

Expediente: 70/2001

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

Dictamen: 1/2002, de 7 de enero.

DICTAMEN

En Pamplona, a 7 de enero de 2002,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Francisco Javier Martínez Chocarro, don Joaquín Salcedo Izu, don José María San Martín Sánchez, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo, Consejeros,

siendo Ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación y tramitación de la consulta

El día 12 de diciembre de 2001 tuvo entrada en este Consejo un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 19.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora LFCN), se recaba dictamen preceptivo, a tenor de lo dispuesto por el artículo 17.1.a) de dicha Ley Foral, sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión de 19 de noviembre de 2001, según certificación del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior, actuando transitoriamente como Secretario del Gobierno de Navarra.

En el expediente figuran, entre otros, los siguientes documentos:

1. Informe de 28 de noviembre de 2001, del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda.

2. Informe de 5 de septiembre de 2001, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra.
3. Orden Foral 237/2001, de 19 de septiembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se somete a información pública el proyecto, mediante su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.
4. Texto del proyecto de Decreto Foral sometido dictamen.

La documentación aportada se ajusta en términos generales a lo ordenado en el artículo 28 del Decreto Foral 90/2000, de 28 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Consejo de Navarra (ROFCN), con excepción de la remisión de dos copias autorizadas del proyecto de reglamento sometido a consulta, sin acompañarse tampoco los antecedentes y bibliografía que hayan servido para la redacción del proyecto de disposición reglamentaria.

I.2ª. Consulta

Se solicita dictamen preceptivo del Consejo de Navarra acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, que ha sido tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en la sesión celebrada el día 19 de noviembre de 2001.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El Presidente del Gobierno de Navarra, como se ha reseñado en los antecedentes, recaba dictamen preceptivo acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, (en adelante RIS) conforme a lo dispuesto por el artículo 17.1.a) de la LFCN, hoy ya derogado, a cuyo tenor “la Comisión Permanente del Consejo de Navarra deberá ser consultada preceptivamente en los siguientes asuntos: a) Proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones...”

Como acabamos de decir, el artículo 17 de la LFCN ha sido derogado por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre. No obstante el texto del apartado 1.a) de dicho artículo, en el que se basa el Gobierno de Navarra para recabar el presente dictamen, ha pasado a ser el artículo 16.1.f) en la nueva redacción dada por la mencionada Ley Foral 25/2001, y además es criterio de este Consejo, ya expresado en dictámenes anteriores, que debe estarse -en orden a la competencia del Consejo de Navarra para emitir el dictamen- a la legislación vigente en el momento en que se produce su solicitud por el órgano legalmente habilitado para ello ya que es entonces cuando deben ponderarse las reglas procedimentales vigentes que disciplinan la toma de la concreta decisión administrativa.

Por tanto, en ausencia de normas expresas de derecho transitorio sobre la reforma operada por la Ley Foral 25/2001, se ha de entender que el dictamen se emite en cumplimiento de la legislación vigente en el momento de su solicitud, todo ello sin perjuicio de la competencia de este Consejo para valorar la adecuación al caso de la concreta norma invocada por el órgano solicitante del dictamen, en este caso el artículo 17.1.a) de la LFCN en su redacción anterior a la reforma de la Ley Foral 25/2001.

El proyecto de disposición sometido a dictamen modifica el RIS, que, a su vez, desarrolla lo dispuesto por la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LFIS). Tratándose de un proyecto de modificación de un reglamento ejecutivo, el carácter preceptivo del dictamen no ofrece duda.

Ahora bien, estamos ante un proyecto reglamentario en materia tributaria, lo que exige considerar otro precepto específico de la propia LFCN. En efecto, junto al precepto legal antes citado, el artículo 16.1.e) de la LFCN disponía que “el Pleno deberá ser consultado preceptivamente en los siguientes asuntos: ...e) Proyectos de reglamentos o disposiciones administrativas cuya aplicación derive del Convenio Económico”.

Ha de precisarse, por ello, cuál de los dos preceptos (ambos anteriores a la reforma por Ley Foral 25/2001) es el aplicable al presente caso, sin que ello afecte en este momento al órgano competente para evacuar esta consulta,

dado que a partir de la entrada en vigor de la Ley Foral 25/2001 el Consejo de Navarra sólo actúa en Pleno, de acuerdo con lo dispuesto por la nueva redacción del artículo 6 de la LFCN.

