

Expediente: 28/2009

Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dictamen: 33/2009, de 24 de julio de 2009

DICTAMEN

En Pamplona, a 24 de julio de 2009,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente; don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario; y los Consejeros don Alfredo Irujo Andueza, don José Iruretagoyena Aldaz, 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 17 de junio de 2009 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 19.1, en relación con el artículo 16.1, ambos de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora, 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, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 8 de junio de 2009.

I.2ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral y contenido del expediente

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

1. Mediante Orden Foral 36/2009, de 16 de marzo, el Consejero de Economía y Hacienda ordenó la iniciación del procedimiento de elaboración de la norma, designando al Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra como órgano encargado de su elaboración y tramitación.

2. De acuerdo con la sugerencia contenida en el informe de 16 de marzo de 2009, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, el Consejero de Economía y Hacienda dictó Orden Foral 42/2009, de 20 de marzo, por la que se sometió a información pública el proyecto de Decreto Foral, mediante su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, que tuvo lugar en el boletín número 49, de 24 de abril.

4. El día 29 de mayo de 2009, el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad emitió informe en el que se afirma haber recibido dos observaciones verbales que, una vez valoradas, se estima oportuno incorporarlas al Proyecto.

5. Obran en el expediente sendas memorias normativa, justificativa, y organizativa, sin que en ellas conste la fecha ni su autor. Además se ha incorporado una memoria económica y un informe de impacto por razón de sexo, de 20 de abril de 2009, suscritos por el Director del Servicio de Desarrollo Legislativo y Fiscalidad.

6. El Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda informó el proyecto con fecha 1 de junio de 2009.

7. El proyecto se remitió a todos los departamentos del Gobierno de Navarra y fue examinado por la Comisión de Coordinación en la sesión celebrada el 4 de junio de 2009.

8. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por Acuerdo de 8 de junio de 2009, y previa propuesta del Consejero de Economía y Hacienda, tomó en

consideración el proyecto a efectos de la petición de emisión del preceptivo dictamen del Consejo de Navarra.

I.3ª. El proyecto de Decreto Foral

El Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, el Proyecto) comprende una exposición de motivos, un artículo que consta de cincuenta y seis apartados y una disposición final.

La *exposición de motivos* explica las razones por las cuales se considera necesario u oportuno reformar el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo.

La modificación resulta necesaria para adaptar el vigente texto reglamentario a determinadas reformas de los textos legales reguladores del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se han producido en los últimos meses. Concretamente, se citan en la exposición de motivos las reformas operadas por los siguientes textos normativos:

- El Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, que obliga a alterar determinadas remisiones contenidas en el Reglamento.
- La Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, que introdujo variaciones en la Ley Foral del Impuesto relativas a deducciones por pensiones de viudedad y a retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario, sobre los rendimientos del capital inmobiliario de inmuebles urbanos y sobre los incrementos patrimoniales resultantes de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva.

- Las modificaciones experimentadas por la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con su adaptación a la reforma contable y con la tributación de las operaciones vinculadas, que afecta a los rendimientos de actividades empresariales y profesionales gravados por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el articulado, constituido -como hemos dicho- por un solo artículo, se introducen cincuenta y seis reformas sobre el texto actual del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF), que serán comentadas posteriormente.

La disposición final establece la entrada en vigor del Decreto Foral, que se producirá el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El Proyecto sometido a consulta modifica el RIR, dictado en desarrollo de la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (hoy Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio), por lo que el dictamen del Consejo de Navarra tiene carácter preceptivo, de conformidad con el artículo 16.1.f) de la LFCN.

II.2ª. 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), regula, en sus artículos 58 a 63, el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el ámbito foral navarro.

De acuerdo con los preceptos citados, 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.

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”.

El procedimiento de elaboración del Proyecto se ha iniciado por el Consejero del Gobierno de Navarra competente en la materia, que designó como órgano responsable del procedimiento al Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra. Acompañan al proyecto una memoria justificativa, una memoria normativa, económica y una memoria organizativa, en las que se explica el contenido y se razona la conveniencia de la regulación y la adecuación de las medidas propuestas a los fines perseguidos. También se ha incorporado un informe de impacto por razón de sexo, en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 62 de la LFGNP.

