

Expediente: 29/2007

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, y el Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad.

Dictamen: 34/2007, de 3 de septiembre

DICTAMEN

En Pamplona, a 3 de septiembre de 2007,

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 20 de julio de 2007 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 modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, y el Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de

viudedad, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 16 de julio 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. Comenzó el procedimiento en virtud de Orden Foral 165/2007, de 11 de mayo, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se acuerda la iniciación del expediente para la elaboración de un proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, y el Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad.
2. Mediante Orden Foral 173/2007, de 17 de mayo, del Consejero de Economía y Hacienda, el proyecto fue sometido a información pública. No consta en el expediente la ejecución de dicha Orden Foral, pero hemos comprobado que fue publicada en el Boletín Oficial de Navarra número 69, de 4 de junio de 2007. Tampoco hay noticia de que se hayan formulado alegaciones u observaciones al proyecto.
3. El día 26 de abril de 2007 se suscribió una memoria económica por la Subdirección de Atención Primaria e Inclusión Social del Instituto Navarro de Bienestar Social, en la que se afirma que la modificación que se propone del Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad, no supone creación de nuevas unidades orgánicas ni modificación de las existentes.

4. El mismo órgano emitió, también el 26 de abril de 2007, un informe técnico para la tramitación del proyecto de modificación del Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad, en el que se justifica la necesidad de reforma del citado Decreto Foral por los cambios legislativos que se han producido desde que el mismo se aprobó y la conveniencia de hacerlo simultáneamente a la reforma del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se tramita por el Departamento de Economía y Hacienda.
5. El Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra ha elaborado, con fecha 3 de julio de 2007, las preceptivas memorias normativa, justificativa, económica (con la conformidad de la Intervención), organizativa, y el informe de impacto por razón de sexo.
6. El proyecto fue examinado en la sesión semanal de la Comisión de Coordinación celebrada el día 12 de julio de 2007.
7. El día 16 de julio fue informado favorablemente por el Secretario General Técnico del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra.
8. El mismo día 16 de julio de 2007 fue tomado en consideración por el Gobierno de Navarra, a efectos de su remisión al Consejo 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 del vigente Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad.

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 Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad, fue promulgado para desarrollar el artículo 67 bis de la LFIR, incorporado a esta última por la Ley Foral 16/2003, de 17 de marzo, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias. En dicho artículo 67 bis se estableció que “reglamentariamente se regulará el procedimiento para la práctica de esta deducción, así como para la solicitud y obtención de su abono de forma anticipada”. En ejecución de esta norma legal se dictó el Decreto Foral 127/2003, que ahora se proyecta modificar.

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 determinar los supuestos y condiciones para dejar de aplicar la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador cuando el sujeto pasivo fuese contratado nuevamente por la misma empresa o por otra empresa vinculada [artículo 7º.c) de la LFIR].

- b) Autorización para determinar las condiciones para aplicar la exención de los premios artísticos y científicos relevantes [artículo 7º.g) de la LFIR].
- c) Autorización para determinar las condiciones para aplicar la exención de ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel [artículo 7º.l) de la LFIR].
- d) Autorización para establecer las condiciones en que el trabajo se entiende realizado para una empresa o entidad no residente en territorio español o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, a efectos de aplicar la exención de los rendimientos derivados de trabajos realizados en el extranjero [artículo 7º.n).1º de la LFIR].
- e) Autorización para regular el procedimiento para calcular el importe diario exento durante los días de trabajo realizado en el extranjero [párrafo 2º del artículo 7º.n).2º de la LFIR].
- f) Autorización para establecer los límites y condiciones para que no se consideren rendimientos de trabajo las asignaciones para gastos de locomoción [artículo 14.1.d) de la LFIR].
- g) Autorización para establecer el límite de las cuotas satisfechas a Colegios Profesionales que puede ser deducido de los rendimientos de trabajo [artículo 18.b) de la LFIR].
- h) Autorización para regular, dentro de ciertos límites, el cálculo del rendimiento de las actividades económicas en régimen de estimación objetiva (artículo 36.1 de la LFIR).
- i) Autorización para establecer los límites determinantes de la exclusión del régimen de estimación objetiva, referidos a los módulos objetivos que concurran en la actividad (art. 36.1.3ª de la LFIR).

- j) Autorización para determinar el importe máximo de la prestación indirecta del servicio de comedor de empresa que no tiene la consideración de retribución en especie a efectos del IRPF [artículo 15.2.a) de la LFIR].
- k) Autorización para regular el procedimiento para la práctica de la deducción en cuota que corresponde a los perceptores de ciertas pensiones de viudedad, así como para la solicitud y obtención de su abono de forma anticipada (artículo 67 bis.1 de la LFIR).
- l) Autorización para determinar las personas jurídicas y entidades obligadas a retener y efectuar los ingresos a cuenta (artículo 81.2 de la LFIR).
- m) Autorización para establecer los plazos y forma en que deberán hacerse efectivos a la Hacienda Pública de Navarra las retenciones e ingresos a cuenta (artículo 81.2 de la LFIR).
- n) Autorización para determinar las condiciones en que los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales o profesionales estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y a autoliquidar e ingresar su importe (artículo 81.6 de la LFIR).

También conviene recordar la autorización para determinar la forma y plazos en que debe cumplirse la obligación general de proporcionar información a la Administración tributaria que incumbe a toda persona, establecida por el artículo 103.2 Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

A la vista de todo ello, 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 Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (en adelante, 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.

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 15, de 11 de mayo de 2007, 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.

