

**Expediente:** 14/2006

**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, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre.

**Dictamen:** 19/2006, de 26 de junio

## **DICTAMEN**

En Pamplona, a 26 de junio de 2006,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente; don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario; y los Consejeros don Alfonso Irujo Andueza, don Julio Muerza Esparza, don José María San Martín Sánchez, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo,

siendo ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

### **I. ANTECEDENTES**

#### **I.1ª. Formulación de la consulta**

El día 23 de mayo de 2006 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 16.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (en adelante, LFCN), modificada por la Ley Foral 25/2001, de 10 de diciembre, se recaba 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, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 15 de mayo de 2006.

## **I.2ª. Antecedentes**

Del expediente que ha sido remitido a este Consejo se desprende que se han practicado las siguientes actuaciones que constituyen antecedentes de este dictamen.

1. Se inició el procedimiento en virtud de Orden Foral 66/2006, de 7 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se acuerda la iniciación del expediente para la elaboración de un proyecto de Decreto Foral que modifique los reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.
2. Mediante Orden Foral 69/2006, de 9 de marzo, del Consejero de Economía y Hacienda, fue sometido a información pública 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, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre. La citada Orden está inserta en el Boletín Oficial de Navarra de 14 de abril de 2006 y en el expediente no consta que se hayan formulado alegaciones u observaciones al proyecto.
3. El Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra ha elaborado, con fecha 11 de mayo de 2006, las preceptivas memorias normativa, justificativa, económica, organizativa, y el informe de impacto por razón de sexo.
4. El proyecto, previa su remisión a todos los Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, fue examinado en la sesión semanal de la Comisión de Coordinación celebrada el mismo día 11 de mayo de 2006.
5. Posteriormente, fue tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en la sesión celebrada el día 15 de mayo de 2006.

6. El día 16 de mayo fue informado por el Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.

## **II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS**

### **II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen**

El proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen del Consejo de Navarra tiene por objeto la modificación de los vigentes Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo (en adelante RFIR), se dictó en desarrollo y ejecución de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LFIR).

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre (en adelante, RFIS), se dictó igualmente en ejecución y desarrollo de una Ley Foral, la número 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LFIS).

Procede, por tanto, emitir dictamen preceptivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 16.1.f) de la LFCN.

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

La Comunidad Foral de Navarra tiene potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, según dispone 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).

En uso de la citada competencia se aprobó por el Parlamento de Navarra la LFIR, que establece las siguientes autorizaciones que habilitan al

Gobierno de Navarra para desarrollar reglamentariamente determinadas materias reguladas por dicha ley:

a) Autorización para establecer los límites y condiciones que han de cumplir los gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería para ser exceptuados de su calificación como rendimientos de trabajo sometidos al impuesto [artículo 14.1.d) LFIR].

b) Autorización para establecer los requisitos de formalización y disposición de las cuentas de depósito en entidades de crédito para que las cantidades en ellas depositadas se consideren destinadas a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del sujeto pasivo [artículo 62.1.a) LFIR].

c) Autorización para determinar las retenciones e ingresos a cuenta que están obligados a realizar las personas jurídicas y entidades, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas al impuesto (artículo 81.2 LFIR).

d) Autorización para establecer reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el régimen de estimación directa simplificada al objeto de determinar la base imponible de las actividades económicas (artículo 35.4ª LFIR).

Estas disposiciones legales dan cobertura a la mayor parte de las modificaciones que se pretenden efectuar en el RFIR. Hay, no obstante, dos innovaciones reglamentarias que no cuentan con respaldo expreso y explícito en la LFIR, pero se encuentran amparadas por otras normas legales.

De un lado, la nueva disposición adicional sexta del RFIR limitará la aplicación del régimen de diferimiento de tributación de los incrementos de patrimonio obtenidos en la transmisión de participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva, excluyendo del mismo a los fondos de inversión cotizados, es decir, aquéllos cuyas participaciones estén admitidas a negociación en bolsa de valores.

