

Expediente: 27/2023

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo; el Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, por el que se regula el número de identificación fiscal y determinados censos relacionados con él; el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra; y el Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra.

Dictamen: 34/2023, de 9 de octubre

DICTAMEN

En Pamplona, a 9 de octubre de 2023,

el Consejo de Navarra, integrado por don Alfredo Irujo Andueza Presidente, don Hugo López López, Consejero-Secretario, y doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, y don José Luis Goñi Sein, Consejera y Consejero,

siendo ponente don Hugo López López,

emite por unanimidad de los asistentes el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Consulta

El 1 de agosto de 2023 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta de la Comunidad Foral de Navarra en el que, de conformidad con 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 sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo; el Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, por el que se regula el número de identificación fiscal y determinados censos relacionados con él; el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra; y el Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra (en adelante, proyecto de Decreto Foral), que fue tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el 26 de julio de 2023.

I.2ª. Expediente del proyecto de Decreto Foral

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

1. Borrador inicial del proyecto de Decreto Foral e Informe suscrito por la Directora del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, de 19 de junio de 2023, en el que considera que el proyecto Foral contiene los requisitos que fundamentan la omisión de la consulta pública previa a la elaboración del Proyecto, al tratarse de una propuesta normativa que no tiene un impacto significativo en la actividad económica, ni impone obligaciones relevantes a los destinatarios, y además regula aspectos parciales de las materias. No obstante, el proyecto de Decreto Foral es sometido a información pública y consta en el expediente muestra de su publicación en el Portal del Gobierno Abierto y en la página web del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, en el lugar dedicado a la exposición pública de los proyectos de normativa tributaria.

2. Memoria del proyecto de Decreto Foral de 20 de junio de 2023, suscrita por la Directora del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 132.3 de la Ley Foral 11/20219, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público Institucional Foral (en adelante, LFACFNSPIF).

En ella se exponen, en primer lugar, los objetivos del proyecto de Decreto Foral señalando las normas que son objeto de las pretendidas modificaciones y el alcance de las mismas.

En segundo lugar, en relación con las alternativas al proyecto de Decreto Foral, se afirma que, teniendo en cuenta las habilitaciones previstas en la normativa, la mayor parte de las modificaciones que incorpora la norma proyectada se refieren a materias que ya están reguladas en el correspondiente reglamento, por lo que no hay otra alternativa al Decreto Foral; refiriéndose únicamente las habilitaciones específicas en relación con aquellas materias que resultan novedosas.

En tercer lugar, se expone de manera pormenorizada el contenido del proyecto de Decreto Foral que se está tramitando.

En cuarto lugar, se describe la tramitación del proyecto de Decreto Foral efectuada; indicándose que, previa toma en consideración por el Gobierno de Navarra, se enviará al Consejo de Navarra para que emita su dictamen preceptivo, y que, una vez aprobado el Decreto Foral por el Gobierno de Navarra, se publicará en el Boletín Oficial de Navarra.

En quinto lugar, se hace referencia al análisis de impactos. Concretamente, en relación con la afectación a la estructura orgánica se afirma que, las medidas introducidas en la norma proyectada no precisan crear, modificar o suprimir unidades orgánicas administrativas, ni llevan consigo la exigencia o imperativo de acometer incrementos de plantilla y, por lo tanto, no

van a producir un mayor coste organizativo en orden a su ejecución y aplicación dentro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra. De modo que no se incorpora informe de la Dirección General de Función Pública.

En relación con el impacto por razón de género, se formulan las siguientes observaciones: que el proyecto de Decreto Foral es pertinente al género, en tanto que tiene como grupo destinatario final a personas físicas; la necesidad de mantener la terminología jurídica prevista en las disposiciones reglamentarias para evitar dudas interpretativas y eventuales vulneraciones del principio de legalidad; el nulo impacto en igualdad de las modificaciones pretendidas o en caso de tener alguno, la valoración positiva del mismo, en tanto que reducen la carga impositiva, en unos casos, o la imposición de la notificación electrónica, en otro, a la persona obligada tributaria; que se ha verificado el uso del lenguaje en la norma intentando que el mismo sea acorde al principio de igualdad y que se utilice de manera inclusiva, no excluyente, y no sexista, sin perjuicio de que, en ocasiones, se utilicen conceptos donde el término masculino se emplea como género gramatical no marcado e inclusivo, incluyendo tanto los individuos de ese género como del femenino, ya sea en plural o en singular. A este respecto, se advierte que determinados términos como “contribuyente” o “sujeto pasivo” se consideran asépticos.

Finalmente, en sexto lugar, la memoria incorpora el informe relativo al impacto sobre accesibilidad y discapacidad; concluyéndose que, habida cuenta del contenido de la norma proyectada, no se aprecia incidencia negativa alguna en las condiciones de accesibilidad universal y de discapacidad, quedando garantizada la igualdad de oportunidades de todas las personas, no procediendo establecer medidas concretas para prevenir o suprimir discriminaciones ni para compensar desventajas o dificultades.

3. Obra en el expediente el informe de observaciones elaborado por el Instituto Navarro para la Igualdad/Nafarroako Berdintasunerako

Institutua, relativo al informe de evaluación del impacto de género del proyecto de Decreto Foral, contenido en la memoria elaborada por la Directora del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, de fecha 21 de junio de 2023. En el mismo se advierte de la falta de datos estadísticos oficiales desagregados por sexo que muestren la situación y posición de mujeres y hombres respecto a la finalidad y contenido de la norma. Y que, al no contar con datos sobre la situación previa de las personas afectadas por las modificaciones no es posible valorar el impacto diferencial que supone para mujeres y hombres. Se afirma también que la norma es pertinente al género. Y, finalmente, se formulan algunas observaciones sobre el uso del lenguaje recomendándose la modificación del empleo del masculino genérico en términos de carácter no técnico, tales como: promotores, operadores, exportador, proveedores, ciudadanos, conductores, vendedor, destinatario, acreedor, o beneficiario, porque invisibilizan la presencia de mujeres y es una constante en el texto de la norma proyectada. En este sentido, el informe recuerda el contenido del artículo 21 de la Ley Foral 17/2019, de 4 de abril y del artículo 14 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres, que establecen la implantación de un lenguaje no sexista en el ámbito administrativo y su fomento en la totalidad de las relaciones sociales, culturales y artísticas.

4. Mediante correo de 4 de julio de 2023 el proyecto de Decreto Foral es remitido desde el Departamento de Economía y Hacienda a los demás Departamentos del Gobierno de Navarra, concediendo un plazo de 10 días para la presentación de las alegaciones y sugerencias que se consideren oportunas.
5. Consta en el expediente una memoria del proyecto de Decreto Foral de 4 de julio de 2023, elaborada por la Directora del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, con un contenido idéntico al de la ya referida de 20 de junio de 2023.