El proyecto ha sido sometido a información pública, mediante publicación del anteproyecto en el Boletín Oficial de Navarra, al amparo de lo previsto por el artículo 61 de la LFGNP. Del informe del Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad, de 29 de mayo de 2009, se desprende que en el periodo de información pública se recibieron dos alegaciones verbales que se ha estimado oportuno incluir en el proyecto. Se trata de las modificaciones del artículo 8º.B).1.a) y del artículo 60.4 del Reglamento.

También ha sido informado por la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, ha sido remitido a todos los Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y ha sido examinado en la sesión de la Comisión de Coordinación celebrada el 4 de junio de 2009.

De todo ello se deriva que, en términos generales, el proyecto sometido a dictamen se ha tramitado de acuerdo con la normativa vigente.

II.3ª. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

Al amparo de la disposición adicional 1ª de la CE, el artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (desde ahora, LORAFNA), reconoce a Navarra la potestad para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el correspondiente Convenio Económico.

Por lo tanto, la Comunidad Foral tiene competencia para regular los tributos en particular y las cuestiones generales, tanto sustantivas, como procedimentales, que afectan a todos los tributos. La expresión "régimen tributario" que utiliza el artículo 45 de la LORAFNA, acorde con la tradición foral, es el vehículo de actualización en el marco constitucional de la competencia plena que siempre ha ostentado Navarra para configurar su propio ordenamiento tributario, dentro de los límites que impone el Convenio Económico para articular y coordinar el ordenamiento tributario foral con el del Estado.

En uso de la citada competencia se aprobó el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio (en adelante, TRLFIR) en el que se autorizó al Gobierno de Navarra para regular las materias contenidas en el RFIR que ahora se va a reformar.

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con los artículos 2, 7.12 y 55 de la LFGNP, el Gobierno de Navarra ejerce la potestad reglamentaria, y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 12.3 y 55.2 de la LFGNP).

En consecuencia, el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RIRPF se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado.

II.4ª. Marco normativo

Según se desprende de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común -singularmente de sus artículos 51 y 62.2-, así como de la LFGNP -en particular, el artículo 56-, el ejercicio de la potestad reglamentaria de la Comunidad Foral de Navarra debe ejercerse con respeto a los principios de constitucionalidad, legalidad y jerarquía normativa, de tal modo que las disposiciones reglamentarias no pueden infringir la Constitución Española, la LORAFNA, las demás leyes ni aquellas otras disposiciones de carácter general de superior rango. Tampoco pueden regular materias reservadas a otras normas de superior jerarquía, ni establecer la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de los derechos individuales, so pena de incurrir en vicio de nulidad de pleno derecho.

El proyecto de decreto foral dictaminado desarrolla algunas de las disposiciones del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio (en adelante, TRIRPF), en su redacción actualmente vigente, y es este texto legal el que contiene los parámetros que han de servir de contraste para concluir sobre su adecuación al ordenamiento jurídico.

II.5ª. Examen del contenido del Proyecto

A) Justificación

La norma que se pretende aprobar afirma estar justificada por las razones indicadas al analizar su contenido en el apartado I.3ª de este dictamen. Se ha cumplido así el mandato legal de motivar la norma reglamentaria.

B) Modificaciones introducidas en el RFIRPF

El artículo único del Proyecto consta de cincuenta y seis apartados en los que se contienen sendas modificaciones de diversos aspectos del

RIRPF. Algunas de las modificaciones están destinadas a actualizar las referencias a la numeración de textos legales y denominaciones que han experimentado reformas desde el momento en que se aprobó el RIRPF. Son las siguientes y ninguna de ellas presenta duda alguna acerca de su legalidad:

- a) El apartado seis, que actualiza la referencia del artículo 14 del RIRPF al vigente artículo 25.3 del TRIRPF.
- b) El apartado siete, que actualiza la referencia del artículo 17.2º del RIRPF a la vigente disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- c) El apartado quince, que actualiza la referencia del artículo 49 del RIRPF a la vigente disposición adicional decimoquinta del TRIRPF.
- d) El apartado dieciséis, que actualiza el artículo 52.4 para adaptarlo a la denominación actual del Director del Servicio de Tributos Directos, Sanciones y Requerimientos (antes Director del Servicio de Tributos).
- e) El apartado dieciocho, que actualiza la referencia del artículo 57 bis del RIRPF al vigente artículo 68.1 y 68.2 del TRIRPF, así como las remisiones al Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social y a la denominación de los Departamentos del Gobierno de Navarra.
- f) El apartado diecinueve, que actualiza la referencia del artículo 59.1 del RIRPF al vigente artículo 85 del TRIRPF.
- g) El apartado veintitrés, que actualiza la referencia del artículo 62.16 del RIRPF a los vigentes artículo 30.1.g) y disposición adicional vigésimo segunda del TRIRPF.
- h) El apartado treinta y uno, que actualiza la referencia del artículo 62 bis.1.e) del RIRPF al vigente artículo 35.2 del Código de Comercio,

sustituyéndola por la que ahora se realiza al artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