Como ya ha tenido ocasión de señalar anteriormente este Consejo en varias ocasiones, la aparente antinomia legal debe ser superada atendiendo al carácter de norma especial del artículo 16.1.e) de la LFCN, cuyo ámbito de aplicación más específico, por referencia a un concreto sector del ordenamiento, el tributario, debe primar sobre el más general del artículo 17.1.a) de la LFCN. También hemos dicho repetidas veces que la expresión de este precepto legal “cuya aplicación derive del Convenio Económico” debe entenderse en el sentido de que se refiere a todas aquellas disposiciones generales de naturaleza reglamentaria dictadas en ejercicio de competencias que correspondan a la Comunidad Foral en aplicación del Convenio Económico”.

La transcrita fórmula empleada por la LFCN es tan amplia que en su literalidad debe considerarse comprendido un proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RIS. No parece dudoso que el proyecto de reglamento sometido a dictamen sea uno de esos reglamentos o disposiciones generales dictados en ejercicio de competencias establecidas por el Convenio Económico.

En conclusión, nos encontramos ante un proyecto de reglamento que debe ser dictaminado preceptivamente en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 16.1.e) de la LFCN en su redacción anterior a la reforma introducida por la Ley Foral 25/2001.

II.2ª. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

Al amparo de la Disposición Adicional 1ª 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.

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

El Parlamento de Navarra ha hecho uso de la potestad legislativa que en esta materia le corresponde, mediante el establecimiento y regulación del Impuesto sobre Sociedades a través de la LFIS, posteriormente modificada en numerosas ocasiones, entre las que interesa destacar en este momento la reforma ordenada por Ley Foral 20/2000, de 29 diciembre, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

La disposición final primera de la LFIS encomendó al Gobierno de Navarra 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 RIS.

El proyecto de Decreto Foral objeto de este dictamen modifica el citado RIS, y se encuentra, por tanto, amparado por la misma disposición final primera de la LFIS, en que se fundamentó la promulgación del mentado reglamento del impuesto.

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con la Ley Foral 23/1983, de 11 de abril, del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (desde ahora LFGACFN), corresponde al Gobierno de Navarra la potestad reglamentaria (artículo 4.1) y en concreto la aprobación, mediante Decreto Foral, de los reglamentos precisos para el desarrollo y ejecución de las leyes forales (artículo 10.k), y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 55.1º).

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 otra norma reglamentaria también aprobada mediante Decreto Foral.

II.3ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

Conforme al artículo 51 de la LFGACFN, las disposiciones reglamentarias se dictarán de acuerdo con lo establecido en dicha Ley Foral y en las normas reguladoras del procedimiento administrativo. El artículo 57 de la misma Ley Foral, en su párrafo primero, ordena que los proyectos de normas reglamentarias que deban aprobarse mediante Decreto Foral u Orden Foral, sean elaborados por el órgano que determine el Consejero al que corresponda su propuesta o aprobación; y autoriza al Consejero competente para someter los proyectos a información pública siempre que la índole de la norma lo aconseje y no exista razón para su urgente tramitación.

Los artículos 129 a 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 regulaban el procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general, a las que se remitió la Ley Foral 23/1983. Tales preceptos, sin embargo, fueron derogados por la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, por lo que puede entenderse que la remisión efectuada por el artículo 51 de la Ley Foral 23/1983 ha quedado sin contenido, dado que los artículos. 23 y 24 de la Ley 50/1997, que han venido a sustituir a los anteriores, no regulan el procedimiento administrativo general, sino el ejercicio de la potestad reglamentaria por el Gobierno de la Nación.

No obstante, tal como ha tenido oportunidad de señalar este Consejo en otros dictámenes anteriores, mientras no se lleve a cabo por el Parlamento de Navarra la regulación del procedimiento de elaboración de las disposiciones navarras de carácter general, parece aconsejable e, incluso, necesario que en dicha elaboración se cuente con aquellos estudios, informes y actuaciones previos que garanticen su legalidad, acierto y oportunidad, preocupación ésta que es compartida por el Gobierno de Navarra que ha dictado algunas instrucciones de carácter interno en esta dirección.

El Consejero de Economía y Hacienda, consciente de que el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RIS, va a afectar a un número muy significativo de interesados, acordó someter a información pública el proyecto de Decreto Foral que nos ocupa, disponiendo —mediante Orden Foral 237/2001, de 18 de septiembre— su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, y concediendo un plazo de veinte días hábiles para que los ciudadanos afectados en sus derechos e intereses legítimos efectúen las alegaciones que estimen procedentes.

Además, obran en el expediente los informes del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra y del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda.

Por todo lo expuesto, la tramitación del Decreto Foral sometido a dictamen es ajustada a Derecho.