6. El 5 de julio de 2023 se elabora el Informe sobre la estimación del coste del proyecto de Decreto Foral, suscrito por el Director Gerente de la Hacienda Foral de Navarra y la Directora General de Presupuestos, Patrimonio y Política Económica, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 132 de la LFACFNSPIF. Tras exponer el contenido de la norma proyectada y las principales modificaciones previstas, en el referido informe se indican las que tendrán impacto recaudatorio; concluyéndose que, el impacto que las modificaciones proyectadas va a tener, en particular, en la recaudación tributaria, y en general, en los ingresos presupuestarios de la Comunidad Foral puede calificarse de nulo o no significativo. En su mayoría se trata de adaptaciones a cambios realizados en las correspondientes leyes forales por lo que el impacto económico ya fue cuantificado en el momento de la realización de tales cambios.
7. En el Informe de 12 de julio de 2023 suscrito por la Directora del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, relativo al resultado de la exposición pública en la elaboración del proyecto de Decreto Foral, se indica que tras exposición pública durante el plazo de 15 hábiles transcurridos desde el 21 de junio hasta el 11 de julio y posterior remisión a los Departamentos del Gobierno de Navarra, durante el plazo establecido al efecto, para presentar sugerencias o alegaciones, no se ha recibido aportación alguna. Por lo que procede continuar con la tramitación administrativa del proyecto de Decreto Foral.
8. Consta en el expediente el Acuerdo de Gobierno de Navarra, de 26 de julio de 2023, por el que se toma en consideración el proyecto de Decreto Foral, a efectos de la petición de emisión del preceptivo dictamen de este Consejo de Navarra y el texto final del proyecto de Decreto Foral.
9. Con posterioridad, el 4 de agosto de 2023, por el Presidente del Consejo de Navarra se solicita del Departamento de Economía y Hacienda que se complete el expediente con la documentación adicional necesaria, y, concretamente, el Informe sobre impacto por

razón de orientación sexual, expresión de género e identidad sexual o de género al que se hace referencia en el artículo 47.2 de la Ley Foral 8/2017, de 19 de junio, para la igualdad social de las personas LGTBI+, para que la misma sea aportada al Consejo de Navarra; siendo aportado por el citado Departamento con fecha de entrada en este Consejo el 10 de agosto de 2023. En el referido informe, de fecha 8 de agosto de 2023, se afirma que el proyecto de Decreto Foral tiene como grupo destinatario final a personas físicas o jurídicas de manera indistinta, y puede afectar directamente a hombres y mujeres, por lo que es pertinente el análisis del impacto por razón de orientación sexual, expresión de género e identidad sexual o de género. No obstante, no se aprecia en ninguna de sus medidas incidencia de tipo alguno por razón de orientación sexual, expresión de género e identidad sexual o de género, quedando garantizada la igualdad de todas las personas.

Se aporta también el Informe jurídico elaborado por la Sección de Régimen Administrativo de la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, de fecha 2 de agosto de 2023, en el que, examinado el expediente, se concluye que su tramitación y contenido adecuados son al ordenamiento jurídico, por lo que de acuerdo con el artículo 132.5 de la Ley Foral 11/2019, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público Institucional Foral, corresponde a la Consejera de Economía y Hacienda elevar el presente proyecto al Gobierno de Navarra para que, en su caso, éste lo apruebe como Decreto Foral o decida la realización de nuevos trámites.

Finalmente, se aporta el Informe de impacto climático elaborado por el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, el 17 de agosto de 2023, en el que se concluye que la norma proyectada no conlleva impacto alguno en la exposición, ni en la vulnerabilidad de las personas y de los sistemas natural, urbano y agrícola, siendo neutra en lo que se refiere a la adaptación al cambio climático. Así como el informe favorable evacuado por el Jefe de la Sección de

Cambio Climático del Departamento de Desarrollo Rural y Medio Ambiente del Gobierno de Navarra, el 26 de septiembre de 2023.

I.3ª. El proyecto de Decreto Foral

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo; el Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, por el que se regula el número de identificación fiscal y determinados censos relacionados con él; el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra; y el Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, comprende una parte expositiva, seis artículos, estructurados en diversos apartados y una disposición final.

La parte expositiva del Proyecto, en esencia, describe el contenido de las modificaciones previstas en la propuesta, se refiere a la necesidad de adaptar algunos de los reglamentos relativos a la normativa legal vigente que desarrollan y se refiere también al cumplimiento de los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia, de conformidad con lo dispuesto en la LFACFNSPI.

En atención a todo ello, se propone la aprobación de determinadas modificaciones a las actuales normas reglamentarias, cuya entrada en vigor, se producirá el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra. No obstante, respecto de determinadas disposiciones relativas a declaraciones informativas u otros deberes de carácter formal, se especifican fechas distintas para su presentación o inclusión en las autoliquidaciones correspondientes.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El artículo 14.1.g) de la LFCN establece que el Consejo de Navarra deberá ser consultado preceptivamente sobre 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.

El proyecto de Decreto Foral tiene por finalidad la modificación de diversos reglamentos y decretos forales, referidos a la materia tributaria. En consecuencia, el presente dictamen tiene carácter preceptivo.

II.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

La LFACFNSPIF regula en sus artículos 132 y 133 el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro.

De acuerdo con los preceptos citados, el procedimiento de elaboración se inicia en el Departamento competente por razón de la materia mediante la redacción del texto de la propuesta de disposición. De la literalidad del apartado 3 del artículo 132 se infiere que el ejercicio de la potestad reglamentaria debe realizarse motivadamente, de modo que además de la oportuna justificación el proyecto se acompañará de los documentos que acrediten su oportunidad, consulta a los Departamentos afectados, identificación del título competencial prevalente, marco normativo en que se encuadra, adecuación al ordenamiento jurídico, listado de las normas que quedan derogadas, afectación a la estructura orgánica, impacto por razón de género y de accesibilidad y discapacidad, descripción de la tramitación y consultas, audiencias e información pública realizadas. Asimismo, la propuesta se acompañará de la estimación del coste a que dé lugar. De conformidad con el apartado 5 del artículo 132, la propuesta normativa habrá de ser informada por la Secretaría General Técnica del Departamento competente con el contenido mínimo señalado en el referido apartado. Antes de su aprobación, se remitirán a todos los Departamentos del Gobierno de Navarra y será examinado en la Comisión de Coordinación recogida en el artículo 18 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidenta. Finalmente, el artículo 133 de LFACFNSPIF regula la participación de la ciudadanía en el procedimiento de elaboración de normas con rango reglamentario, previendo la consulta pública, a través

del Portal del Gobierno Abierto de Navarra, para recabar la opinión de los sujetos y de las organizaciones más representativas potencialmente afectados por la norma proyectada.

En el expediente obran los documentos de los que resulta la práctica de las actuaciones ya señaladas. El procedimiento de elaboración se inició en el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra, mediante la redacción del texto de la propuesta de proyecto de Decreto Foral y, en concreto, por el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico.

En la memoria de fecha 20 de junio de 2023, elaborada por el Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico, se indica que el proyecto de Decreto Foral se dirige a modificar el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo; el Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, por el que se regula el número de identificación fiscal y determinados censos relacionados con él; el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra; y el Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra. En la referida memoria también se exponen los principales objetivos del proyecto de Decreto Foral; indicando, de manera específica, la finalidad perseguida con las modificaciones de cada una de las normas referidas.

