

Expediente: 1/2002

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifican parcialmente el Reglamento del IVA, aprobado por Decreto Foral 86/1993, el Decreto Foral 85/1993, por el que se regula la expedición de facturas y la justificación de gastos y deducciones, y el Decreto Foral 265/1996, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas.

Dictamen: 6/2002, de 31 de enero

DICTAMEN

En Pamplona, a 31 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 15 de enero de 2002 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 modifican parcialmente el Reglamento del IVA, aprobado por Decreto Foral 86/1993, el Decreto Foral 85/1993, por el que se regula la expedición de facturas y la justificación de gastos y deducciones, y el Decreto Foral 265/1996, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión de 7

de enero de 2002, según certificación del Director General de Presidencia, por delegación del Consejero de Presidencia, Justicia e Interior.

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

1. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de Hacienda Tributaria de Navarra de 23 de octubre de 2001 acerca del sometimiento del Proyecto a información pública.
2. Orden Foral 268/2001, de 25 de octubre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se somete a información pública el Proyecto de Decreto Foral mediante su publicación en el B.O.N.
3. Publicación de la Orden Foral 268/2001 en el Boletín Oficial de Navarra número 142, de 23 de noviembre de 2001.
4. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de 2 de enero de 2002 relativo al contenido del Proyecto de Decreto Foral.
5. Texto del Proyecto de Decreto Foral por el que se modifican parcialmente el Reglamento del I.V.A., el Decreto Foral 85/1993, de 8 de marzo, por el que se regula la expedición de facturas y la justificación de gastos y deducciones, y el Decreto Foral 265/1996, de 1 de julio, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas.
6. Informe del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda relativo a la remisión al Consejo de Navarra del proyecto de Decreto Foral.

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.

En el acuerdo adoptado por el Gobierno de Navarra, por el que se toma en consideración el proyecto de Decreto Foral, se hace constar la urgencia del expediente, con el fin de que el Consejo de Navarra haga uso, si procede, de la facultad de reducción de plazos para emitir el dictamen, de conformidad con lo previsto por el artículo 22 de la LFCN.

I.2ª. Consulta

Se solicita dictamen preceptivo del Consejo de Navarra acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se modifican parcialmente el Reglamento del IVA, aprobado por Decreto Foral 86/1993, el Decreto Foral 85/1993, por el que se regula la expedición de facturas y la justificación de gastos y deducciones, y el Decreto Foral 265/1996, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo y urgencia del dictamen

El Presidente del Gobierno de Navarra, como se ha reseñado en los antecedentes, recaba dictamen preceptivo acerca del proyecto de Decreto Foral referenciado, conforme a lo dispuesto por el artículo 17.1.a) de la LFCN. Este precepto, que antes de la entrada en vigor de la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre, disponía que “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...”, se encuentra en estos momentos derogado.

No obstante, el acuerdo del Gobierno de Navarra de 7 de enero de 2002, por el que se toma en consideración el proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen, se cita como fundamento de la intervención del Consejo de Navarra el artículo 16.1.f), según redacción dada por la Ley Foral 25/2001, a cuyo tenor “el Consejo de Navarra deberá ser consultado preceptivamente en los siguientes asuntos: ... f) Proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones.”

El proyecto de disposición sometido a dictamen modifica, entre otros, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante RFIVA), aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, que, a su vez, desarrolla lo dispuesto por la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LFIVA). Asimismo modifica otros decretos forales que, como veremos más adelante, se han dictado en desarrollo y ejecución de leyes forales, por lo que, tratándose de un proyecto de modificación de varios reglamentos ejecutivos de leyes forales, el carácter preceptivo del dictamen no ofrece duda.

Por otra parte, el Gobierno de Navarra ha puesto de manifiesto la urgencia del expediente, dado que en el ámbito tributario de régimen común se ha modificado el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que se hace necesario adaptar la normativa navarra a los cambios introducidos, con el fin de evitar un dispar tratamiento fiscal de aquellas operaciones que se realicen.

Atendida esta sugerencia, el Consejo de Navarra emite el dictamen dentro del plazo más breve posible, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que tuvo entrada la solicitud del Presidente del Gobierno de Navarra.

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 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.

Ahora bien, las facultades de decidir sobre el contenido de la regulación del tributo se encuentran fuertemente limitadas cuando se trata del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que el artículo 27 del vigente Convenio Económico de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, 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.