II.4ª. Marco normativo

Bajo la superior jerarquía de las normas constitucionales, el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RIS, se incardina en el contexto de las normas legales aprobadas por el Parlamento de Navarra y contenidas en la LFIS, y posteriores leyes forales modificativas de la misma, que han sido enumeradas más arriba.

Estos son los parámetros que nos han de servir de contraste para dictaminar sobre la adecuación al ordenamiento jurídico del proyecto sometido a dictamen.

II.5ª. Cuestiones de fondo

A) Justificación del Decreto Foral

Tal como se indica en los informes del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra y de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, que obran en el expediente, la promulgación del Decreto Foral sometido a dictamen es aconsejable y está justificada por la necesidad de adaptar el RIS a las modificaciones que se han

producido, después de su publicación, en la LFIS, así como en otras leyes y normas generales que afectan al contenido del citado Reglamento.

En el examen pormenorizado de la reforma, que realizamos a continuación, se comprueba que estas apreciaciones que se recogen en el expediente son sustancialmente correctas y que está cumplidamente acreditada la necesidad de aprobar el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RIS.

B) Recursos administrativos

La modificación de los artículos 7.6 y 19.3 del RIS trata de adaptar estos preceptos reglamentarios al nuevo régimen de reclamaciones y recursos establecido por la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (LFGT), al tiempo que elimina la referencia que en esos artículos se contiene al Director General de Hacienda, órgano suprimido en la modificación de la estructura orgánica del Departamento de Economía y Hacienda contenida en el Decreto Foral 352/1999, de 13 septiembre.

La reforma en curso se limita a decir que la resolución que ponga fin al procedimiento (se trata del procedimiento de aprobación de los planes de amortización propuestos por el sujeto pasivo —artículo 7.6— y de los procedimientos de aprobación de los planes especiales de reparaciones extraordinarias, planes especiales de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal, planes especiales de imputación temporal de ingresos y gastos, y planes especiales de reinversión) podrá ser objeto de recurso de reposición o de reclamación económico-administrativa de acuerdo con lo establecido en la LFGT.

C) Deducciones por actividades de protección y mejora del medio ambiente

La Ley Foral 20/2000 extendió el ámbito de aplicación de la deducción por actividades de conservación y mejora del medio ambiente, que antes se aplicaba a las inversiones en elementos del activo fijo material nuevo afectos directamente a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la empresa, permitiendo su aplicación en caso de adquisición de

nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera en la parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica. La citada Ley Foral estableció asimismo una expresa habilitación para que se regulen reglamentariamente las condiciones y procedimientos para la práctica de esta deducción.

El proyecto de Decreto Foral cumplimenta esta previsión legislativa estableciendo las siguientes previsiones:

1. Delimita el concepto de vehículos industriales y comerciales.
2. Exige el cumplimiento de los requisitos sobre emisión de gases, partículas contaminantes y humos establecidos en la Directiva 88/77/CEE.
3. Establece la base de la deducción que será, con carácter general, el 50 por 100 del precio de adquisición, porcentaje que puede ser del 100 por 100 si se cumplen ciertos requisitos especiales.

Las previsiones reglamentarias, a pesar de que introducen novedades significativas sobre lo dispuesto por la Ley Foral, se encuentran dentro de los límites de la habilitación expresamente establecida por la Ley Foral 20/2000. Esta habilitación deja un amplio margen de discrecionalidad a la voluntad del Gobierno, pero no por ello merece reproche jurídico en tanto en cuanto nos movemos en una materia (las deducciones en la cuota con fines extrafiscales) en la que no existen especiales exigencias de concreción impuestas por el principio de reserva de ley tributaria.

D) Retenciones sobre pagos en concepto de retribución de cesión de derechos de imagen

Como bien dice el informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2001, cuyo fallo se publica en el Boletín Oficial del Estado de 21 de mayo de 2001, anuló el apartado 3 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto

537/1997, de 14 de abril y modificado por Real Decreto 2060/1999, de 30 de diciembre de 1999, en el que se establecía un tipo de retención del 25 por 100 sobre las rentas procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

El proyecto de Decreto Foral modifica el RIS con el fin de armonizar el tipo de retención citado con el que rige en Derecho común, tras la mencionada sentencia, y la reforma se realiza dentro del contexto de facultades que expresamente atribuye al Ejecutivo el apartado 1 del artículo 88 de la LFIS.

E) Colaboración social

Se añade, en fin, una disposición adicional al RIS, en cuya virtud se desarrolla la instrumentación de la colaboración social, prevista por el artículo 90 de la LFGT, en la presentación y gestión de las declaraciones del impuesto. En opinión de este Consejo, nada hay en dicha disposición que pueda ser jurídicamente objetable.

III. CONCLUSIÓN

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.