En la memoria que acompaña a la norma proyectada se exponen también las alternativas al proyecto de Decreto Foral, su contenido, una breve descripción de la tramitación, así como los impactos por razón de género, y accesibilidad y discapacidad. El Instituto Navarro para la Igualdad/Nafarroako Berdintasunerako Institutua emitió, asimismo, el oportuno informe de observaciones relativo a la evaluación del impacto de género de proyecto de Decreto Foral. Consta también el informe sobre la

estimación del coste del proyecto de Decreto Foral, suscrito por el Director Gerente de la Hacienda Foral de Navarra y la Directora General de Presupuestos, Patrimonio y Política Económica. Aunque no ha sido informado por el Instituto Navarro para la Igualdad/Nafarroako Berdintasunerako Institutua, el 8 de agosto de 2023 la Directora del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico evacua el Informe sobre impacto por razón de orientación sexual, expresión de género, del proyecto de Decreto Foral, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 47 de la Ley Foral 8/2017, de 19 de junio, para la igualdad social de las personas LGTBI+. A requerimiento de este Consejo, el informe relativo al impacto medioambiental exigido por los arts. 71. 2 y 3 de la Ley Foral 4/2022, de Cambio Climático y Transición Energética, también ha sido aportado.

El proyecto de Decreto Foral ha sido sometido a exposición pública y remitido a los distintos departamentos del Gobierno de Navarra, concediendo el plazo oportuno para la formulación de cuantas observaciones y alegaciones se considerasen oportunas.

Asimismo, el Proyecto ha sido informado por la Secretaría General Técnica del Departamento proponente, considerando la tramitación y el contenido de la norma proyectada adecuados al ordenamiento jurídico, y también ha sido examinado por la Comisión de Coordinación en la sesión previa a la del Gobierno de Navarra en la que fue tomando en consideración a efectos de la petición del presente dictamen del Consejo de Navarra.

Por lo tanto, en opinión de este Consejo de Navarra el proyecto de Decreto Foral se ha tramitado, en términos generales, de conformidad con el procedimiento legalmente establecido.

II.3ª. Marco normativo y competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra.

Al amparo de la disposición adicional 1ª de la Constitución Española (en adelante, CE), el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en adelante, 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 su parte, el artículo 4 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, advierte que, para la exacción, gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos propios de la Comunidad Foral, esta ostentará las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado.

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.

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 Ley 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidenta o Presidente, el Gobierno de Navarra (en adelante LFGNP) ejerce la potestad reglamentaria, y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral de conformidad con el artículo 12.3 y 55.2 de la LFGNP. Y de manera más específica, el artículo 6.1 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, cuyo artículo 6.1 establece que la potestad reglamentaria en materia tributaria corresponde al Gobierno de Navarra y cuya disposición final segunda contiene una habilitación genérica al Gobierno de Navarra para su desarrollo normativo.

En consecuencia, el proyecto de Decreto Foral que se examina regula materias de la competencia de la Comunidad Foral de Navarra y se dicta en el ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de

Navarra; siendo su rango el adecuado dado que modifica otras normas reglamentarias igualmente aprobada mediante Decreto Foral.

II.4ª. Examen del contenido del Proyecto.

A) Justificación.

La norma que se pretende aprobar está justificada en algunos apartados de la parte expositiva del Proyecto, así como en las memorias antes referidas y en el informe elaborado por la Secretaría General Técnica. No obstante, en no pocas ocasiones, la parte expositiva se limita a una mera referencia o descripción del contenido de la modificación que se pretende llevar a cabo, sin mencionar en modo alguno el fundamento, finalidad u objetivo, que se pretende con la propuesta. Así sucede en relación con todas las modificaciones del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se pretenden acometer en el artículo primero del proyecto de Decreto Foral, salvo aquellas que se fundamentan en la necesidad de adaptar el texto reglamentario a la regulación vigente contenida en el Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, TRLFIRPF). Resultaría oportuno, por ejemplo, exponer los motivos por los que se modifican los rendimientos de trabajo percibidos en concepto de dietas y asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia, exentos de gravamen, y el criterio que orienta la propuesta de modificación (IPC, etc.) para conocer y de ese modo, poder valorar, la fundamentación de la modificación propuesta. Y la misma observación cabe formular en relación con las modificaciones contenidas: en el artículo segundo, referida al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre; la relativa al nuevo supuesto de revocación del NIF, prevista en el artículo cuarto; o la modificación del Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra, respecto de las cuales no se refleja fundamentación alguna.

En definitiva, debemos insistir en que la normativa reguladora del procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro contempla la exigencia legal de una justificación clara que motive la normativa reglamentaria que se pretende proyectar. De ahí que sería deseable un mayor esfuerzo por tratar de exponer de manera más ordenada y exhaustiva, los motivos que justifican las modificaciones propuestas.

Por todo ello, considera este Consejo de Navarra que deben hacerse las modificaciones oportunas en la parte expositiva de la norma proyectada para un adecuado cumplimiento de la normativa vigente reguladora del procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias y de ese modo justificar con mayor claridad los motivos que orientan la modificación proyectada en el proyecto de Decreto Foral.

B) Análisis de la parte dispositiva

El proyecto de Decreto Foral consta de seis artículos: el artículo primero está compuesto por catorce apartados; el artículo segundo está compuesto por cuatro apartados; el artículo tercero está compuesto por doce apartados; el artículo cuarto está compuesto por tres apartados; el artículo quinto está compuesto por dos apartados; y el artículo sexto sólo contiene una modificación. La norma proyectada concluye con una disposición final.

Con carácter general, cabe observar la gran heterogeneidad de las modificaciones proyectadas y la pluralidad de textos normativos e impuestos a que afectan. En aras de garantizar una adecuada técnica legislativa y una mayor seguridad jurídica cabe preguntarse si no habría resultado más recomendable ordenar las modificaciones propuestas elaborando proyectos de decretos forales con contenidos más homogéneos. Así, a título de ejemplo, la trasposición parcial que se hace de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, comúnmente conocida como DAC 7, tiene autonomía suficiente como para llevarse a cabo mediante una norma foral específica que,

además, abarque de manera completa y exhaustiva el contenido de la regulación europea.

Asimismo, desde un punto de vista formal, el texto resulta algo confuso, no está paginado, y no se aprecia una visualización clara de los aspectos normativos que son objeto de modificación. Menos aún, si se tiene en consideración la heterogeneidad de su contenido. Sería adecuado que se pudiera identificar claramente el texto incorporando la paginación oportuna, destacando los textos normativos objeto de modificación, empleando saltos de página, utilizando un criterio homogéneo para referir las modificaciones (en ocasiones se indica “modificación de rúbrica” y otras ocasiones se alude simplemente a “rúbrica”), etc. para que se visualicen con mayor claridad las modificaciones que se pretenden.

Sin perjuicio de las observaciones generales anteriores, las modificaciones contenidas en el proyecto de Decreto Foral afectan a los siguientes aspectos:

- Artículo primero. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo primero modifica diversos aspectos contenidos en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo (en adelante, RIRPF). Concretamente, los siguientes:

Título II. Determinación de la renta

Capítulo II. Definición de la renta gravable

Sección 1ª Rendimientos del trabajo

Los apartados uno y dos modifican el artículo 8 del RIRPF, relativo a dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia. Se incrementan la asignación para gastos de locomoción, manutención y estancia, exceptuada de gravamen prevista en las reglas generales del artículo 8.A) y, concretamente, en el apartado 2 letra b), en el apartado 3 letra a). 1º, y párrafos primero y segundo del apartado

3.a). 2º. Así como las previstas en las reglas generales del artículo 8.B) y, concretamente, en el apartado 1.a), primer párrafo del apartado 1.b) y apartado 3.