El proyecto, aun siendo desarrollo de la LFIR y tratarse, por tanto, de materia de competencia del Consejero de Economía y Hacienda, afecta al Departamento de Bienestar Social, Deporte y Juventud, por lo que debe cumplimentarse lo dispuesto por el artículo 59.2 de la LFGNP que ordena consultar a todos los Departamentos a los que afecte la materia a regular. En el presente caso se ha efectuado la consulta, pues constan en el expediente una memoria económica y un informe técnico, ambos de la Subdirectora de Atención Primaria y Atención Social y referidos a la modificación del Decreto Foral 127/2003. En la memoria se afirma que la modificación propuesta no supone creación de nuevas unidades orgánicas ni modificación de las existentes. El informe expone las razones justificativas de la necesidad de introducir reformas en el citado Decreto Foral 127/2003.

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 en la Administración.

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 12 de julio de 2007, dando cumplimiento así al mandato contenido en el artículo 63.2 de la LFGNP.

Finalmente, el proyecto ha sido informado por la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, que no formula objeciones e indican la procedencia de su remisión a este Consejo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.1.f) de la LFCN.

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. 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 principalmente por la ley foral reguladora del citado impuesto, es decir, la LFIR.

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

El proyecto sometido a consulta consta de una exposición de motivos, dos artículos, 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 explica que la Ley Foral 13/2006 y la Ley Foral 18/2006 han introducido importantes novedades en la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que requieren la actualización de los contenidos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo (en adelante, RFIR) y que consisten, principalmente, en la modificación del régimen tributario de la previsión social y del ahorro, y del tratamiento dispensado a ciertos grupos de personas que se encuentran en situaciones especiales de necesidad, entre las que se encuentran quienes perciben pensiones de viudedad inferiores al salario mínimo interprofesional.

De ello se deriva la necesidad de reformar algunas disposiciones reglamentarias, destacándose y explicándose en la exposición de motivos las modificaciones de (a) las exenciones que afectan a las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, a las becas de estudio, a las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel, a los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero; (b) el concepto

reglamentario de valores homogéneos; (c) el régimen de estimación objetiva de los rendimientos de las actividades empresariales y profesionales; (d) la exención por transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas dependientes; (e) la deducción por inversión en vivienda habitual; (f) los rendimientos de trabajo en especie consistentes en la prestación indirecta de los servicios de comedores de empresa; (f) las obligaciones de información a cargo de las entidades aseguradoras que comercialicen los seguros de dependencia, los planes de previsión social empresarial y los planes individuales de ahorro sistemático, así como de los sujetos pasivos que sean titulares de patrimonios protegidos; (g) las retenciones a cuenta del impuesto; y (h) la cuantía y procedimiento para reconocer el derecho a la deducción o abono anticipado por percepción de pensiones de viudedad que no superen el salario mínimo interprofesional.

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

El artículo 1º del proyecto de Decreto Foral, que consta de cincuenta y un apartados, contiene las modificaciones que se pretenden introducir en el RFIR.

El **apartado uno** modifica el artículo 1º.1 del RFIR para actualizar la definición de la relación de vinculación entre empresas que sirve para restringir el alcance de la exención de las indemnizaciones por despido cuando el trabajador despedido vuelve a prestar servicios en una empresa vinculada. La definición de vinculación por participación igual o superior al 5 por 100 en sociedades con valores negociados en mercados secundarios oficiales de valores españoles, se amplía a valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros. De este modo se traslada a este punto del RFIR la equiparación que, por razones de no discriminación en el ámbito comunitario, ya se ha introducido en otros preceptos reguladores del impuesto. El Gobierno de Navarra está facultado para aprobar esta modificación, de acuerdo con lo establecido por el artículo 7º.c) *in fine* de la LFIR.

El **apartado dos** modifica el punto 5º del artículo 2º.2 del RFIR, relativo a la exención de determinados premios literarios, artísticos y científicos, establecida por el artículo 7º.g) de la LFIR. Los premios exentos han de ser previamente calificados por la Administración tributaria y el proyecto establece la competencia para declarar la inaplicación de la exención por cambio de las condiciones del premio o por incumplimiento de los requisitos establecidos para su disfrute. La nueva norma se dicta en ejercicio de las facultades de desarrollo reglamentario previstas por el artículo 7º.g) de la LFIR.

El **apartado tres** introduce en el reglamento un nuevo artículo 2 bis, que desarrolla y concreta la regulación legal de la exención de las becas para estudios concedidas por Asociaciones declaradas de utilidad pública o por Fundaciones a las que sea aplicable la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, precisando que los destinatarios deben ser colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de ellos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y de las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria; la convocatoria debe anunciarse en el Boletín Oficial de Navarra o en el del Estado y en un periódico de circulación nacional o bien en la página web de la Asociación o de la Fundación; y la adjudicación se ha de llevar a cabo en régimen de concurrencia competitiva. Aunque el artículo 7º.h) de la LFIR no contiene una específica previsión de posteriores desarrollos reglamentarios, la norma proyectada puede considerarse complemento necesario de la disposición legal sin que altere su contenido, puesto que se limita a concretarlo y precisarlo en un modo que mejora la seguridad jurídica en su aplicación. Por lo tanto, el Gobierno de Navarra actúa en este caso dentro de las facultades ejecutivas que genéricamente le confiere el artículo 23.1.a) de la LORAFNA y el precepto es conforme a la ley.

El **apartado cuatro** modifica el artículo 3º del RFIR, relativo a la exención de las ayudas a los deportistas de alto nivel, establecida por el artículo 7º.i) de la LFIR. El límite de la exención se eleva desde 3.050 euros anuales hasta la cifra de 60.100 euros anuales y para efectuar esta subida

se encuentra específicamente habilitado el Gobierno de Navarra por el citado precepto de la LFIR.