El artículo 52.1.a) de la LFIR, donde se regula el diferimiento por reinversión en Instituciones de Inversión Colectiva, permite establecer reglamentariamente el procedimiento a través del cual se ha de destinar el importe obtenido por el reembolso o transmisión de las participaciones o acciones a la adquisición o a la suscripción de otras acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva para que no sea computable el incremento o la disminución patrimonial. La nueva disposición adicional sexta no es una norma de procedimiento, sino sustantiva. No obstante, se trata de una disposición que no innova el ordenamiento jurídico, sino que es simplemente aclaratoria de lo ya establecido por la ley, que excluye del diferimiento los incrementos y disminuciones de patrimonio cuando, por cualquier medio, se ponga a disposición del sujeto pasivo el importe derivado del reembolso o transmisión de las acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva, cosa que sucederá cuando se transmitan participaciones en fondos cotizados.

En efecto, el artículo 49.3 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre de 2003, de Instituciones de Inversión Colectiva (en adelante, RIIC), aprobado por Real Decreto 1.309/2005, de 4 noviembre, dispone que no resultará de aplicación a los fondos de inversión cotizados el procedimiento de traspaso de participaciones previsto en el artículo 28 de la Ley, es decir, el procedimiento de traspaso previsto para evitar la puesta a disposición del sujeto pasivo del importe del reembolso o transmisión. Así pues, podemos concluir que una disposición como la que ahora se quiere aprobar encuentra cobertura suficiente en la genérica atribución de la potestad reglamentaria al Gobierno de Navarra efectuada por el artículo 23.1 de la LORAFNA.

De otra parte, la futura disposición transitoria cuarta del RFIR se refiere a la tributación de los incrementos de patrimonio de los terrenos que adquieran algún aprovechamiento urbanístico después de 1 de enero de 2006. La habilitación para dictar esta norma reglamentaria se encuentra en el párrafo segundo de la disposición transitoria decimotercera de la LFIR, según redacción de la Ley Foral 19/2005, de 29 de diciembre. Esta disposición transitoria remite al reglamento la aplicación de la restricción de

las reducciones por coeficientes correctores en ella regulados, a las transmisiones de terrenos de naturaleza rústica o derechos sobre ellos si, antes de transcurridos tres años desde el momento de la transmisión, son clasificados como urbanos o como urbanizables o adquieren cualquier aprovechamiento de naturaleza urbanística.

Si bien se observa el proyecto de Decreto Foral, no sólo se contemplan en él las transmisiones de terrenos rústicos recalificados después de la transmisión (párrafos segundo y tercero), sino que además se aclara el contenido del párrafo primero de la disposición transitoria decimotercera de la LFIR (párrafo primero). La aclaración efectuada por el reglamento se justifica por la confusa redacción de la norma legal desarrollada y su aprobación por el Gobierno de Navarra dispone, a nuestro juicio, de suficiente apoyatura legal en la disposición final segunda de la Ley Foral 19/2005, y en el artículo 23.1 de la LORAFNA, que atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria.

Se modifican, además, en el proyecto de Decreto Foral determinadas normas de la LFIS, para lo que cuenta el Gobierno de Navarra con la genérica habilitación normativa contenida en la disposición final primera de dicha LFIS, y con habilitaciones específicas, como la del art. 88.1 LFIR para determinar las cantidades que deben retenerse o ser ingresadas a cuenta y los plazos y forma de hacerlas efectivas; o la del artículo 50.5.c) de la misma Ley Foral, relativo al objeto de determinadas sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria a los que se aplica un tipo reducido en el Impuesto sobre Sociedades.

En cuanto a la reforma de las obligaciones de facturación y de los plazos de presentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas, el Gobierno de Navarra cuenta con la autorización contenida en los artículos 109 y 110 de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LFIVA).

En fin, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno de Navarra, como ya hemos dicho, la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con los artículos 2, 7, 12 y 55 de la Ley Foral

14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y su Presidente (LFGNP), el Gobierno de Navarra ejerce la potestad reglamentaria y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículos 12 y 55.2 de la LFGNP).