Ninguna objeción cabe formular al contenido de la modificación propuesta que se adecúa al ordenamiento jurídico.

Título IV. Gestión del impuesto

Capítulo I. Obligación de declarar

El apartado tres modifica el artículo 56.a) del RIRPF, relativo a la obligación de declarar. Se propone modificar el umbral máximo de rendimientos del trabajo que, bajo determinadas circunstancias, exime de la obligación de declarar, actualmente previsto en 12.600 euros íntegros anuales, e incrementarlo a 14.500 euros íntegros anuales. La referida modificación adapta la normativa reglamentaria al contenido previsto en el vigente TRLFIRPF, concretamente en la disposición adicional sexagésima novena. Nada cabe objetar, por lo tanto, en términos de estricta legalidad y adecuación al ordenamiento jurídico.

No obstante, desde un punto de vista de técnica legislativa se considera oportuno formular alguna observación. Porque el artículo 82.1 del TRLFIRPF, relativo a la obligación de declarar, advierte que la obligación de presentar y suscribir declaración por este impuesto corresponde a los sujetos pasivos que obtengan rentas sometidas al mismo, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. Sin embargo, la Ley Foral 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, modificó la disposición adicional sexagésima novena del referido TRLFIRPF, en virtud la cual, «(c)on efectos a partir del 1 de enero de 2023, el importe de los rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 56.a) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, será de 14.500 euros de ingresos íntegros anuales». No obstante, advierte a continuación la referida disposición adicional que, «(e)ste importe podrá modificarse reglamentariamente». Pues bien, dado que el RIRPF contiene en su

redacción actual la cifra de 12.600 euros y, por lo tanto, un importe distinto al previsto en la norma de rango legal aprobada, se generan dudas interpretativas en torno a la posible inoperancia de la modificación del TRLFIRPF, dada la prevalencia que, en términos un tanto confusos, en él se otorga al RIRPF. Por expresarlo en otros términos, el TRLFIRPF se remite al RIRPF en su artículo 82.1 a la hora de delimitar los obligados a declarar. Sin embargo, en la disposición adicional sexagésima novena del mismo texto normativo se introduce una modificación que, *a priori*, pretende imponerse al RIRPF estableciendo el importe de ingresos íntegros anuales obtenidos en concepto de rendimientos del trabajo a partir de los cuales surge la obligación de declarar IRPF. No obstante, en la misma disposición contenida en la norma de rango legal se otorga prevalencia al reglamento al afirmarse que el referido importe de 14.500 euros podrá modificarse reglamentariamente. Con ello, a juicio de este Consejo de Navarra, un aspecto esencial de la regulación del IRPF como es la delimitación jurídica de la obligación principal del referido impuesto plantea algunas dudas interpretativas, con las consecuencias que ello tiene también en relación con otras obligaciones tributarias accesorias como la de practicar retenciones e ingresos a cuenta. Con la modificación contenida en el proyecto de Decreto Foral se resuelven las referidas dudas interpretativas al coincidir la cifra propuesta en la norma proyectada con la actualmente prevista en el TRLFIRPF tras la modificación señalada. No obstante, se mantiene una situación un tanto anómala en términos jurídicos al concederse, por parte de la propia ley foral reguladora del impuesto, prevalencia normativa al reglamento sobre la ley en la delimitación del umbral a partir del cual surgirá la obligación de presentar la oportuna autoliquidación del impuesto para, después, modificar el contenido de la norma reglamentaria mediante Ley Foral a la que tendrá que adaptarse la norma reglamentaria con posterioridad; resultando más coherente regular el alcance de la obligación de contribuir directamente mediante Ley Foral, con las modificaciones que corresponda hacer cada año.

Título IV. Gestión del impuesto

Capítulo II. Obligaciones formales, contables y registrales

Los apartados cuatro y cinco, modifican los apartados 9 y 12, respectivamente, del artículo 62 del RIRPF relativo a otras obligaciones formales de información.

Concretamente, el apartado cuatro se refiere a los deberes de información de las entidades gestoras de fondos de pensiones. La norma proyectada establece el deber de los promotores de los productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, de presentar una declaración informativa anual en la que se relacionen individualmente los ahorradores en tales planes y el importe de las aportaciones efectuadas por ellos a las subcuentas abiertas en cada cuenta del producto paneuropeo de pensiones individuales. Con ello se pretende someter a los promotores de productos paneuropeos de pensiones individuales a las mismas obligaciones de información tributaria a que están sometidas las entidades gestoras de los fondos de pensiones. Todo ello, de conformidad con la actual disposición adicional décima del TRLFIPF, tras la modificación operada por la Ley Foral 36/2022, de 28 de diciembre. Por lo que nada cabe objetar.

Y el apartado cinco se refiere a los deberes de información de las entidades aseguradoras, incluidas las entidades aseguradoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, así como las entidades financieras. La norma proyectada modifica la obligación de información sobre seguros de vida para recoger las menciones relativas a los seguros de vida sin derecho de rescate, de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo que nada cabe objetar tampoco a la modificación propuesta.

Por su parte, el apartado seis, modifica el artículo 62 ter, actualmente referido a la obligación de informar sobre el arrendamiento de viviendas con fines turísticos. Concretamente, la norma proyectada establece una nueva obligación de información para operadores de plataformas, derivada de la trasposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la

cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, conocida como DAC 7. La modificación proyectada nos sugiere las siguientes observaciones.

En primer lugar, la norma proyectada no hace una trasposición completa de la DAC 7. Por el contrario, el proyecto de Decreto Foral se limita a regular el nuevo deber de información para los “operadores de plataformas”, que surge con ocasión de la referida Directiva, y renuncia a regular otros aspectos esenciales de la normativa europea, como son los nuevos procedimientos de diligencia debida y las inspecciones conjuntas. Como ya hemos advertido, sería conveniente regular en un texto normativo único los nuevos mandatos que, para los Estados miembros, surgen tras la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. De ese modo se evitarían también las continuas referencias que se hacen en la norma proyectada al futuro «Real Decreto XX/2023 (sic)» que, presumiblemente, desarrollará a nivel reglamentario estatal la trasposición de la DAC 7 y, más concretamente, lo relativo a las normas y procedimientos de diligencia debida previstos en la normativa europea. De modo que, aspectos previstos en la DAC 7 que guardan una clara relación quedarían regulados en la Comunidad Foral de Navarra en dos textos reglamentarios (uno foral y otro estatal) sin que se aprecie por este Consejo de Navarra motivo alguno que así lo aconseje; siendo indiscutible la competencia de la Comunidad Foral de Navarra para su regulación.

En segundo lugar, dado el alcance de las nuevas obligaciones de información y de los importantes efectos sancionadores que su incumplimiento puede llegar a comportar, resultaría más acorde con las exigencias derivadas del principio de legalidad, concretamente, en su vertiente formal o reserva de ley, el empleo de una norma foral de rango legal para llevar a cabo la referida trasposición.