El **apartado cinco** modifica los apartados 1 y 2 del artículo 5º del RFIR que desarrolla la exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero, que ha sido modificada por la Ley Foral 18/2006, de 27 de diciembre. Esta ley foral ha establecido que la exención sólo se aplicará, en caso de entidades vinculadas, cuando se cumplan los requisitos previstos por el artículo 29 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. La modificación reglamentaria, acorde con este precepto, aclara que se entenderá que se ha realizado el trabajo en el extranjero cuando pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la citada entidad destinataria, tal como ordena el citado artículo 29 de la Ley Foral 24/1996.

En segundo lugar, la exención sólo se aplica si el en el territorio en que se realicen los trabajos se aplica un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto, entendiéndose cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal [artículo 7º.n LFIR, según redacción dada por la Ley Foral 18/2006]. La modificación reglamentaria, en este punto, se limita a incorporar la referencia legal a los países con los que existe convenio con cláusula de intercambio de información.

El proyecto actualiza la cuantía máxima de la exención hasta la cifra de 61.000 euros anuales, tal como ha establecido la Ley Foral 18/2006, y con ello hace correcto uso de la facultad, establecida también por la Ley Foral 18/2006, de regular el procedimiento para calcular el importe diario exento.

El **apartado seis** modifica el concepto reglamentario de valores o participaciones homogéneos, hasta ahora definido por remisión al artículo 4 del Real Decreto 291/1992, de 27 de marzo, sobre emisiones y ofertas públicas de venta de valores. El citado Real Decreto ha sido derogado por el

Real Decreto 1.310/2005, de 4 de noviembre, que no contiene definición de valores homogéneos. De ahí deriva la necesidad de establecer una definición reglamentaria que pueda aplicarse a los efectos previstos en la legislación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que, en varias ocasiones, establece reglas específicas sobre los valores y participaciones homogéneos. La definición establecida en el proyecto no representa verdadera novedad porque reproduce la antes existente en los apartados 2 y 3 del artículo 4 del Real Decreto 291/1992, de emisiones y ofertas públicas de venta de valores, y no puede oponérsele tacha alguna de legalidad.

El **apartado siete** modifica la letra b) del artículo 8.º A).2 del RFIR, actualizando hasta 0,29 euros por kilómetro el importe máximo de las asignaciones para gastos de locomoción no sujetas al impuesto cuando el empleado o trabajador no utilice medios de transporte público. El Gobierno de Navarra se encuentra facultado para determinar dicha cifra por el artículo 14.1.d) de la LFIR.

El **apartado ocho** modifica la letra a) del artículo 8.º B).1 del RFIR y su objeto es igualmente el importe deducible en función de los kilómetros recorridos, en el caso de gastos de locomoción no resarcidos específicamente a sujetos pasivos que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente. Esta modificación tiene el mismo apoyo legal que hemos indicado en el párrafo anterior.

El **apartado nueve** modifica el artículo 9º del RFIR, que tiene por objeto los gastos deducibles de los rendimientos de trabajo por cuotas satisfechas a Colegios Profesionales. El artículo 18.b) de la LFIR establece que son gastos deducibles las cuotas satisfechas por el sujeto pasivo a Colegios Profesionales, siempre que cumplan ciertas condiciones y dentro del límite que reglamentariamente se establezca. Haciendo uso de dicha facultad, el apartado aludido lo eleva desde 300 hasta 500 euros, lo cual es perfectamente legítimo.

El **apartado diez** se limita a sustituir la mención que el vigente artículo 12.e) del RFIR realiza a las situaciones de suspensión de pagos, quiebra y otras análogas, por la nueva denominación de concurso que genéricamente otorga la Ley 22/2003, de 9 julio, Concursal, a las diversas situaciones de insolvencia del deudor. Es una actualización de carácter técnico y conforme a la ley.

El **apartado once** es también una puesta al día del artículo 17.1º del RFIR por motivos de buena técnica jurídica, puesto que consiste en suprimir la referencia a la derogada Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, sustituyéndola por otra al vigente Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002.

El **apartado doce** modifica el artículo 20 del RFIR y es una consecuencia lógica de la nueva redacción dada al artículo 32 de la LFIR por la Ley Foral 18/2006, de 27 de diciembre, que ha reformado el régimen fiscal de percepciones de contratos de seguro de vida o invalidez obtenidas en forma de capital, ahora sometidos a tipo de gravamen proporcional en lugar de a una tarifa progresiva. Como consecuencia de ello, se ha eliminado la corrección de la irregularidad de este tipo de rentas y el artículo 32.2 de la LFIR ha dejado de estar subdividido en apartados designados con letras. El proyecto de Decreto Foral se contrae, en este punto, a actualizar las dos referencias al artículo 32 de la LFIR contenidas en el artículo 20 del RFIR, adecuándolas a la nueva numeración.

El **apartado trece** modifica el artículo 38.3 del RFIR, con la única finalidad de incorporar a su contenido la reforma del ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva operada por la Ley Foral 18/2006. Con el fin de evitar conductas elusivas consistentes en reducir el volumen de ingresos de las actividades económicas susceptibles de estimación objetiva, la Ley Foral ha obligado a computar conjuntamente el atribuible a personas unidas por vínculos de parentesco cuando sean actividades idénticas o similares y exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales. El proyecto de Decreto Foral traslada la previsión legal al cómputo del volumen de ingresos de las entidades en régimen de

atribución de rentas, cumpliendo de este modo lo ordenado por la ley y al amparo de la específica facultad de reglamentación de esta materia contenida en el artículo 36.1.3ª de la LFIR.