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**

La LFGNP, en vigor desde el día 1 de marzo de 2005, regula, en sus artículos 58 a 63, el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro. El procedimiento de elaboración del proyecto que nos ocupa se inició el día 7 de marzo de 2006, por lo que resultan aplicables los preceptos de la citada Ley Foral.

Dice el artículo 59 de la LFGNP que “la elaboración de disposiciones reglamentarias será iniciada por el Consejero del Gobierno de Navarra competente por razón de la materia, el cual deberá designar el órgano responsable del procedimiento”.

Consta en el expediente la Orden número 66, de 7 de marzo de 2006, del Consejero de Economía y Hacienda que es el competente en la materia afectada por el proyecto de Decreto Foral dictaminado, por la que se acuerda iniciar el procedimiento de elaboración del proyecto y se designa al Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra como órgano encargado de su elaboración y tramitación.

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

Se ha incorporado al expediente una memoria normativa, una memoria justificativa, una memoria económica, una memoria organizativa y un informe de impacto por razón de sexo.

En la memoria económica se afirma —con la conformidad de la Intervención— que, por no suponer el proyecto incremento de gasto o disminución de ingresos para la Administración de la Comunidad Foral, no se acompaña informe de la Dirección de Política Económica y Presupuestaria. En la memoria organizativa se excusa igualmente el informe de la Dirección General de Función Pública porque la aplicación de la nueva norma no va a implicar incremento de recursos materiales o humanos.

También se une, como ya hemos indicado, un informe en el que se señala que el proyecto no contiene disposiciones que supongan impacto por razón de sexo que favorezcan situaciones de discriminación.

El proyecto ha sido sometido a información pública, sustitutiva del trámite de audiencia, de conformidad con lo previsto por el artículo 61 de la LFGNP.

También ha sido remitido a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y examinado en la sesión de la Comisión de Coordinación de 11 de mayo de 2006, dando cumplimiento así al mandato contenido en el artículo 63.2 de la LFGNP.

Finalmente, ha sido también informado por la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, que no ha hecho objeción alguna sobre su legalidad, indicando la procedencia de su remisión a este Consejo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.1.f) de la LFCN, sin que quepa atribuir ningún efecto jurídico al hecho de que dicho informe esté fechado en día posterior al de la toma en consideración del proyecto por el Gobierno de Navarra.

De todo ello se deduce que el proyecto sometido a dictamen se ha tramitado de acuerdo con la normativa vigente.



#### **II.4ª. Marco normativo**

En el proyecto sometido a dictamen se introducen determinadas reformas que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido. El marco normativo en el que la reforma se inserta y con el que ha de efectuarse el contraste de legalidad que compete a este Consejo de Navarra, está constituido por las leyes reguladoras de los tres citados impuestos: la LFIR, la LFIS y la LFIVA.

#### **II.5ª. Examen del contenido del proyecto de Decreto Foral**

El proyecto sometido a consulta consta de una exposición de motivos, dos artículos, dos disposiciones adicionales, una disposición derogatoria y una disposición final.

##### ***A) Exposición de motivos***

La exposición de motivos respeta las exigencias del artículo 58 de la LFGNP. En ella se describen y explican las reformas que pretenden realizarse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (modificación de la cuantía de las dietas y asignaciones para gastos de viaje excluidas de tributación, ampliación del plazo de aplicación de las cuentas de ahorro vivienda, desarrollo del régimen de las ganancias obtenidas en la transmisión de participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva y de la tributación de incrementos de patrimonio en terrenos que adquieran aprovechamientos urbanísticos), en el Impuesto sobre Sociedades (régimen de participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva) y en determinadas obligaciones formales (facturación y declaración de operaciones con terceros).

##### ***B) Modificaciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas***

El artículo 1º del proyecto de Decreto Foral, dividido en ocho apartados, modifica ciertos aspectos reglamentarios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El apartado uno eleva la cuantía de los gastos de locomoción exceptuados de gravamen, percibidos por empleados o trabajadores que se desplacen fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto. En este momento, las cantidades exceptuadas ascienden a 0,25 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen. El proyecto eleva a 0,28 euros la cantidad exceptuada por kilómetro recorrido.