Y, en tercer lugar, la modificación proyectada se refiere al RIRPF y más concretamente al artículo 62 ter. Sin embargo, resulta evidente que el concreto deber de información para los “operadores de plataformas” que se pretende regular, tiene unas implicaciones potenciales que trascienden al

referido IRPF, afectando a otros impuestos que gravan también la obtención de renta, como el Impuesto sobre Sociedades, e incluso, al ámbito de la imposición indirecta, como pueden ser el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Lo cual aconseja la implementación del nuevo deber de información en una norma de carácter general y no en el desarrollo reglamentario de un impuesto concreto como el IRPF.

Por todo ello, a juicio de este Consejo de Navarra, resultaría más adecuada la trasposición completa de la DAC 7, mediante la oportuna modificación de la LFGT y, en su caso, empleando el desarrollo reglamentario de la misma que se estime oportuno. En términos análogos a lo que ya hizo el legislador foral con ocasión de la trasposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, comúnmente conocida como DAC 6, antecesora de la que ahora nos ocupa. En efecto, la DAC 6 fue traspuesta al sistema tributario navarro mediante la modificación de la LFGT y la incorporación de las actuales disposiciones adicionales trigésima tercera y trigésima cuarta, relativas a la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, y a las obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, respectivamente. Asimismo, conviene advertir que, a nivel estatal, los aspectos previstos en la DAC 7 que ahora nos ocupan han sido traspuestos mediante la disposición adicional vigésima quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativa a las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a la declaración informativa de los operadores de plataforma obligados en el ámbito de la asistencia mutua, consecuencia de la aprobación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

Título V. Pagos a cuenta

Capítulo I. Retenciones e ingresos a cuenta. Normas generales

El apartado siete modifica el artículo 64 del RIRPF, relativo a las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. Concretamente, modifica la letra i) referida a los incrementos de patrimonio derivados del reembolso o de la transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva, y añade una nueva letra j) para añadir dos supuestos de rentas no sujetas a retención o ingreso a cuenta, referidos a los incrementos de patrimonios derivados del reembolso o transmisión de participaciones o acciones emitidas por determinadas instituciones de inversión colectiva. Se trata de adaptaciones del texto reglamentario a la redacción actual del TRLFIRPF que no merece objeción por nuestra parte.

Capítulo II. Cálculo de las retenciones

Sección 1ª. Rendimientos del Trabajo

Los apartados ocho y nueve, modifican los apartados Uno y Dos del artículo 71 del RIRPF, respectivamente, que regulan la tabla de porcentajes de retención y reglas para su aplicación.

El apartado ocho modifica el artículo 71. Uno, del RIRPF, para adaptar la tabla de porcentajes de retención previstos en la tabla general al contenido normativo previsto en el TRLFIRPF, y, en concreto, al nuevo umbral establecido para que surja la obligación de autoliquidar al que ya nos hemos referido. Todo ello, de manera coherente y conforme a Derecho.

Y el apartado nueve modifica el primer párrafo del apartado Dos. 4, de modo que los porcentajes de retención aplicables a rentas recibidas como consecuencia de los contratos o relaciones de duración inferior al año o jornada incompleta, o cuando deriven de una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad, no podrá ser inferior al 2 por ciento. Con la modificación

proyectada se suprime, además, la actual exclusión de la aplicación del mínimo del 15 por ciento de retención a los rendimientos obtenidos por los penados en las instituciones penitenciarias y a los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a personas con discapacidad. Lo cual resulta conforme a derecho y a la delegación y primacía reglamentaria que, de manera expresa, formula el TRLFIRPF para la regulación de estas cuestiones.

Sección 2ª. Rendimientos de capital mobiliario

El apartado diez modifica el artículo 73 del RIRPF, relativo al importe de las retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario. Concretamente, se suprime la referencia a la retención o ingreso a cuenta del 15 por ciento para los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea la persona autora. La supresión resulta conforme a Derecho y coherente con la modificación propuesta en el apartado catorce de la norma proyectada.

Sección 3ª. Rendimientos de actividades empresariales y profesionales

El apartado once modifica el artículo 78 del RIRPF, que regula el importe de las retenciones sobre los rendimientos de actividades empresariales y profesionales. Concretamente su apartado 1, adicionando una letra d) de modo que a determinadas rentas procedentes del desarrollo de actividades profesionales de carácter artístico les resulte de aplicación el porcentaje de retención del 7 por ciento, en lugar del 15 por ciento aplicable con carácter general. Nada cabe objetar a la modificación proyectada que se adecúa a Derecho.

Sección 5ª. Otras rentas

El apartado doce modifica la rúbrica de la Sección 5ª, del Capítulo II, del Título V del RIRPF, actualmente denominado «Otras rentas», que pasa a denominarse «Importe de las retenciones sobre determinadas rentas con independencia de su calificación».

Y el apartado trece modifica la rúbrica del artículo 84 del RIRPF, actualmente denominado «Importe de las retenciones sobre derechos de imagen y otras rentas», que pasa a denominarse «Importe de las retenciones sobre derechos de imagen, propiedad intelectual e industrial y otras rentas».

Ninguna objeción cabe formular a las modificaciones propuestas que, además de ser conformes a Derecho, se adecúan al contenido de las modificaciones sustantivas que se pretenden incorporar en el referido precepto. En efecto, el apartado catorce modifica el contenido del artículo 84 apartado 2 del RIRPF, y adiciona un apartado 3. Concretamente, la modificación prevista en el apartado 2 reduce del 20 al 19 por ciento el porcentaje aplicable sobre los rendimientos de los restantes conceptos previstos en el artículo 64.2.b) del RIRPF.

Y, por su parte, el tercer apartado, añade, por un lado, una regla de carácter general aplicable a los rendimientos derivados de la propiedad intelectual, cualquiera que sea su calificación, en virtud de la cual estarán sometidos al 15 por ciento de retención. Lo cual se muestra coherente con la modificación propuesta en el apartado diez, como ya se ha advertido. Y, por otro lado, se establece una regla especial en virtud de la cual, resultará de aplicación el porcentaje del 7 y no del 15 por ciento, en relación con este tipo de rentas cuando deriven de determinados rendimientos del trabajo, de actividades profesionales, y de anticipos a cuenta procedentes de la cesión de la explotación de derechos de autor, que, a su vez, reúnan determinadas condiciones.

Las modificaciones propuestas resultan conformes a Derecho y no merecen objeción alguna por nuestra parte.

- Artículo segundo. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

El artículo segundo modifica diversos preceptos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre (en adelante, RIS). Concretamente, los siguientes:

Título III. Obligación de retener e ingresar a cuenta

Capítulo I. Obligación de retener e ingresar a cuenta

Los apartados uno y dos modifican el artículo 42 del RIS, que regula las excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta. Concretamente, los cambios propuestos afectan a los apartados 5 y 25, respectivamente, del referido artículo 42 del RIS. El apartado 5 actualiza la excepción a la obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta sobre los intereses percibidos por las sociedades y agencias de valores en contraprestación a las garantías constituidas para operar como miembros del mercado secundario oficial de futuros, opciones y otros instrumentos derivados. Y el apartado 25, de manera coherente con la modificación prevista en el artículo uno apartado siete del proyecto de Decreto Foral respecto del RIRPF a la que ya nos hemos referido, excluye de la obligación de practicar retención sobre los incrementos de patrimonio procedentes del reembolso o la transmisión de participaciones o acciones en las instituciones de inversión colectiva que tienen la conservación de inversión o sociedades de inversión cotizado (ETF, por sus siglas en inglés), con independencia del mercado, nacional o extranjero, en el que coticen. Todo ello de conformidad con el ordenamiento jurídico.