Por otra parte, 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 el Valor Añadido a través de la LFIVA, posteriormente modificada en numerosas ocasiones, entre las que interesa destacar en este momento la reforma ordenada por Ley Foral 2/2001, de 13 de febrero, por la que se modifican parcialmente la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales.

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. El proyecto de Decreto Foral objeto de este dictamen modifica el citado

RFIVA y se encuentra, por tanto, amparado por la misma disposición final tercera de la LFIVA, en que se fundamentó la promulgación del RFIVA.

También es objeto de modificación el Decreto Foral 85/1993, de 8 marzo, por el que se regula la expedición de facturas y la justificación de gastos y deducciones. Este Decreto Foral se dictó en ejercicio de otra habilitación reglamentaria específica, contenida en la disposición adicional decimoctava de la Ley Foral 19/1986, de 26 diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para 1987, declarada vigente de forma expresa por el apartado 2 de la disposición derogatoria de la Ley Foral 24/1996, de 30 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. En la medida en que el proyecto de Decreto Foral que nos ocupa modifica el régimen de expedición de facturas, puede entenderse también amparado por la habilitación específica contenida en la citada disposición adicional decimoctava de la Ley Foral 19/1986.

En tercer lugar, el proyecto de Decreto Foral afecta igualmente, modificándolo, al Decreto Foral 265/1996, de 1 julio, que regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, y que se dictó en su momento en desarrollo de lo prevenido por el artículo 40 de la Ley Foral 19/1986, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de Navarra para 1986. Dicho precepto legal —hoy derogado por la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en adelante LFGT— establecía el deber de toda persona obligada frente a la Hacienda de Navarra de proporcionar, en la forma reglamentariamente ordenada, toda clase de datos, informes o antecedentes con transcendencia tributaria, deducidos de sus relaciones con otras personas. Tal deber de colaboración subsiste en el vigente artículo 103 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, cuyo apartado 2 también contiene una habilitación específica para establecer reglamentariamente la forma y plazos en que deben cumplirse los citados deberes de colaboración.

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 otras normas reglamentarias también aprobadas 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 sometido a nuestro dictamen, va a afectar a un número muy significativo de interesados, acordó someterlo a información pública, disponiendo —mediante Orden Foral 268/2001, de 25 de octubre— 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. En dicho trámite no se han formulado alegaciones.

Además, obran en el expediente informes del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra y del Secretario Técnico 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 dictaminado se cobija en el contexto de normas legales aprobadas por el Parlamento de Navarra, que constituyen los parámetros principales que han de servir de contraste para concluir sobre su adecuación al ordenamiento jurídico. Junto con dichas normas forales han de tenerse en cuenta también las normas estatales reguladoras del IVA, en la medida en que el Convenio Económico de Navarra obliga a la Comunidad Foral a adoptar las mismas normas sustanciales y formales que establece el Estado en esta materia.

Las leyes forales de referencia son, en esencia, las siguientes:

- a) De un lado la LFIVA, que ha sido modificada por otras leyes forales posteriores, de las que en este momento interesa principalmente la Ley Foral 2/2001, por la que modifican parcialmente la Ley Foral

19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, dado que el reglamento que ahora se pretende aprobar tiene por objeto el desarrollo y ejecución de los preceptos legales que han resultado modificados por la Ley Foral 2/2001.

- b) Igualmente ha de tenerse en cuenta la LFGT, donde actualmente se establecen y regulan los deberes de colaboración de los obligados tributarios, entre ellos el deber de proporcionar a la Administración tributaria cuantos datos, informes y antecedentes de trascendencia tributaria se deriven de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas (artículo 103 LFGT).
- c) El deber de facturación está amparado, como ya hemos anunciado antes, por la disposición adicional decimoctava de la Ley Foral 19/1986, de 26 de diciembre de 1986, que fue expresamente mantenida en vigor por la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y no ha sido afectada por la disposición derogatoria de la LFGT.

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 en el propio preámbulo del proyecto de Decreto Foral, la promulgación de la norma es aconsejable y está justificada principalmente por la necesidad de adaptar el RFIVA a las recientes modificaciones de la LFIVA, por las que se han incorporado al ordenamiento tributario de Navarra ciertas reformas operadas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, algunas de las cuales están exigidas por la necesidad de adaptar el ordenamiento español a la declaración de incompatibilidad con el ordenamiento comunitario de los preceptos legales que han regulado en España la deducción de cuotas soportadas por los empresarios y profesionales antes del inicio de su actividad, efectuada por el

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia de 21 de marzo de 2000 (Gabalfrisa y otros contra la AEAT, C-110/98 a C-146/98).

