

Expediente: 80/2002

Objeto: 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

Dictamen: 78/2002, de 10 de diciembre

DICTAMEN

En Pamplona, a 10 de diciembre 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: Formulación de la consulta

El día 12 de noviembre 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 16.1 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, 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. Orden Foral 202/2002, de 17 de julio, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se somete a información pública el proyecto de Decreto Foral mediante su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

2. Copia de las páginas del Boletín Oficial de Navarra de 6 de septiembre de 2002, donde se publica la orden precedente y, como anexo, el proyecto de Decreto Foral.
3. Informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, de 29 de octubre de 2002, sobre el contenido del proyecto de Decreto Foral.
4. Texto del proyecto de Decreto Foral.
5. Informe del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda, de 6 de noviembre de 2002, relativo a la remisión del proyecto al Consejo de Navarra.

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.

II CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

Se somete a consulta del Consejo de Navarra 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. El dictamen se solicita al amparo del artículo 16.1) de la LFCN, según redacción dada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre, en cuya virtud 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. El carácter de dictamen preceptivo, en virtud del artículo señalado, se refleja en el Informe del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda de 6 de noviembre de 2002.

El proyecto modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RFIS), aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, dictado en ejecución y desarrollo de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LFIS), por lo que procede emitir dictamen preceptivo de acuerdo con lo previsto por el citado artículo 16.1.f) de la LFCN.

II.2ª. 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.

Es indiscutible, por tanto, la competencia de la Comunidad Foral para regular 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 contenido 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, afecta a materias reguladas en la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuya disposición final primera encomienda al Gobierno de Navarra dictar "cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley Foral". En la misma Ley Foral se encuentran otras habilitaciones más específicas que se refieren concretamente a las materias abordadas en proyecto sometido a dictamen, como por ejemplo las de los artículos 66, 146 y 147.

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.

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, habida cuenta 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 202/2002, de 17 de julio— 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. No consta en el expediente que se hayan presentado alegaciones por los ciudadanos afectados.

El texto del proyecto ha sido objeto de estudio e informe por parte del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra y también ha sido informado por la Secretaría Técnica 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

La regulación legal de las cuestiones reguladas por el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RFIS, se encuentra en la LFIS modificada, en lo que aquí nos interesa, por la Ley Foral 20/2000, de 29 de diciembre, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias, y por la Ley Foral 3/2002, de 14 de marzo, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

Estas normas legales constituyen el marco normativo donde se encuadran las modificaciones contenidas en el proyecto sometido a dictamen.

II.5ª. Examen del proyecto de Decreto Foral

El proyecto consta de tres artículos y una disposición final que prevé la entrada en vigor del Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

El apartado 1 de artículo 1 del proyecto modifica la rúbrica del título I bis del RFIS, con el fin de adaptarla a nuevo contenido de dicho título, como consecuencia de la adición del artículo 28.ter al que nos referimos seguidamente.

El apartado 2 del artículo 1 incorpora al RFIS un nuevo artículo 28.ter, dentro del título I bis, en el que se desarrollan los requisitos procedimentales para la práctica de la deducción por la realización de actividades de investigación científica e innovación tecnológica, sin que quepa efectuar observación alguna sobre su legalidad.

El apartado 3 del artículo 1 modifica el título II del RFIS, donde se desarrollan los regímenes especiales. Actualmente consta de un capítulo I, relativo al régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros (artículos 29, 30 y 31 del RFIS), y un capítulo II que desarrolla las obligaciones de las sociedades que tributan en régimen de transparencia fiscal.

La reforma afecta a los artículos 29, 30 y 31. Estos artículos se integran en tres capítulos diferentes y pasa a ser capítulo IV el actual II.

El capítulo I queda integrado, por tanto, por un único artículo, el 29, donde se desarrolla la opción por el régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros.

El régimen especial de tenencia de valores extranjeros requería, según la redacción inicial del artículo 150 de la LFIS, previa solicitud al

Departamento de Economía y Hacienda en la forma determinada reglamentariamente. La Ley Foral 20/2000, de 29 de diciembre, establece que "la opción por el régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros deberá comunicarse al Departamento de Economía y Hacienda" y que "el régimen se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comuniquen al Departamento de Economía y Hacienda la renuncia al régimen" (artículo 147.2 de la LFIS, según la redacción actualmente vigente dada por la Ley Foral 20/2000).

El artículo 29 del RFIS, según el texto que se propone en el proyecto, se refiere a la opción en los mismos términos previstos por el citado artículo 147 LFIS.

El nuevo capítulo II, del que forma parte el artículo 30, se refiere al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. En este caso la reforma está también provocada por una modificación de la LFIS que se produjo en virtud de la Ley Foral 3/2002. Inicialmente e incluso tras la reforma operada por la Ley Foral 20/2000, la aplicación del régimen especial estaba precedida de una comunicación al Departamento de Economía y Hacienda con carácter previo a la inscripción de la correspondiente escritura (artículo 146 de la LFIS, en su redacción vigente hasta 31-12-2001). Sin embargo, la Ley Foral 3/2002, de 14 de marzo, reguló *ex novo* y detalladamente la opción diferenciando entre operaciones sujetas al régimen especial. La nueva redacción del artículo 146 de la LFIS, aplicable a los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2002, es la siguiente:

“1. La aplicación del régimen establecido en el presente Capítulo requerirá que se opte por él según las siguientes reglas:

a). En las operaciones de fusión o escisión la opción se incluirá en el proyecto y en los acuerdos sociales de fusión o escisión de las entidades transmitentes y adquirentes que tengan su residencia fiscal en España.

Tratándose de operaciones a las que sea de aplicación el régimen establecido en el artículo 134 de esta Ley Foral y en las cuales ni la entidad transmitente ni la adquirente tengan su residencia fiscal en España, la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en la escritura pública en que se documente la transmisión.

b). En las aportaciones no dinerarias la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato.

Cuando la entidad adquirente no tenga su residencia fiscal o un establecimiento permanente en España, la opción se ejercerá por la entidad transmitente.

c). En las operaciones de canje de valores la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato. En las ofertas públicas de adquisición de acciones la opción se ejercerá por el órgano social competente para promover la operación y deberá constar en el folleto explicativo.

Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente de los valores ni la entidad participada cuyos valores se canjean sean residentes en España, el socio que transmite dichos valores deberá demostrar que a la entidad adquirente se le ha aplicado el régimen de la Directiva 90/434/CEE.

En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Departamento de Economía y Hacienda en la forma y plazo que reglamentariamente se determinen."

En el artículo 30 se da cumplimiento al mandato contenido en el último párrafo del precepto transcrito, determinándose el plazo y forma de ejercitar la opción. Por otra parte, se desarrolla el mandato legal precisando a quién

corresponde ejercer la opción en caso de fusiones o escisiones entre sociedades no residentes en España cuando la transmitente tampoco tiene establecimiento en España; así como en caso de canje de valores cuando las sociedades emisoras de los títulos canjeados no sean residentes en España. También se regula el contenido de la comunicación de la opción y los documentos que deben presentarse con ella, todo dentro de los límites del poder reglamentario.

El artículo 31 constituye el capítulo III, donde se desarrolla la opción por el régimen de tributación consolidada. En virtud del artículo 115.1 de la LFIS, en redacción dada por la Ley Foral 3/2002, los grupos fiscales podrán optar por el régimen de consolidación fiscal. El nuevo artículo 31 establece que la comunicación se dirigirá al Departamento de Economía y Hacienda y determina la información que ha de contenerse en la misma. No hay objeción alguna a su contenido.

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.