El apartado tres suprime el artículo 49, relativo a las cuotas tributarias del Impuesto sobre Actividades Económicas. Lo cual se muestra acorde con la actual supresión del apartado 2 del artículo 69 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, tras la aprobación de la Ley Foral 21/2020, de 29 de diciembre, y, por lo tanto, resulta conforme a Derecho. No obstante, debe advertirse que la supresión del artículo 49 dejaría sin contenido al Capítulo II Deducción de los pagos a cuenta. Por lo que resultaría aconsejable la supresión del referido Capítulo. Y, a su vez, como consecuencia de la supresión del Capítulo II, resultaría que el Título III Obligaciones de retener e ingresar a cuenta estaría conformado por un único Capítulo con idéntica rúbrica. Lo cual aconseja la supresión también del Capítulo I, de manera que el Título III quedase conformado exclusivamente por los artículos 41 a 48.

Título IV. Regímenes especiales

Capítulo II. Régimen de consolidación fiscal

El apartado cuatro modifica el artículo 51 del RIS, relativo a la aplicación y obligaciones de información de las entidades acogidas al régimen de consolidación fiscal. Se trata de cambios meramente formales que ni tan siquiera son mencionados en la parte expositiva del Proyecto y que redundan en una mejor sistemática del precepto al incorporar los numerales de los apartados 1 y 2; no mereciendo objeción u observación alguna por nuestra parte.

- Artículo tercero. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo tercero modifica diversos preceptos del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo (en adelante, RIVA). Concretamente, los siguientes:

Título II. Exenciones

Capítulo II. Exportaciones y operaciones asimiladas

El apartado uno modifica el artículo 9 del RIVA, relativo a las exportaciones exentas de gravamen en el referido impuesto. En particular: respecto del apartado 1, el ordinal 1.º, primer párrafo; el ordinal 2.º letra A), párrafos primero a quinto, el ordinal 3.º letras a), e) y f), y el ordinal 4.º tercer párrafo; y el apartado 2. Con ello, se propone adaptar el RIVA a las modificaciones introducidas en la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el Decreto Foral Legislativo de armonización tributaria 1/2023, de 25 de enero, en relación con las exenciones aplicables a las exportaciones de bienes efectuadas por quien ostente la condición de exportador de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera, distinto del transmitente o del adquirente del bien. Todo ello, de conformidad con el ordenamiento jurídico.

Capítulo III. Operaciones relativas a determinadas áreas y regímenes suspensivos

El apartado dos modifica el artículo 11 del RIVA. Concretamente, por un lado, la rúbrica del referido precepto «Exenciones relativas a las zonas francas y depósitos francos» pasa a denominarse «Exenciones relativas a la situación de depósito temporal», y, por otro lado, se modifica el apartado 2, que adopta la actual regulación de las situaciones de depósito temporal y los regímenes aduaneros y fiscales.

El apartado tres modifica la rúbrica del artículo 11 del RIVA actualmente denominado «Exenciones relativas a los regímenes suspensivos», que pasa a denominarse «Exenciones relativas a los regímenes aduaneros y fiscales».

Al igual que señalábamos en relación con el apartado uno, con las modificaciones proyectadas se propone efectuar las adaptaciones oportunas en relación con la nueva regulación de las situaciones de depósito temporal y los regímenes aduaneros y fiscales, tras la aprobación el Decreto Foral Legislativo de armonización tributaria 1/2023, de 25 de enero. Lo cual resulta igualmente conforme a Derecho.

Título IV. Base imponible

El apartado cuatro modifica el artículo 15 del RIVA, relativo a la modificación de la base imponible del referido impuesto. Concretamente, se propone la modificación del apartado 2, primer párrafo, y de la letra a).2.1, así como la adición de la letra c´) en la letra b) 3.º) b´). En síntesis, con la modificación proyectada se propone contemplar los procesos de insolvencia declarada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro y, adicionalmente, se prevé la posibilidad de sustituir la reclamación judicial o requerimiento notarial por cualquier otro medio que acredite fehacientemente la reclamación del cobro al deudor. Ninguna objeción cabe formular a la modificación proyectada que se adecúa a Derecho.

Título VII. Deducciones y devoluciones

Capítulo I. Deducciones

El apartado cinco modifica el artículo 19 del RIVA, relativo a la opción y las solicitudes en materia de deducciones. Concretamente en el apartado 1. 5º, segundo párrafo, se añade un inciso final para eliminar de la referencia ahí prevista a la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata de deducción. Lo anterior se muestra acorde con la redacción actual de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).

Capítulo II. Devoluciones

El apartado seis modifica el artículo 20 bis.1, segundo párrafo, que regula la devolución de cuotas deducibles a los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de transporte de viajeros o de mercancías por carretera, para actualizar la referencia a la normativa europea aplicable sobre los medios de transporte a efectos de la devolución del IVA soportado por los sujetos pasivos del sector del transporte que se encuentre en régimen simplificado, sin que merezca objeción alguna por nuestra parte.

Título X. Obligaciones registrales y contables de los sujetos pasivos

Los apartados siete, ocho y nueve, modifican diversos aspectos relacionados con las obligaciones registrales y contables de los sujetos pasivos.

En síntesis, en el apartado siete se añade el artículo 53 ter del RIVA para incorporar al RIVA el contenido de los registros mantenidos por los proveedores de servicios de pago a que se refiere el artículo 11 quater.1 de la LFIVA. El apartado ocho añade un segundo párrafo al artículo 54.3 del RIVA, pasando el actual segundo párrafo a ser el tercero, y así sucesivamente, para advertir que cuando no proceda la emisión de factura rectificativa, se anotarán en el libro registro de facturas expedidas las regularizaciones o ajustes de la base imponible y cuota calculadas inicialmente en operaciones acogidas a los regímenes especiales señalados. Y el apartado nueve adiciona un segundo párrafo al artículo 60 bis 1.a), relativo a los plazos para la remisión electrónica de los registros de

facturación, para advertir que, en los casos en que no proceda la emisión de factura rectificativa y deban anotarse en el libro registro de facturas expedidas las regularizaciones o ajustes de la base imponible y cuota calculadas inicialmente en operaciones acogidas a los regímenes especiales referidos, consecuencia de descuentos u otras circunstancias posteriores al devengo de la operación, el registro de estas anotaciones deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se hayan advertido estas regularizaciones o ajustes.

El contenido de las modificaciones proyectadas se adecúa al ámbito material propio de la norma reglamentaria en que se inserta y se muestra, además, en línea con las modificaciones llevadas a cabo en la normativa estatal por el Real Decreto 249/2023, de 4 de abril.

Título XI. Gestión del impuesto

Capítulo III. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias

El apartado diez modifica el artículo 68 del RIVA, relativo a la obligación de presentar la declaración recapitulativa. Concretamente, se da nueva redacción al apartado 1.4º para añadir un inciso final que aclare que el sujeto pasivo sea el destinatario de la adquisición intracomunitaria de servicios, para que la prestación de servicios tenga tal calificación jurídica. Ninguna objeción cabe formular, por lo tanto, a la modificación propuesta.