Además el proyecto aprovecha la ocasión para retocar algunos otros aspectos de la reglamentación del impuesto, adaptándola a algunas reformas que se han producido en el reglamento estatal.

En lo que afecta a las modificaciones introducidas en el deber de facturar o en la presentación de declaraciones anuales de operaciones con terceros, se trata de reformas muy delimitadas y concretas que tratan de adaptar las normas reglamentarias a la situación actual, destacando la incorporación de las citadas declaraciones al nuevo sistema de colaboración social en la gestión de los tributos contemplado por el artículo 90 de la LFGT.

B) Modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo

a) Franquicias diplomáticas y consulares

El apartado 1 del artículo 1 del proyecto de Decreto Foral deroga los números 3 a 5, 7 y 9 del artículo 10 del RFIVA, en los que se desarrolla la normativa reguladora de las exenciones del IVA concedidas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares o a personas acreditadas o residentes en España en el marco de relaciones reguladas por Tratados Internacionales.

Esta reforma se produce porque el Estado derogó, mediante Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, los apartados 3, 4 y 5 del artículo 10 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante RIVA), aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. Se trata, como hemos apuntado, de exenciones que tienen su fundamento en los Convenios de Viena de 18 de abril de 1961, sobre relaciones consulares, así como en los Convenios internacionales suscritos por España constitutivos de los organismos internacionales, o en los Acuerdos de sede de los mismos. En definitiva, son relaciones tributarias reguladas por tratados internacionales a los que Navarra se encuentra sometida, de conformidad con lo previsto por el artículo 2.c) del Convenio Económico.

Sin embargo, el proyecto de Decreto Foral no sustituye los textos derogados por otros en los que se contenga el desarrollo reglamentario de las exenciones afectadas por la derogación. El Estado, por el contrario, decidió la derogación de las disposiciones análogas con motivo de su regulación unitaria en un Real Decreto que contempla de forma unitaria las franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales. La solución adoptada por el proyecto de Decreto Foral consiste en la remisión expresa (disposición adicional) a la normativa reguladora de estas exenciones en régimen común, sin que pueda oponerse a todo ello tacha alguna de legalidad.

b) Adaptación del Reglamento a la normativa comunitaria

En 1998 se planteó ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la cuestión prejudicial de si el artículo 17 de la Sexta Directiva —que autoriza a los sujetos pasivos a deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios que se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas—, se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del IVA, soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas, al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio de este derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.

Según el Tribunal de Justicia (TJ), en la sentencia de 21 de marzo de 2000 antes citada, el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa requiere que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas, y sería contrario a dicho principio el que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente la empresa. Sin embargo —dice también el TJ—, la Sexta Directiva no impide

que la Administración Tributaria exija que la intención declarada de iniciar actividades económicas que den lugar a operaciones sujetas a impuesto se vea confirmada por elementos objetivos.

Esta es, pues, la razón que ha motivado la reciente reforma de la LFIVA, que establecía, entre otras disposiciones, que las actividades empresariales o profesionales sólo se entendían iniciadas (a efectos de la deducción del IVA soportado) al comenzar la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyen el objeto de la actividad empresarial o, en su caso, del sector diferenciado de la misma. Por otra parte, se condicionaba la deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la actividad a la presentación de una previa declaración, y al inicio de la actividad en el plazo de un año —prorrogable por causas justificadas— desde la presentación de la declaración.

Ha sido necesario, por tanto, modificar la LFIVA, y así se ha hecho en Ley Foral 2/2001, que ha definido el comienzo de las actividades empresariales y profesionales en función del momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades (nuevo artículo 5 de la LFIVA).

El proyecto de Decreto Foral trata de concretar los elementos objetivos que permiten presumir la existencia de una intención real de iniciar una actividad empresarial o profesional a la que se destinan los bienes y servicios cuyo IVA pretende ser deducido por el interesado. En esta materia la Comunidad Foral está obligada —como ya hemos dicho— a establecer una normativa igual a la del régimen común, por lo que en el examen de su legalidad hemos de proceder al contraste de la normativa navarra con la estatal. En este sentido, la nueva redacción que pretende darse al artículo 18 del RFIVA coincide con el texto del artículo 27 del RIVA, según redacción del Real Decreto 1082/2001, de 5 de octubre.