El **apartado catorce** cambia la rúbrica del artículo 40 del RFIR que deja de ser “exención por reinversión en vivienda habitual” y se convierte en “exención en la transmisión de la vivienda habitual”, denominación que expresa mejor el contenido del precepto tras la modificación que el **apartado quince** del proyecto introduce en el apartado 6 del artículo 40 del RFIR. Este último, en su redacción todavía vigente, establece el concepto de vivienda habitual a efectos de la exención de los incrementos de patrimonio producidos en la transmisión de dicha vivienda cuando el importe de la misma se reinvierta en la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual. La LFIR asume, a estos efectos, el concepto de vivienda habitual legalmente establecido para delimitar la deducción en cuota por inversiones realizadas por el sujeto pasivo en la adquisición o rehabilitación de la misma. Según el artículo 62 de la LFIR se entiende por vivienda la que sea residencia habitual del sujeto pasivo durante un plazo continuado de tres años, sin que pierda tal carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del sujeto pasivo o concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda. La norma reglamentaria se limita a ejemplificar algunas de las circunstancias que ha de entenderse que justifican el cambio de vivienda (celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, cambio de empleo o inadecuación de la vivienda en razón de la minusvalía u otras análogas justificadas), lo cual debe ser considerado como un desarrollo de la ley, efectuado en ejercicio legítimo del poder reglamentario que genéricamente ostenta el Gobierno de Navarra.

Para aplicar la exención por reinversión del importe de la transmisión de la vivienda habitual se ha venido entendiendo que el presupuesto de la exención no exige necesariamente que la vivienda transmitida sea vivienda habitual en el mismo momento en que se produce su enajenación, sino que basta con que lo haya sido dentro de los dos años anteriores a ese momento. Así lo establece el artículo 40.6 del RFIR, en su redacción

vigente, y consideramos que se trata de un razonable desarrollo del concepto legal, también efectuado en ejercicio de la genérica potestad reglamentaria del Gobierno de Navarra.

La modificación introducida en el proyecto consiste en aplicar esta misma regla (considerar transmisión de vivienda habitual la transmisión de la que lo haya sido dentro de los dos años anteriores) a la exención del artículo 35.1.b) de la LFIR, según redacción dada por la Ley Foral 13/2006, que comprende los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de sesenta y cinco años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Estamos, pues, ante una norma reglamentaria que merece el calificativo de complemento necesario de lo dispuesto por la norma de rango legal.

El **apartado dieciséis** modifica el artículo 46.2 del RFIR, destinado a regular los gastos por comedores de empresa que no constituyen retribución en especie. La LFIR establece que no tendrán la consideración de retribuciones de trabajo en especie las entregas de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social y la ley añade que recibirán el mismo trato las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine. La reforma proyectada afecta a la cuantía que el Gobierno de Navarra tiene facultad de establecer y modificar. En concreto, la cuantía diaria se eleva de 8,41 euros a 9 euros y, tratándose de vales-comida o documentos similares se dispone que la cuantía no consumida en un día no puede acumularse a la correspondiente a otro día.

Además de esta reforma, apoyada en la específica remisión al reglamento que se contiene en la LFIR, el proyecto establece otras novedades típicamente reglamentarias, como mencionar expresamente las tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago como instrumentos para

hacer efectiva la prestación indirecta del servicio; exigir a la empresa que entrega vales de comida y documentos similares la mención del importe nominal en la relación de vales entregados a cada uno de los empleados o trabajadores que está obligada a conservar; y, en fin, obligar a conservar, en relación con las tarjetas u otros medios electrónicos de pago, el número de documento y la cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos.

El **apartado diecisiete** se limita a sustituir, en el artículo 48 del RFIR, la alusión a la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, por el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

El **apartado dieciocho** convierte en genérica (“sistemas de previsión social”) la rúbrica del artículo 49 del RFIR, actualmente alusiva a planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados y sistemas alternativos. La reforma normativa consiste en extender el régimen de excesos de aportación establecido en este artículo a los excesos de aportación a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales, de conformidad con lo establecido por la disposición adicional decimosexta de la LFIR, según redacción dada por la Ley Foral 18/2006. La materia regulada es propia de una norma reglamentaria.

El **apartado diecinueve** actualiza la referencia al Reglamento de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por Real Decreto 1393/1990, de 2 de noviembre, contenida en el texto del artículo 49.bis.1.a) el RFIR. La nueva redacción cita el Reglamento de la Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

El **apartado veinte** sustituye las palabras quiebra o suspensión de pagos por “situación de concurso” en el primer párrafo del artículo 52. 3 del RFIR, que queda de este modo adaptado a la legislación vigente en materia concursal.

El **apartado veintiuno** contiene también una modificación técnica que responde a la necesidad de adaptar el precepto a la nueva estructura de la base imponible del impuesto, en la que ya no existe “parte especial”, sino “base imponible especial del ahorro” tras la reforma operada por Ley Foral 18/2006.

Después de la Ley Foral 18/2006, carece de sentido la referencia a la parte especial de la base imponible y es más correcta la calificación como parte especial del ahorro de la base imponible, pero conviene indicar que el precepto reglamentario no es fiel reflejo de lo establecido por la ley porque lo que en él se hace es calificar como base del ahorro las subvenciones en forma de capital para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. El reglamento puede aclarar conceptos legales que no sean suficientemente claros y precisos y también puede calificar supuestos concretos cuyo encaje en los conceptos legales resulte discutible, pero las facultades de reglamentación de la ley no permiten alterar dichos conceptos mediante la redefinición de sus límites ni mediante calificaciones que según la ley no sean procedentes.