El apartado dos, amparado en la misma autorización legal, actualiza las cifras exceptuadas de gravamen en concepto de gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería. Los actuales 52,29 euros diarios por desplazamientos dentro del territorio español, pernoctando fuera del lugar de residencia o de trabajo, se elevan a 53,34 euros. En caso de no pernoctar fuera de dichos lugares, la cifra de 26,14 euros pasa a ser de 26,67 euros.

El apartado tres, también relacionado con los gastos de locomoción y manutención, modifica en los mismos términos la cuantía no gravada de los que no sean resarcidos específicamente por las empresas a sujetos pasivos que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente. La cifra actual de 0,25 euros por kilómetro recorrido se eleva a 0,28 euros y los 26,14 euros por manutención en territorio español se transforma en 26,67 euros.

Todas las modificaciones contenidas en los tres primeros apartados del artículo 1º se dictan con respeto a la ley y en el marco de los poderes que corresponden al Gobierno de Navarra a tenor del artículo 14 de la LFIR, que califica como rendimientos de trabajo las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería “con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan”.

El apartado cuatro afecta a la deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de

imposición, siempre que los saldos de las mismas se destinen exclusivamente a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del sujeto pasivo. La redacción actual artículo 53.2.b) del reglamento dispone que se perderá el derecho a la deducción por las cantidades depositadas que, en el plazo de siete años, contados desde la finalización del periodo impositivo en el que fue abierta la cuenta, no se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda. La reforma consiste en elevar el plazo de siete a ocho años, y con ello no se hace más que trasladar al texto del reglamento la reforma ya operada en virtud de la disposición adicional tercera de la Ley Foral 19/2005, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, donde se ordena que “el plazo establecido en el artículo 53 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y cuyo transcurso determina la pérdida del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, será de ocho años.”

El apartado cinco introduce un nuevo supuesto de excepción a la obligación de retener, que afecta a los incrementos de patrimonio derivados del reembolso o la transmisión de participaciones en los fondos regulados por el artículo 49 del RIIC, esto es, en los fondos de inversión cotizados.

El apartado seis modifica la letra d) del artículo 65.2 del RFIR, que se refiere a las personas o entidades que están obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta en las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva. El proyecto obliga a retener a la sociedad de inversión de capital variable, cuyas acciones no coticen en bolsa ni en otro mercado o sistema organizado de negociación de valores, que recompre acciones adquiridas por el sujeto pasivo a la propia sociedad directamente o a través de comercializador. Cuando en la transmisión intervenga una sociedad gestora, la obligación de retener recaerá sobre ella. También se establece la obligación de retener, en el caso de gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, sobre el representante al que hace referencia el apartado 2 de la Disposición Adicional Decimonovena de la Ley

Foral del Impuesto y el artículo 55.7 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Estas reformas se adaptan a lo previsto por la LFIR, cuyo artículo 81, al que ya hemos aludido antes, establece sobre las personas jurídicas y entidades que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, la obligación de retener y efectuar los ingresos a cuenta que se determinen reglamentariamente.

El apartado siete del artículo 1º del proyecto incorpora dos nuevas disposiciones adicionales —la sexta y la séptima— al RFIR.