Y el apartado once modifica el artículo 69.1.3º primer párrafo del RIVA, que regula el contenido de la declaración recapitulativa, para incorporar una corrección o precisión de carácter formal en la referencia que en dicho precepto se hace al artículo 68, apartado 1. 5º, que resulta adecuada a Derecho.

Adición del Capítulo III bis. Declaración relativa a los registros mantenidos por proveedores de servicios de pago

El apartado doce añade el Capítulo III bis al Título XI en el que se regula la gestión del impuesto para incorporar la nueva regulación relativa a

los registros mantenidos por proveedores de servicios de pago. Todo ello conforme a Derecho y de manera coherente con las anteriores modificaciones referidas a este tipo de servicios.

- *Artículo cuarto. Modificación del Decreto Foral por el que se regula el número de identificación fiscal y determinados censos relacionados con él*

El artículo cuarto modifica diversos preceptos del Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, por el que se regula el número de identificación fiscal y determinados censos relacionados con él. Concretamente, los siguientes:

Capítulo I. Obligaciones relativas al número de identificación fiscal.
Normas generales

El apartado uno modifica el artículo 2 del Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, referido a la competencia de la Hacienda Tributaria de Navarra, en términos que pretenden adecuarse a la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, tras la modificación operada por la Ley 22/2022, de 19 de octubre.

La norma proyectada se refiere de manera expresa al artículo 44 del Convenio Económico como marco legislativo. El artículo 44 de Convenio Económico regula las competencias de la Comunidad Foral de Navarra y del Estado, en relación con la asignación, revocación y rehabilitación del número de identificación fiscal, relativo a las personas jurídicas, entidades sin personalidad jurídica con domicilio fiscal en Navarra, y entidades no residentes sin establecimiento permanente. Lo primero que hay que señalar es que, a diferencia de la norma proyectada, el artículo 44 del Convenio Económico no regula la asignación, revocación y rehabilitación del número de identificación fiscal de las personas físicas. Tampoco distingue el Convenio Económico entre personas o entidades no residentes con o sin establecimiento permanente en la regulación, como sí hace la norma proyectada. De modo que, el apartado 2 del artículo 2 podría carecer de cobertura legal por lo que se refiere a la regulación de la asignación,

revocación y rehabilitación de las personas físicas y la distinción entre no residentes con o sin establecimiento permanente puede plantear dudas interpretativas.

Por otro lado, la regulación contenida en el artículo 44 del Convenio Económico distingue los criterios para delimitar la competencia para la asignación del número de identificación fiscal, por un lado, y los previstos para fijar la relativa a su revocación y rehabilitación, por otro lado. De modo que establece criterios específicos competenciales en cada caso. Sin embargo, la norma proyectada prevé criterios comunes para regular la competencia para asignar, revocar, y rehabilitar, el número de identificación fiscal. Lo que provoca que la regulación proyectada se desvíe de la ley que desarrolla y cuanto menos, plantee dudas de interpretación. Así, por ejemplo, el apartado 2 del artículo 2 de la norma proyectada, establece que la Hacienda Foral Navarra será competente para asignar, revocar y rehabilitar el número de identificación fiscal «a las personas jurídicas y los entes sin personalidad jurídica, cuando tengan su domicilio fiscal en Navarra». Pues bien, ninguna objeción cabe formular respecto a la adaptación de este criterio a lo previsto en el artículo 44 del Convenio Económico en relación con la solicitud de asignación del referido número de identificación fiscal. Sin embargo, el criterio previsto en el Convenio Económico para su revocación y rehabilitación, si bien se refiere a la Administración competente en atención al domicilio fiscal, exceptúa este criterio en favor de la Administración con competencias para la comprobación e investigación del obligado tributario.

En definitiva, este Consejo de Navarra considera necesario revisar la redacción contenida en la norma proyectada y acomodarla correctamente al contenido de la norma legal que desarrolla; distinguiendo adecuadamente las reglas establecidas para la solicitud, concesión, revocación y rehabilitación, del número de identificación fiscal, y empleando los mismos criterios que los establecidos en la norma legal para cada tipo de facultad administrativa prevista en el Convenio. Desde un punto de vista meramente formal, se considera oportuno homogenizar la referencia en minúsculas al número de identificación fiscal que se hace en la letra b) del apartado 3.

Capítulo IV. Utilización del número de identificación fiscal

El apartado dos modifica el artículo 11 del Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, relativo a la utilización del número de identificación fiscal en operaciones con trascendencia tributaria. Concretamente, el apartado 2 letra b) en su primer párrafo, para acomodar la referencia contenida en el mismo al vigente artículo 315 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, en términos que no merecen objeción alguna por nuestra parte.

Capítulo VI. Revocación del número de identificación fiscal

El apartado tres modifica el artículo 13 del referido Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero. En primer lugar, modifica la rúbrica del referido artículo para añadir a la revocación la rehabilitación del Número de Identificación Fiscal. En segundo lugar, adecúa la referencia normativa del apartado 1 letra b) al actual artículo 71.1 de la LIS, que regula la baja en el Índice de Entidades. En tercer lugar, adiciona una letra h) al apartado 1 para recoger como supuesto de revocación del Número de Identificación Fiscal el incumplimiento, durante cuatro ejercicios consecutivos, de la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil o, en su caso, de los documentos que estén obligados a depositar en el protectorado o registro correspondiente, de acuerdo con la normativa que les sea de aplicación. En cuarto lugar, se modifica el apartado 7 para matizar que la revocación del Número de Identificación Fiscal determinará la baja en el Registro de devolución mensual del impuesto sobre el valor añadido (se debería emplear mayúsculas) y añadir también la referencia a los registros territoriales dispuestos en la normativa reguladora de los impuestos especiales, en el registro territorial del impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero (se debería emplear mayúsculas), así como en el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los impuestos sobre el alcohol y bebidas derivadas o sobre hidrocarburos. Y, en quinto lugar, se modifica el apartado 8, relativo a la rehabilitación del Número de Identificación Fiscal, para referirse ahora a la desaparición de las causas que motivaron la revocación como fundamento para la misma, y eliminar la exigencia de cambio en la titularidad del capital social para rehabilitar el

Número de Identificación Fiscal. También se refiere de manera específica a la subsanación del incumplimiento de la obligación de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil o de los documentos en el protectorado o registro correspondiente.

Las modificaciones propuestas resultan conforme a Derecho. No obstante, dadas las posibles connotaciones sancionadoras que comporta la baja en los registros a que se refiere el apartado número 7, las exigencias derivadas del principio de legalidad en su vertiente formal o reserva de ley, aconsejarían su regulación en una norma de rango legal. Más allá de lo anterior, la referencia específica que se hace en el apartado 8 a la subsanación del incumplimiento de la obligación de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil resulta redundante. En efecto, si, con carácter general, se indica que «las solicitudes de rehabilitación del número de identificación fiscal solo serán tramitadas cuando se acredite que han desaparecido las causas que motivaron la revocación [...]», resulta evidente que si el motivo de revocación es el previsto en la nueva letra h) del artículo 13.1, la rehabilitación del número de identificación fiscal requiere la subsanación del incumplimiento del deber de depósito de las cuentas y, por lo tanto, resulta innecesario referirse de manera específica al mismo.