La parte especial del ahorro de la base imponible está constituida por los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, según dispone el artículo 54.1 de la LFIR. Las subvenciones de capital para la adquisición o rehabilitación de vivienda no son incrementos que deriven de una transmisión de bienes, por lo que tienen difícil encaje en la parte especial del ahorro de la base imponible del IRPF.

No obstante, el reproche de legalidad que acabamos de indicar no es exclusivamente imputable a la modificación propuesta en el proyecto del Decreto Foral sobre el que versa este dictamen, sino que es aplicable a la redacción actual del reglamento, donde se califican las citadas subvenciones como parte especial de la base imponible. Según la versión del artículo 54 de la LFIR anterior a la Ley Foral 18/2006, la parte especial de la base imponible estaba constituida por el saldo positivo resultante de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo, los incrementos y disminuciones de patrimonio que se pongan de manifiesto

con ocasión de alteraciones patrimoniales de bienes o derechos adquiridos con más de un año de antelación a la fecha en que se produzca la alteración. Las subvenciones no son una alteración de bienes o derechos adquiridos previamente, por lo que existía ya un exceso reglamentario en este punto.

Probablemente existan razones de política legislativa que aconsejen extender a las subvenciones aludidas el régimen de los incrementos de patrimonio que forman la parte especial del ahorro de la base imponible, pero ello implica una modificación legal que no puede ser realizada por vía reglamentaria.

El **apartado veintidós** añade un nuevo apartado 7 al artículo 52 del RFIR, en el que se desarrolla lo establecido por el artículo 62.1.a) de la LFIR tras la Ley Foral 18/2007. La ley se refiere a la deducción en cuota por la adquisición de vivienda cuando se producen supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, y permite al contribuyente seguir practicando esta deducción, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por las cantidades satisfechas en el periodo impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden. El nuevo apartado 7 del artículo 52 del RFIR aclara que el sujeto pasivo puede deducir por las cantidades invertidas en la que fue vivienda del matrimonio y, además, por las que invierta en nueva vivienda habitual dentro del límite general conjunto de 9.015 euros anuales. La modificación respeta lo establecido por Ley Foral.

El **apartado veintitrés** no es más que una adaptación técnica del contenido del artículo 54 del RFIR a ciertas reformas que se han producido después de su última redacción dada por Decreto Foral 344/2001, de 17 de diciembre. Se refiere este artículo a las deducciones previstas en la cuota para las actividades empresariales y profesionales y no hace sino reproducir la previsión legal de que los límites de la deducción se aplican sobre la cuantía de la cuota líquida del impuesto. La Ley Foral 35/2003, de 30 de diciembre, creó una nueva deducción por aportaciones a los fondos propios

de las sociedades de promoción de empresas, que fue posteriormente ampliada a las aportaciones al capital o a los fondos propios de las entidades de capital-riesgo por Ley Foral 19/2005, de 29 de diciembre. La LFIR dispone, en su artículo 64 que los límites de todas estas deducciones se aplican conjuntamente sobre la cuota líquida y la modificación que ahora se propone para el artículo 54 del RFIR se limita a reproducir lo ya dispuesto por la ley: que las deducciones citadas se aplicarán sobre la cuota líquida que resulte de minorar la cuota íntegra en las deducciones del artículo 62 de la citada Ley Foral, con excepción de lo establecido en sus apartados 3 y 8.

El **apartado veinticuatro** modifica el artículo 57 bis del RFIR, donde se desarrolla el régimen jurídico de la deducción por pensiones de viudedad establecida por el artículo 67 bis de la LFIR. Esta deducción fue incorporada a la regulación del impuesto por la Ley Foral 16/2003, de 17 de marzo, y desde entonces ha experimentado varias reformas. La modificación del RFIR pretende adaptar la regulación reglamentaria, que se remonta al año 2003 (Decreto Foral 673/2003, de 10 de noviembre), al régimen legal de la deducción que actualmente se halla vigente y que contiene una autorización específica al poder reglamentario para regular el procedimiento para la práctica de la deducción.

En primer lugar, se delimita el ámbito de aplicación de acuerdo con lo dispuesto por la LFIR, que establece la deducción a favor de los sujetos pasivos que perciban pensiones de viudedad con derecho a los complementos a que se refiere el artículo 50 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. La redacción vigente del reglamento sólo habla de personas que perciban pensiones de viudedad.

Se dispone, también de acuerdo con la legislación vigente, que la deducción consiste en la diferencia entre la cuantía mínima fijada para la clase de pensión de que se trate y el salario mínimo interprofesional, computados anualmente en ambos casos. Respecto de la redacción actual del reglamento esto no representa más alteración que la de suprimir el límite de 900 euros anuales, que perdió su cobertura legal tras la reforma del

artículo 67 bis de la LFIR realizada por la Ley Foral 1/2004, de 17 de febrero.

A ello se añade, en el apartado 2 del nuevo artículo 57 bis del RFIR, la formulación del derecho de los sujetos pasivos que perciban pensiones de viudedad de la Seguridad Social en su modalidad contributiva superiores a las cuantías mínimas fijadas para la clase de pensión de se trate e inferiores al salario mínimo interprofesional, a practicar una deducción adicional por la diferencia entre las cuantías de la pensión percibida y del citado salario mínimo interprofesional, computadas ambas anualmente, en los términos y condiciones establecidos en el artículo 67 bis de la Ley Foral del Impuesto. Este precepto es reproduce en el marco reglamentario, lo ya establecido por el apartado 2 del artículo 67 bis de la LFIR tras su reforma, operada por Ley Foral 13/2006, de 11 de diciembre.

El resto del precepto permanece en los mismos términos en que actualmente se encuentra y alude al abono anticipado de la deducción, en el que tendremos ocasión de entrar más adelante a propósito de la reforma del Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo.