La nueva disposición adicional sexta establece que el régimen de diferimiento previsto en el artículo 52.1.a), segundo párrafo, de la Ley Foral del Impuesto no resultará de aplicación cuando la transmisión o el reembolso o, en su caso, la suscripción o la adquisición tengan por objeto participaciones representativas del patrimonio de los fondos de inversión cotizados. Como hemos indicado antes, esta disposición adicional no representa una verdadera innovación normativa, sino que especifica en un caso concreto el contenido de lo dispuesto por la ley con carácter general. El régimen de diferimiento por reinversión del importe obtenido en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva no se aplicará cuando, por cualquier medio, se ponga a disposición del sujeto pasivo dicho importe [artículo 52.1.a) de la LFIR]. La inaplicación del régimen de diferimiento a los fondos de inversión cotizados se deriva de este precepto legal, conjuntamente interpretado con el artículo 49.3 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4-11-2003, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por Real Decreto 1309/2005, de 4 noviembre, dado que este último dispone que no resultará de aplicación a los fondos de inversión cotizados el procedimiento de traspaso de participaciones previsto en el artículo 28 de la Ley. Este último artículo regula el procedimiento de traspaso previsto para evitar la puesta a disposición del sujeto pasivo del importe del reembolso o transmisión. En consecuencia, el Gobierno de Navarra no hace sino incorporar correctamente al texto reglamentario lo que ya se encuentra normado en el ordenamiento jurídico.

La nueva disposición adicional séptima afecta a la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa en las actividades agrícolas y ganaderas durante los años 2006 y 2007, estableciendo que el porcentaje a tanto alzado que completa la relación de gastos deducibles en dicho régimen se eleva al 10 %. El establecimiento de reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles es facultad del Gobierno de Navarra (artículo 35.4ª de la LFIR), por lo que esta norma reglamentaria se adecua al ordenamiento jurídico.

Por último, el apartado ocho del artículo 1º del proyecto de Decreto Foral desarrolla lo establecido por la disposición transitoria decimotercera de la LFIR, introducida por Ley Foral 19/2005, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. La norma legal restringe la aplicación de los coeficientes de abatimiento de los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994. En el caso de transmisión de terrenos que hayan adquirido algún aprovechamiento urbanístico después de 1 de enero de 2006, los coeficientes no se aplican a la parte del incremento de patrimonio imputable a la recalificación del terreno.

La Ley Foral habla, impropriamente, de “transmisiones de terrenos de naturaleza rústica o de derechos sobre ellos”, queriéndose referir —la rúbrica del precepto habla de terrenos rústicos recalificados— a transmisiones de terrenos urbanos, urbanizables o que hayan adquirido algún aprovechamiento urbanístico. El primer párrafo de la nueva disposición transitoria cuarta trata de salvar la deficiente redacción del texto legal, reproduciéndolo en términos gramaticalmente más correctos: “lo establecido en la Disposición Transitoria Decimotercera de la Ley Foral del Impuesto será de aplicación a las transmisiones de terrenos realizadas a partir de 1 de enero de 2006 y siempre que dichos terrenos hayan sido clasificados como urbanos o urbanizables o hayan adquirido cualquier aprovechamiento de naturaleza urbanística después de esa fecha”. No cabe, por tanto, objeción de clase alguna a la futura norma reglamentaria.

El resto de la disposición transitoria cuarta da cumplimiento al mandato del segundo párrafo de la disposición transitoria decimotercera de la LFIR, que extiende la restricción de los coeficientes de abatimiento a las transmisiones de terrenos rústicos que, en los tres años posteriores a su transmisión, adquieran aprovechamientos de naturaleza urbanística. La ley encomienda al reglamento que establezca las condiciones en que se aplicará la restricción a estas transmisiones, y el proyecto de Decreto Foral sometido a dictamen cumple el mandato legal.

Procede, sin embargo, efectuar una observación dirigida a mejorar la redacción del proyecto. El párrafo segundo de la nueva disposición transitoria dice lo siguiente:

“Cuando, por aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo de la citada Disposición Transitoria, resulte un mayor incremento de patrimonio, el sujeto pasivo lo imputará...”

En realidad, lo establecido en el párrafo segundo de la disposición transitoria decimotercera de la LRIF no produce como resultado un mayor incremento de patrimonio, sino un mayor incremento de patrimonio sometido a gravamen, debido a que las reducciones de la disposición transitoria séptima no se aplicarán a la parte del incremento que se considere generada por la expectativa urbanística definitivamente confirmada por el posterior cambio de calificación del terreno. Aunque, a la vista de la redacción de la disposición transitoria séptima de la LFIR, podría entenderse que las expresiones “incremento de patrimonio” e “incremento de patrimonio sometido a gravamen” son homónimas, creemos que gana en claridad el texto reglamentario si se acepta la sugerencia que aquí efectuamos.

