y tres disposiciones transitorias. El Proyecto de Reglamento mantiene en términos generales el contenido del Reglamento en vigor, si bien se adapta a las modificaciones introducidas por la Ley Foral del Impuesto, así como a los cambios llevados a cabo en la estructura de ésta. Las principales modificaciones afectan a las siguientes materias: amortizaciones, arrendamiento financiero, planes especiales, operaciones vinculadas y paraísos fiscales, reducción de rentas derivadas de la cesión o transmisión de activos intangibles, deducciones, retenciones e ingresos a cuentas, y regímenes especiales.

La disposición adicional única del proyecto establece que las referencias normativas realizadas en otras disposiciones al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes del Reglamento que se aprueba en el Decreto Foral. La disposición derogatoria única viene a derogar el referido Decreto Foral 282/1997, y alguna otra norma aislada, actualmente en vigor. Y por último, la disposición final única determina que la norma reglamentaria será de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017.

A la vista de lo expuesto, el Consejo considera que la propuesta normativa que contiene el Proyecto, resulta adecuada con las exigencias que sobre justificación y motivación imponen el artículo 129 de la LPACAP y

el artículo 66 de la LFTGA. Por otra parte, ningún reparo legal cabe oponer a las referidas disposiciones normativas del proyectado Decreto Foral.

B) Sobre el contenido del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

Del examen del articulado y de su contraste con los preceptos de Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria y de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del que constituye desarrollo reglamentario, se advierte que:

El contenido del Título I, referido a la base imponible, abarca los cuarenta primeros artículos, de un total de cincuenta y nueve artículos de que se compone la norma reglamentaria, y está estructurado en once capítulos.

El capítulo I, en su artículo primero y único, prevé el supuesto de imputación contable en periodo distinto a la imputación fiscal, estableciendo que corresponderá al contribuyente justificar que no se ha producido una tributación inferior, y, en caso de producirse tal supuesto, la obligación de proceder a la rectificación de las liquidaciones de los periodos que proceda, con excepción de los periodos prescritos y de los comprobados cuyas liquidaciones hayan adquirido firmeza.

El capítulo II, dedicado al desarrollo reglamentario de las amortizaciones, regula, por una parte, en la sección 1ª (artículos 2 a 8), los diferentes métodos o reglas de amortización recogidos en la Ley Foral del Impuesto; y, por otra, en la sección 2ª (artículos 9 y 10), las normas para la amortización de elementos revalorizados y para los casos de fusión, escisión total y parcial y aportaciones no dinerarias.

El capítulo III consta de un único artículo (el artículo 11) y se ocupa de los aspectos relacionados con los contratos de arrendamiento financiero. En él se establece el procedimiento de comunicación a Hacienda Tributaria de Navarra de la opción por la aplicación del régimen previsto en el artículo 19.3 de la Ley Foral del Impuesto, que ha de seguirse desde el momento

del inicio efectivo de la construcción del activo, indicando los datos que deben ser aportados.

El capítulo IV versa sobre la cobertura del riesgo de crédito en entidades financieras, y en su único artículo (el artículo 12) se recoge, en línea con lo establecido en la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que la deducibilidad de las dotaciones se realizará conforme a la normativa específica dictada al efecto, así como por lo dispuesto en la normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades.

El capítulo V, integrado únicamente por el artículo 13, se ocupa de aclarar lo establecido en el artículo 23 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en orden a limitar la deducibilidad de determinados gastos derivados de la utilización de elementos de transporte. En concreto, se refiere al importe máximo deducible en concepto de amortización, arrendamiento o cesión durante la vida útil de determinados elementos de transporte o, en su caso, durante los periodos de vigencia del contrato de arrendamiento o cesión. En dicho artículo se dispone que los gastos deducibles en concepto de amortización se calcularán aplicando los coeficientes resultantes de la tabla del artículo 3.1 del Reglamento, y se precisa que el límite anual por estos conceptos vendrá determinado por el coeficiente de amortización del citado artículo 3.1 del Reglamento, sin que el importe máximo deducible pueda superar, con carácter general, en el supuesto del artículo 23.3.a) de la Ley Foral del Impuesto, el 50 por 100 del valor de adquisición con el límite de 12.500 euros, y, en los supuestos del artículo 23.3.b) de la Ley Foral del Impuesto, el valor de adquisición con el límite de 25.000 euros.