El **apartado veinticinco** modifica el artículo 58.3 del RFIR, el cual contiene referencias a la base imponible general y a la base imponible especial que han de ser sustituidas por los conceptos de base imponible general y base imponible especial del ahorro, de acuerdo con la nueva estructura del impuesto creada por la Ley Foral 18/2006.

El **apartado veintiséis** modifica 62.3 del RFIR, imponiendo obligaciones de información a las sociedades de inversión en el caso de que no hayan designado sociedad gestora, las entidades comercializadoras de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero y los representantes de las sociedades gestoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios. A estas obligaciones se refiere la disposición adicional decimonovena de la LFIR, aunque no es necesaria habilitación específica para imponerla en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dado que existe un deber legal general de colaboración establecido por el artículo 103 de la Ley Foral 13/2000, de 14

de diciembre, General Tributaria, en cuya virtud toda persona física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Esta obligación —dice el apartado 2 del citado artículo 103— debe cumplirse en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen.

Similar observación merecen los **apartados veintisiete a treinta y cuatro** que regulan asimismo obligaciones de información que recaen sobre las entidades aseguradoras que comercialicen los planes de previsión asegurados y los seguros de dependencia; sobre entidades bancarias y de crédito; sobre entidades gestoras de los fondos de pensiones, promotores de planes de pensiones que efectúen contribuciones a ellos, empresas o entidades que satisfagan contribuciones o aportaciones para hacer frente a los compromisos por pensiones, en los términos previstos en el artículo 77.1 de la Ley Foral 3/1988, de 12 de mayo, y mutualidades de previsión social; fedatarios públicos, intermediarios financieros, entidades gestoras que intervengan en la suscripción, transmisión y reembolso de la deuda pública representada en anotaciones en cuenta, y Central de Anotaciones; sujetos pasivos titulares de patrimonios protegidos o, en caso de incapacidad de estos, los administradores de dichos patrimonios; entidades aseguradoras que comercialicen contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en el artículo 77 de la citada Ley Foral 3/1988; y entidades aseguradoras que comercialicen planes individuales de ahorro sistemático.

A tal efecto, los apartados que se han indicado modifican los apartados 6, 7, 9, 10, 11, 12 del artículo 62 del RFIR, y se añaden a dicho artículo tres nuevos apartados designados con los números 14, 15 y 16, pasando el actual número 14 al número 17. Todo ello se realiza en uso legítimo de la potestad reglamentaria de corresponde al Gobierno de Navarra.

La modificación introducida por el **apartado treinta y cinco** en la letra a) del artículo 62 bis 1 del RFIR es una mera actualización de la referencia a la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no

Residentes y normas tributarias, que se cambia por la del texto legal actualmente vigente, esto es, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

El resto del artículo 1º del proyecto que dictaminamos se refiere a los pagos a cuenta (retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados) que están regulados en los artículos 81 y 82 de la LFIR. Sobre esta materia existe una amplia habilitación para su desarrollo reglamentario. Así el artículo 81.2 de la LFIR dispone que las personas jurídicas y entidades, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a retener y efectuar los ingresos a cuenta que se determinen reglamentariamente y que las retenciones e ingresos a cuenta deberán hacerse efectivos a la Hacienda Pública de Navarra en los plazos y forma que se establezcan reglamentariamente. El apartado 6 de ese mismo artículo 81 establece que los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales o profesionales estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Desde la perspectiva que ofrece la deslegalización operada por estos dos preceptos hemos de examinar los apartados treinta y seis a cincuenta y uno del artículo 1º del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, y el Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad.

El **apartado treinta y seis** modifica la letra c) del artículo 64.1 del RFIR, que establece los tipos de actividades económicas cuyos rendimientos se hallan sometidos a retención a cuenta, para añadir a las ya existentes la actividad de transporte de mercancías por carretera y la de servicio de mudanzas cuando determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva. El Gobierno de Navarra está facultado por el artículo 81.2 para determinar qué rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas se hallan sometidos a retención e ingreso a cuenta. Dicho precepto no dice de forma expresa y directa qué rendimientos se hallan sujetos a retención, pero implícitamente se encuentra establecido el deber de soportar la retención respecto de todos los sujetos pasivos que perciban rentas sujetas al impuesto, dado que impone el deber de retener sobre todas las personas y entidades que abonen dichas rentas, de donde resulta que cualquier renta sujeta al impuesto puede quedar sometida a retención cuando así se prevea reglamentariamente.

El **apartado treinta y siete** efectúa un ligero cambio respecto de los rendimientos no sujetos a retención. La regla general, coherente con la naturaleza y finalidad de los pagos anticipados del impuesto, consiste en que no están sujetas a retención las rentas exentas, tal como establece el artículo 64.3.a) del RFIR. La Ley Foral 18/2006 ha creado la exención de los dividendos y participaciones en beneficios hasta el importe máximo de 1.500 euros anuales [artículo 7.v) de la LFIR]. Es lógico que esa exención no afecte al deber de retención porque depende de una circunstancia no susceptible de ser conocida con facilidad por el pagador en el momento del abono de las rentas. El Gobierno de Navarra está habilitado, como hemos dicho antes, para determinar qué rentas quedan sometidas a retención a cuenta.

El **apartado treinta y ocho** incorpora dos nuevas letras, e) y f) al artículo 65.2 del RFIR, donde se relacionan determinados casos particulares de personas o entidades que quedan sometidas al deber de efectuar retenciones e ingresos a cuenta sobre las rentas que satisfagan. De este modo, con la nueva redacción se añaden a la enumeración actual los representantes de las entidades aseguradoras que operen en régimen de libre prestación de servicios y los de los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española. El desarrollo reglamentario es, también en este caso, conforme a la ley.