### ***C) Modificaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades***

El artículo 2º del proyecto de Decreto Foral consta de cuatro apartados, en los que se contienen sendas modificaciones del RFIS.

El apartado uno modifica el número 20 del artículo 34 del RFIS. Este artículo enumera las excepciones a la obligación de retener e ingresar a cuenta y entre ellas se encuentra la que afecta a determinadas rentas

derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de Instituciones de Inversión Colectiva. El proyecto de Decreto Foral pretende adaptar la actual excepción de la obligación de retener a la nueva regulación de las Instituciones de Inversión Colectiva, precisando y concretando cuáles son los fondos y sociedades que, por invertir la mayor parte de su patrimonio en acciones o participaciones de otras instituciones de naturaleza similar, no están obligadas a soportar retenciones ni ingresos a cuenta sobre las rentas que perciban. La regulación reglamentaria proyectada se ampara en artículo 88.1 de la LFIS y es conforme con el ordenamiento jurídico.

El apartado dos establece un nuevo supuesto exceptuado de retención, consistente en las rentas “derivadas del reembolso o de la transmisión de participaciones en los fondos regulados por el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre”. Se trata de los fondos de inversión cotizados, es decir aquéllos cuyas participaciones estén admitidas a negociación en bolsa de valores, y el Gobierno de Navarra está facultado por el artículo 88.1 LFIS para establecer esta nueva excepción a la obligación de retener e ingresar a cuenta.

El apartado tres introduce en el RFIS la misma modificación que ya hemos visto que se va a operar en el artículo 65.2 del RFIR, por lo que son extensivas a este caso las observaciones realizadas respecto del apartado seis del artículo 1º del proyecto. No hay nada que oponer desde el punto de vista jurídico.

El apartado cuatro incorpora al RFIS una nueva disposición adicional cuarta en la que se establecen las condiciones que se exigirán para que las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria puedan beneficiarse del tipo reducido del 1 por 100 establecido por el artículo 50.5 de la LFIS a favor de las entidades de esa naturaleza que tengan por objeto exclusivo la inversión en inmuebles de naturaleza urbana, siempre que las viviendas, las residencias estudiantiles o las residencias de la tercera edad, en los términos que se establezcan reglamentariamente, representen al menos el 50 por 100 del total del activo. Los requisitos establecidos por la norma

reglamentaria en proyecto constituyen un desarrollo jurídicamente correcto de la norma legal.

#### ***D) Modificación de las obligaciones de facturación***

La disposición adicional primera del proyecto de Decreto Foral modifica la disposición adicional segunda del Decreto Foral 205/2004, de 17 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. La reforma afecta a la facturación de las entregas de energía eléctrica y está dirigida a adaptarla a los cambios introducidos por el Real Decreto-Ley 5/2005, de 1 de marzo, en la gestión económica y técnica del sistema eléctrico, configurando los deberes formales del operador del sistema junto con los del operador de mercado, ya contemplado en la regulación actualmente vigente. Desde el punto de vista jurídico, la normativa en proyecto es correcta.

#### ***E) Modificación de la declaración anual de operaciones con terceros***

La disposición adicional segunda del proyecto de Decreto Foral modifica el plazo de presentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas a que se refiere el Decreto Foral 265/1996, de 1 de julio. En lugar de los veinte primeros días del mes de abril, la declaración habrá de presentarse entre el 1 de enero y el 31 de marzo de cada año. Esta reforma es, igualmente, correcta desde el punto de vista jurídico.

#### ***F) Disposiciones derogatoria y final***

El contenido de las disposiciones derogatoria y final es legalmente válido y no requiere observación de clase alguna.

### **III. CONCLUSIÓN**

El Consejo de Navarra considera que 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, y



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.