El capítulo VI, sobre Planes especiales, abarca los artículos 14 a 17 y en él se recogen las normas específicas de cada plan y el procedimiento de aprobación unificado para todos ellos. No se presentan apenas modificaciones sobre el régimen actualmente existente; los pocos cambios se concentran en el artículo 17 de la norma reglamentaria, que unifica el procedimiento general para la aprobación de criterios de imputación temporal diferentes al de devengo, así como para la resolución de los

propios planes especiales de actuaciones medioambientales y de reinversión.

Los capítulos VII, VIII, IX, y X se ocupan de desarrollar los distintos aspectos de las operaciones vinculadas y paraísos fiscales. En concreto, el capítulo VII establece las reglas de valoración y procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas, y está integrada por tres Secciones: la 1ª (artículos 18 y 19) recoge el análisis de comparabilidad y los requisitos de los acuerdos de reparto de costes; la Sección 2ª (artículo 20) la comprobación de las operaciones vinculadas, y la Sección 3ª (artículo 21) el concepto de la restitución patrimonial, estableciéndose que corresponde al contribuyente la justificación de dicha restitución antes de que se dicte la liquidación incorporando la diferencia entre el valor convenido y el de mercado. El capítulo VIII, integrado por los artículos 22 a 28, regula los acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas, sin experimentar apenas modificaciones. El capítulo IX dedicado a la documentación de las operaciones vinculadas (artículos 29 a 31), contiene modificaciones en cuanto a la adaptación de las exigencias de documentación del grupo mercantil y del contribuyente a la normativa estatal. El capítulo X establece en el artículo 32, con algunas excepciones, las mismas obligaciones de documentación, a las operaciones que se realicen con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, o territorios considerados como paraísos fiscales, con independencia del importe de las mismas, salvo que se trate de servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en estas, así como los gastos accesorios y conexos siempre que el contribuyente realice operaciones similares con territorios no considerados como paraísos fiscales, y el valor convenido sea equiparable.

En el capítulo XI, integrado por los artículos 32 a 37, se regula el procedimiento para aprobar acuerdos previos para la determinación del porcentaje de reducción y de valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles, a fin de dar cumplimiento a los requisitos de transparencia y demás directrices del grupo de prácticas perjudiciales de la OCDE y del Código de Conducta del ECOFIN.

La regulación contenida en el Título I de la norma reglamentaria proyectada se considera plenamente adecuada con el mandato y finalidad que se deriva de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y de las demás normas de general aplicación.

El Título II, sobre deducciones para incentivar el desarrollo de determinadas actividades (artículos 38 a 40), está redactado prácticamente *ex novo*. En este Título se recogen los criterios generales sobre componentes de los gastos que podrán integrar la base de la deducción de investigación y desarrollo, y de innovación tecnológica (artículo 38.2.a) y los que no formarán parte de la base de deducción (artículo 38.2.c). Respecto de la deducción por participación en proyectos de I+D y de innovación tecnológica, se precisan determinados aspectos como la relativa a la consideración de la aportación, y su reintegro mediante las deducciones correspondientes, que se aplicarán en función de las aportaciones realizadas en cada periodo (artículo 39). De acuerdo con la Comunicación de la Comisión Europea 2013/C 332/01 sobre ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual, se establecen, por último, las obras audiovisuales que tienen la consideración de difíciles (artículo 40).

Haciendo un cotejo de los preceptos que contiene el Título II del Proyecto de Reglamento se observa su plena acomodación a las modificaciones introducidas por la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, señaladamente en los artículos 61, 62 y 65, sobre las referidas materias.