El **apartado treinta y nueve** sustituye la tabla de porcentajes de retención sobre rendimientos de trabajo contenida en el artículo 70.Uno del RFIR por la nueva tabla establecida por la disposición adicional vigésimo

tercera de la LFIR, según redacción dada a la misma por la Ley Foral 18/2006. Estos porcentajes pueden modificarse por normas reglamentarias, dado que la propia disposición adicional vigésimo tercera, en su apartado 4, los deslegaliza.

El **apartado cuarenta** modifica el apartado 2 del artículo 71.Dos del RFIR para efectuar un ajuste técnico, conforme con la ley, en la designación de las retribuciones en especie consistentes en aportaciones a sistemas de previsión social que, por ser deducibles de la base imponible del impuesto para determinar la base liquidable general, no se tendrán en cuenta a efectos de determinar el porcentaje de la tabla del artículo 71.Uno. En lugar de excluir, como hasta ahora, las aportaciones a sistemas de previsión social se omitirán las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de Planes de Pensiones y de Mutualidades de Previsión social, y por los tomadores de los seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en el artículo 77 de la Ley Foral 3/1988, incluidos los planes de previsión social empresarial, y cuyas contribuciones o aportaciones reduzcan la base imponible.

El **apartado cuarenta y uno** es, como el treinta y nueve, simple incorporación al reglamento de la tabla de porcentajes de retención en el caso de prestaciones por desempleo establecida por el apartado 2 de la disposición adicional vigésimo tercera de la LFIR, según redacción de la LF 18/2006.

El **apartado cuarenta y dos** modifica el apartado 5 del artículo 72 bis del RFIR, sobre procedimiento especial para determinar las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo en el supuesto de cambio de residencia del extranjero a territorio español. Se trata de una modificación meramente técnica consistente en sustituir la referencia al artículo 30 bis de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por el artículo 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

El **apartado cuarenta y tres** modifica el artículo 76.1 del RFIR para declarar que la exención de dividendos y participaciones en fondos propios de entidades establecida por la letra v) del artículo 7 de la LFIR no se tendrá en cuenta para calcular la base de retención de los expresados rendimientos. Esta norma es el complemento natural de la exclusión de los dividendos y participaciones exentos de la regla de no sujeción a retención de las rentas exentas, que hemos comentado más atrás.

El **apartado cuarenta y cuatro** contiene solamente un cambio de la numeración de un precepto aludido por el artículo 76.3 del RFIR.

El **apartado cuarenta y cinco** es igualmente un arreglo técnico del artículo 76.4 del RFIR. Se ha sustituido la expresión “los rendimientos anteriores” por “los rendimientos regulados en el apartado 3 del artículo 30 de la Ley Foral del Impuesto”, puesto que son los únicos rendimientos de capital mobiliario susceptibles de verse afectados por la reducción para corregir el efecto de la tarifa progresiva sobre su acumulación temporal, ya que los demás rendimientos de capital mobiliario quedan sometidos al tipo proporcional aplicable a la base liquidable especial del ahorro.

El **apartado cuarenta y seis** modifica la relación de sujetos pasivos sometidos a tipo de retención reducido sobre rendimientos de actividades profesionales contenida el apartado 1 del artículo 78 del RFIR. Se suprime la mención de los representantes garantizados de “Tabacalera S.A.” y se introducen los delegados comerciales de la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado. No hay nada que objetar a esta reforma.

El **apartado cuarenta y siete** adiciona un nuevo apartado 6 al artículo 78 del RFIR. En él se regula la retención del 1 por 100 que habrá de practicarse sobre las contraprestaciones satisfechas a los titulares de actividades de transporte de mercancías por carretera y de mudanzas que determinen su rendimiento neto con el método de estimación objetiva; y la comunicación liberadora que han de entregar dichos empresarios a sus clientes en caso de que su rendimiento se determine por estimación directa. Es materia propia del reglamento y su contenido es conforme con la ley.

El **apartado cuarenta y ocho** afecta al artículo 85.2 del RFIR que actualmente dispone que no existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta respecto a las “contribuciones satisfechas por los promotores de Planes de Pensiones, de Mutualidades de Previsión social y de Sistemas Alternativos que reduzcan la base imponible”. El precepto reformado exceptúa la obligación de retener respecto de “las contribuciones satisfechas por los promotores de Planes de Pensiones y de Mutualidades de Previsión Social, así como por los tomadores de los seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en el artículo 77 de la Ley Foral 3/1988, incluidos los planes de previsión social empresarial”. Se trata de una modificación paralela a la dispuesta por el apartado cuarenta, y merece el mismo juicio favorable que hemos emitido respecto de este último apartado.

El **apartado cuarenta y nueve** no representa novedad alguna porque unifica el plazo de presentación del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta, cualquiera que sea el soporte al que se incorpore: papel impreso o soporte directamente legible por ordenador. Es materia propia de un reglamento. El nuevo plazo es el mes de enero siguiente al año al que se refiera la declaración, pero no existe, como hemos dicho, verdadera novedad porque el artículo 1º del Decreto Foral 126/2005, de 10 de octubre, había establecido ya dicho plazo para presentar declaraciones informativas al disponer que “el plazo de presentación a la Hacienda Tributaria de Navarra de los modelos de declaración informativa anual, que a continuación se relacionan, con referencia a las operaciones que correspondan al año inmediato anterior, será el comprendido entre los días 1 y 31 de enero, ambos inclusive, de cada año.” Entre los modelos relacionados se encuentran los que han de presentarse según las distintas clases de retención o ingreso a cuenta.