Lo mismo puede decirse del artículo 19, según la nueva redacción que pretende introducirse en el proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen. En este precepto se regulan la forma y plazos en que los sujetos pasivos deben formular sus opciones y solicitudes en materia de deducciones de IVA, entre

ellas la determinación del porcentaje de prorrata provisional para las deducciones correspondientes a adquisiciones anteriores a la fecha de comienzo de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyen el objeto de la actividad. Las modificaciones que aquí se contienen abarcan otros aspectos del artículo 19, distintos de los relativos a las deducciones anteriores al inicio de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, porque se ha aprovechado la ocasión para adaptar este precepto a la nueva redacción del artículo 28 del RIVA, que también se debe al ya citado Real Decreto 1082/2001, de 5 de octubre.

c) Libro registro de facturas emitidas

El proyecto de Decreto Foral modifica el contenido del libro registro de facturas emitidas, en el sentido de ordenar la anotación en el mismo de los documentos relativos a las entregas de oro de inversión que resulten gravadas por haberse efectuado la renuncia a la exención que se concede a las que están sometidas al régimen especial previsto para dichas operaciones. Esta misma previsión está ya contenida en el artículo 63.5 del RIVA, y la reforma que ahora se propone no hace sino cumplir con las previsiones de armonización del Convenio Económico.

d) Obligación de declarar

Siguiendo también la pauta ya trazada por la legislación estatal, en el proyecto de Decreto Foral:

1. Se reforma el apartado 1 del artículo 62 del RFIVA con el fin de extender la obligación de presentar declaraciones periódicas y resumen anual a los sujetos pasivos que no hayan realizado operaciones gravadas ni tengan cuotas que deducir.
2. Se autoriza al Departamento de Economía y Hacienda para excepcionar el sistema de declaración única por cada sujeto pasivo en los casos —regulados *ex novo* en la disposición adicional cuarta que se adiciona al RFIVA— de facturación con motivo de

enajenaciones realizadas en el marco de procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

3. Se autoriza al Departamento de Economía y Hacienda para disponer que otros sujetos pasivos, distintos de los ya previstos por el número 7 del artículo 62 del RFIVA, queden obligados a presentar declaración-liquidación de carácter no periódico.

e) Facturación en caso de ejecución forzosa

Se introduce una nueva disposición adicional al RFIVA, en la que se regula, dentro de las facultades que corresponden al Gobierno de Navarra, el régimen de facturación de las operaciones sujetas al impuesto y realizadas coactivamente en el marco de procedimientos judiciales o administrativos de ejecución forzosa. Esta norma es necesaria para evitar los problemas que en la práctica se producen en estos supuestos y, por otra parte, esta cuestión ya está así regulada por el Estado, que también introdujo una disposición adicional quinta, con este mismo contenido, en el RIVA.

C) Modificación del Decreto Foral 85/1993, de 8 de marzo, por el que se regula la expedición de facturas y la justificación de gastos y deducciones

La modificación que se introduce en el Decreto Foral 85/1993, de 8 de marzo, por el que se regula la expedición de facturas y la justificación de gastos y deducciones, consiste simplemente en añadir un supuesto más a los casos de obligatoriedad no excepcional de emitir factura: cuando las Administraciones públicas sean destinatarias de las operaciones.

Ninguna objeción puede hacerse a esta norma desde una perspectiva jurídica.

D) Modificación del Decreto Foral 265/1996, de 1 de julio, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas.

El artículo 90 de la LFGT prevé la colaboración social en la gestión de los tributos, a través de acuerdos con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

La modificación que ahora se pretende introducir en el Decreto Foral 265/1996, de 1 de julio, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, se limita a prever la posibilidad de hacer efectiva dicha colaboración en la presentación de declaración de operaciones con terceros, y a autorizar al Consejero de Economía y Hacienda para establecer supuestos y condiciones para su presentación por medios telemáticos.

III. CONCLUSIÓN

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifican parcialmente el Reglamento del IVA, aprobado por Decreto Foral 86/1993, el Decreto Foral 85/1993, por el que se regula la expedición de facturas y la justificación de gastos y deducciones, y el Decreto Foral 265/1996, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.