El Título III regula la obligación de retener e ingresar a cuenta, en los artículos 41 a 49, divididos en dos capítulos: I. Obligación de retener e ingresar a cuenta; y II. Deducción de los pagos a cuenta. El texto de Proyecto mantiene prácticamente la regulación que en esta materia establece el vigente Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, con algunas importantes novedades:

En el capítulo I se modifican algunas referencias legales que se habían quedado desfasadas, y se coordinan y adaptan las excepciones de la

obligación de retener así como los sujetos obligados a retener o a efectuar un ingreso a cuenta a la normativa estatal. Por otra parte, se establece, en el artículo 45.4, que en el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión cuando las participaciones estén registradas a nombre de entidades comercializadoras por cuenta de partícipes, serán estas entidades las obligadas a practicar la retención o ingreso a cuenta, recogiendo también que, a efectos de practicar la retención, la regla de antigüedad de las participaciones o acciones se aplicará en relación con los valores que figuren en cada registro de partícipes o accionistas.

El capítulo II, integrado únicamente por el artículo 49, es un nuevo capítulo que se incorpora al articulado del Título III del Reglamento, plasmando, con las modificaciones cuantitativas de la Ley Foral, el contenido de la disposición adicional segunda del Reglamento actualmente en vigor, relativa a la consideración de los pagos a cuenta de las cuotas tributarias del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Ninguna de las novedades introducidas presenta problemas de reparo legal alguno; el texto resulta, así, plenamente conforme con la autorización de desarrollo reglamentario de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que lo justifica.

En el Título IV, se regulan los regímenes especiales a lo largo de los artículos 50 a 55, estructurados en cuatro capítulos: I. Agrupaciones de interés económico españolas y europeas y uniones temporales de empresas; II. Régimen de consolidación fiscal; III. Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o de una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea; IV. Partidos políticos. El texto mantiene una parte importante de la regulación anterior, incorporando tan solo algunas adaptaciones a los cambios introducidos en la Ley Foral del impuesto.

Así, en el artículo 50.1.b), del capítulo I, en relación con las Agrupaciones de Interés Económico, se incluyen, entre las rentas imputables a los socios o a las personas o entidades que ostenten los

derechos económicos inherentes a la cualidad de socio que sean residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo, los gastos financieros netos no deducidos por la entidad.

Por su parte, los artículos 52 y 53 del capítulo III, adaptan los cambios operados en la Ley Foral en lo que respecta a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o de una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, cambios que tienen que ver con la necesidad de comunicar que se han realizado esas operaciones, así como, en su caso, la no aplicación del régimen. La norma proyectada establece el procedimiento para llevar a cabo esta comunicación y la información a facilitar.

Asimismo, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 133.d) de la Ley Foral del Impuesto, se precisa, en el artículo 54 del capítulo IV del Proyecto de reglamento, las explotaciones económicas propias de los partidos políticos que quedan exentas en el Impuesto sobre sociedades, y se regula el procedimiento que han de seguir los partidos políticos para la aplicación de esa exención. El artículo 55, por su parte, concreta cómo ha de efectuarse la acreditación, a efectos de la exclusión de la obligación de retener y de ingresar a cuenta, respecto de las rentas percibidas por los partidos políticos.

No se ha encontrado reparo legal alguno en el articulado de este Título IV. Su regulación se considera, por tanto, ajustada a Derecho.

La disposición adicional única del Proyecto regula la colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones, conservando el mismo texto actualmente vigente.

El Proyecto de Reglamento contiene tres disposiciones transitorias. La disposición transitoria primera se ocupa del régimen transitorio de los beneficios fiscales sobre determinadas operaciones financieras. La disposición transitoria segunda incluye el régimen transitorio de las modificaciones introducidas en materia de retenciones sobre los

rendimientos del capital mobiliario y sobre ganancias patrimoniales. Y la disposición transitoria tercera regula el régimen transitorio de los gastos derivados de la utilización de elementos de transporte en periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2017.

Finaliza el Proyecto con una disposición derogatoria, por la que quedará derogado el vigente Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, sobre el Reglamento de Impuesto de Sociedades, y una disposición final única que regula la entrada en vigor de la norma el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, para su aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017.

Toda la referida regulación es conforme al marco normativo que le es de aplicación.

III. CONCLUSION

El Consejo de Navarra considera que el Proyecto de Decreto Foral por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se ajusta al ordenamiento jurídico

En el lugar y fecha indicados en el encabezamiento.