El **apartado cincuenta** afirma que se modifica el apartado 3 del artículo 92 del RFIR. En dicho apartado se establece el importe del fraccionamiento de pago a cuenta del impuesto que deben realizar los empresarios y profesionales. El cambio afecta al método de cálculo del pago fraccionado basado en los rendimientos del año en curso. De la cantidad

resultante de aplicar el porcentaje reglamentario a los rendimientos netos obtenidos hasta final del trimestre se deducen los pagos anteriores y las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los rendimientos profesionales y sobre los rendimientos empresariales procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles urbanos. La nueva redacción permite deducir “las retenciones e ingresos a cuenta que les hayan sido practicados sobre los rendimientos de actividades empresariales y profesionales”. No tenemos objeción de legalidad sobre este punto, pero sí una observación de carácter técnico porque no es exactamente el apartado 3 del artículo 92 lo que se modifica, a pesar de que así lo dice la rúbrica del apartado cincuenta sobre el que versa este comentario, sino el apartado 3 de la modalidad segunda de las establecidas por el artículo 92.Uno del RFIR. Es cierto que el artículo 92 no tiene ningún otro apartado precedido por el número 3, pero consideramos que es preferible mencionar la referencia completa de la numeración del apartado afectado por la nueva redacción.

En fin, el **apartado cincuenta y uno** añade un nuevo apartado a la disposición transitoria tercera del RFIR, según el cual tampoco existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta del IRPF respecto de los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de periodos impositivos durante los cuales a la entidad que los distribuye le haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, de conformidad con lo establecido en la disposición transitoria vigésimo sexta de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. La exención de retención es conforme con el régimen jurídico tributario de dichas rentas, puesto que no están sujetas al IRPF.

C) Modificaciones relativas al procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad

El artículo 67 bis de la LFIR dispone que la deducción en la cuota del impuesto a que tienen derecho los sujetos pasivos que perciban pensiones de viudedad que tengan derecho a los complementos a que se refiere el artículo 50 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, puede

ser abonada anticipadamente si así se solicita al Departamento de Bienestar Social, Deporte y Juventud.

Para regular el procedimiento de solicitud y abono anticipado de la deducción se aprobó por el Gobierno de Navarra, a propuesta de los Consejeros de Bienestar Social, Deporte y Juventud y de Economía y Hacienda, el Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad, que ahora pretende reformarse a iniciativa del Consejero de Economía y Hacienda, previa consulta del Departamento de Bienestar Social, Deporte y Juventud, según establece el artículo 59.2 de la LFGNP.

El contenido del Decreto Foral que se pretende reformar y el de la propia reforma es principalmente de carácter procedimental y, por tanto, es materia apta para su regulación por un reglamento. Los preceptos que tienen alcance sustantivo son mera reproducción de lo establecido por la Ley Foral o necesaria consecuencia de ello, por lo que no cabe efectuar objeción de legalidad sobre el artículo segundo del proyecto examinado.

Sólo merece algún comentario el requisito, que se exige a los solicitantes del abono anticipado, de estar empadronados y tener el domicilio fiscal en Navarra con una antigüedad mínima de seis meses. El artículo 67 bis de la LFIR no establece tal condicionante, sino que dispone con carácter general que “se podrá solicitar del Departamento de Bienestar Social, Deporte y Juventud el abono de la deducción de forma anticipada”. A primera vista puede parecer *ultra vires* la creación por vía reglamentaria de un requisito no previsto por la ley, pero no lo es en este caso porque el derecho a la deducción sólo corresponde a los sujetos pasivos del IRPF navarro, es decir, sólo pueden ser titulares del derecho a la deducción y, por consiguiente, del derecho a solicitar el abono anticipado, las personas físicas que tienen su residencia habitual en Navarra, residencia cuya manifestación más frecuente y probablemente la única aplicable a personas que perciban pensiones de viudedad con derecho a complemento consiste en la permanencia en Navarra durante el mayor número de días del periodo impositivo, es decir, el mayor número de días del año.

No es necesario estar empadronado en Navarra para quedar sometido al IRPF foral, pero todo español o extranjero que viva en territorio español deberá estar empadronado en el Municipio en el que resida habitualmente y quien viva en varios Municipios deberá inscribirse en aquel en que habitara durante más tiempo al año, según ordena el artículo 15.1 de la Ley 7/1985, de 2 abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, aplicable en Navarra a esta materia en virtud de lo dispuesto por el artículo 10.2 de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio, de la Administración Local de Navarra. Por tanto, consideramos que el reglamento examinado no establece más que un requisito meramente formal o procedimental que no constituye alteración del ordenamiento sustantivo predispuesto por la LFIR en relación con este tema.

D) Disposiciones derogatoria y final

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

III. RECAPITULACION

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, y el Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad, contiene una serie

e de normas cuya promulgación se encuentra perfectamente justificada para adaptar el RFIR a diversas reformas que se han producido en la regulación del impuesto, especialmente las introducidas recientemente por la Ley Foral 13/2006 y por la Ley Foral 18/2006. En términos generales es técnicamente correcto y adecuado al ordenamiento jurídico, aunque llamamos la atención sobre las observaciones que hemos realizado, de legalidad sobre el apartado veintiuno, y de carácter formal respecto del apartado cincuenta, del artículo primero del proyecto.

IV. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que, una vez atendida la observación realizada al apartado veintiuno de su artículo primero, el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, y el Decreto Foral 127/2003, de 20 de mayo, por el que se regula el procedimiento para el abono anticipado de la deducción por pensiones de viudedad, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.