- Artículo quinto. Modificación del Decreto Foral por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra

El artículo quinto modifica diversos aspectos del Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito de la Hacienda Tributaria. Concretamente, los siguientes:

Capítulo IV. De las notificaciones electrónicas de la Hacienda Tributaria de Navarra

El apartado uno modifica el artículo 31 del Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, relativo a los obligados a recibir la notificación electrónica. Con la nueva redacción, más allá de alguna precisión de carácter formal, se excluye

de la obligación de recibir notificaciones electrónicas a las personas físicas que no cumplan los requisitos previstos en el nuevo apartado 2 de la norma proyectada.

Adición de una disposición adicional única

El apartado dos adiciona una disposición adicional única al Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, relativa a la exclusión del sistema de notificación electrónica, para señalar que la Hacienda Foral de Navarra podrá excluir de oficio del sistema de notificación electrónica a aquellas personas físicas que dejen de estar obligadas a recibir la notificación electrónica como consecuencia de una modificación normativa.

Las modificaciones propuestas en el artículo quinto del proyecto de Decreto Foral son conforme a Derecho.

- *Artículo sexto. Modificación del Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra*

El artículo sexto de la norma proyectada modifica el primer párrafo del artículo 59.2 del Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por el Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, relativo a los pagos anticipados voluntarios, compensaciones y domiciliación de pagos. Concretamente, en el marco de la regulación de los aplazamientos y fraccionamientos de pago (Capítulo VII) del pago o cumplimiento (Título I) como forma de extinción de las deudas tributarias (Libro I). Se modifica el primer párrafo del referido apartado 2 para eliminar el requisito de que la cuenta de domiciliación deba estar en una entidad colaboradora en la recaudación. Lo cual resulta conforme con lo dispuesto en el Reglamento (UE) 260/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de marzo de 2012 (Reglamento SEPA).

La norma proyectada concluye con una disposición final.

La ***disposición final única*** prevé la entrada en vigor de la norma proyectada el día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra. No obstante, señala algunas particularidades para determinadas

disposiciones. En concreto, la primera declaración informativa relativa a productos paneuropeos a que se refiere el apartado cuarto del artículo primero, se presentará a partir del 1 de enero de 2024, respecto a la información relativa al año 2023; la primera declaración informativa de los operadores de plataforma a que se refiere el apartado cinco del artículo primero, se presentará a partir de 1 de enero de 2023, respecto a la información relativa al año 2023; las modificaciones de los apartados ocho y nueve del artículo tercero tendrán efectos a partir del 1 de julio de 2023 y se aplicarán respecto de ajustes que deban incluirse en las autoliquidaciones correspondientes a periodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha; y, finalmente, las adiciones de los apartados siete y doce del artículo tercero, relativas al contenido de los registros y declaración a presentar por los proveedores de servicios de pago se aplicarán a partir de 1 de enero de 2024. Se trata, por lo tanto, de una disposición que se ajusta al ordenamiento jurídico, sin perjuicio de que en el apartado 4 *in fine* falta añadir la preposición a antes de «(sic) partir de 1 de enero de 2024».

C) Recapitulación

La normativa reguladora del procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro contempla la exigencia legal de una justificación clara que motive la normativa reglamentaria que se pretende proyectar. Sería deseable un mayor esfuerzo por tratar de exponer de manera más ordenada y exhaustiva, los motivos que justifican las modificaciones propuestas. Este Consejo de Navarra considera oportuno realizar las modificaciones pertinentes en la parte expositiva de la norma proyectada para un adecuado cumplimiento de la normativa y, de ese modo, justificar con mayor claridad los motivos que orientan las modificaciones contempladas en el proyecto de Decreto Foral.

Más allá de lo anterior, con carácter general, cabe observar en cuanto al contenido dispositivo la gran heterogeneidad de las modificaciones proyectadas y la pluralidad de textos normativos e impuestos a que afectan. En aras de garantizar una adecuada técnica legislativa y una mayor seguridad jurídica cabría preguntarse si no sería recomendable ordenar las

modificaciones propuestas elaborando proyectos de decretos forales con contenidos más homogéneos.

En cuanto al artículo primero, apartado tres por el que se modifica el artículo 56.a) del RIRPF, relativo a la obligación de declarar, la referida modificación adapta la normativa reglamentaria al contenido previsto en el vigente TRLFIRPF, concretamente en la disposición adicional sexagésima novena. Desde un punto de vista de técnica legislativa resultaría más coherente regular el alcance de esta obligación de contribuir directamente mediante Ley Foral, y llevar a cabo las modificaciones que corresponda cada año.

En cuanto al artículo primero, apartado seis, que modifica el artículo 62 ter del RIRPF, actualmente referido a la obligación de informar sobre el arrendamiento de viviendas con fines turísticos, establece una nueva obligación de información para operadores de plataformas, derivada de la trasposición de la DAC 7. A juicio de este Consejo de Navarra, resultaría más adecuada la trasposición completa de la DAC 7, y mediante la oportuna modificación de la LFGT. En caso necesario, empleando el desarrollo reglamentario que se estimase oportuno.

En cuanto al artículo segundo, apartado tres, se suprime el artículo 49 del RIS, relativo a las cuotas tributarias del Impuesto sobre Actividades Económicas. Se advierte que la supresión del artículo 49 dejaría sin contenido al Capítulo II Deducción de los pagos a cuenta. Por lo que resultaría aconsejable la supresión del referido Capítulo. Y, a su vez, como consecuencia de la supresión del Capítulo II, resultaría que el Título III Obligaciones de retener e ingresar a cuenta estaría conformado por un único Capítulo con idéntica rúbrica. Lo cual aconseja la supresión también del Capítulo I, de manera que el Título III quedase conformado exclusivamente por los artículos 41 a 48.

En cuanto al artículo cuarto, apartado uno, que modifica el artículo 2 del Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, por el que se regula el número de identificación fiscal y determinados censos relacionados con él, este Consejo de Navarra considera necesario revisar la redacción contenida en la

norma proyectada y acomodarla correctamente al contenido de la norma legal que desarrolla; distinguiendo adecuadamente las reglas establecidas para la solicitud, concesión, revocación y rehabilitación, del número de identificación fiscal, y empleando los mismos criterios que los establecidos en la norma legal para cada tipo de facultad administrativa prevista en el Convenio y dentro del marco normativo establecido en este último.

En cuanto al artículo cuatro, apartado tres, que modifica el artículo 13 del referido Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, este Consejo de Navarra considera que, dadas las connotaciones sancionadoras que comporta la baja en los registros a que se refiere el apartado número 7, las exigencias derivadas del principio de legalidad en su vertiente formal o reserva de ley, aconsejarían su regulación en una norma de rango legal. Más allá de lo anterior, la referencia específica que se hace en el apartado 8 a la subsanación del incumplimiento de la obligación de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil resulta redundante.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra, con las precisiones indicadas y salvedades efectuadas, emite informe favorable al proyecto de Decreto Foral por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo; el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo; el Decreto Foral 8/2010, de 22 de febrero, por el que se regula el número de identificación fiscal y determinados censos relacionados con él; el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra; y el Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.