- i) Los apartados treinta y dos y treinta y tres, que actualizan sendas alusiones del artículo 62 ter.2.A.a) y del artículo 62 ter.3.B) del RIRPF a la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, para referirla al vigente TRIRPF.
- j) El apartado treinta y cinco, que actualiza la referencia del artículo 65.2.d).4º del RIRPF a la vigente disposición adicional decimoséptima del TRIRPF.
- k) El apartado treinta y seis, que actualiza la referencia del artículo 65.2.e) del RIRPF a la vigente disposición adicional decimoséptima del TRIRPF.
- l) El apartado treinta y siete, que actualiza la referencia del artículo 65.2.f) del RIRPF a la vigente disposición adicional decimoctava del TRIRPF.
- m) El apartado treinta y nueve, que actualiza la referencia del artículo 65.2.f) del RIRPF al vigente artículo 80.9 del TRIRPF.
- n) El apartado cincuenta y uno, que actualiza la referencia del apartado 7 de la disposición adicional segunda del RIRPF a la denominación actual de los organismos que integran la estructura del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.
- o) El apartado cincuenta y tres, que actualiza las remisiones de la disposición adicional quinta del RIRPF a los vigentes artículos 85.1 y 2 del TRIRPF y 35.2 del Código de Comercio.
- p) El apartado cincuenta y cinco, que actualiza la remisión de la disposición transitoria sexta del RIRPF a la vigente disposición transitoria sexta del TRIRPF.

El resto de las reformas tiene contenido sustantivo y serán analizadas siguiendo el orden en que se inserten en los distintos apartados del artículo único del Proyecto.

El apartado uno modifica el artículo 2 bis del RIRPF para adaptarlo a la modificación experimentada por la exención de las becas públicas y las concedidas por entidades sin fin de lucro, en virtud de la Ley Foral 2/2008, de 24 de enero, que estableció ciertos requisitos relativos a las becas de formación de personal investigador, en consonancia con lo dispuesto por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación; y, además, incluyó las becas a funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones Públicas y al personal docente e investigador de las universidades, así como a las becas para la formación de tecnólogos en Centros Tecnológicos, en Universidades o en empresas. Se modifica la rúbrica del artículo y se establecen los requisitos a que queda condicionada la exención, haciéndose todo ello dentro del marco de la habilitación legal prevista por el artículo 7.h) del TRIRPF.

El apartado dos modifica la letra b) del artículo 8.A).2 del RIRPF y eleva de 0,29 euros a 0,32 euros por kilómetro recorrido el importe exceptuado de gravamen en caso de asignaciones para gastos de locomoción de los perceptores de rendimientos de trabajo. Para efectuar esta reforma el Gobierno de Navarra cuenta con la habilitación que le otorga el artículo 14.1.d) del TRIRPF.

El apartado tres modifica el número 1º del artículo 8.A).3.a) del RIRPF, relativo a la excepción de gravamen de las asignaciones para gastos de manutención y estancia, y la reforma consiste en introducir una previsión específica para los gastos de estancia de los conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera. La modificación está igualmente amparada por lo previsto en el artículo 14.1.d) del TRIRPF.

Una modificación similar a la del apartado dos (elevación del valor asignado al kilómetro recorrido hasta 0,32 euros) se contiene en el apartado cuatro que modifica el segundo párrafo del artículo 8.B).1.a) del RIRPF,

donde se contienen las reglas especiales aplicables a las relaciones laborales especiales de carácter dependiente.

El apartado cinco modifica la letra a) del artículo 10.3 del RIRPF, para adecuarlo a la ley en los términos que se derivan de la Sentencia de 9 de julio de 2008, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, por la que se estima la cuestión de ilegalidad planteada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en relación con el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, y se declara que tal precepto es nulo de pleno derecho en el inciso en el que establece "... cuando puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión". La nulidad es igualmente predicable del texto homólogo del precepto foral, por lo que la modificación que ahora se realiza es conforme a Derecho.

El apartado ocho modifica la letra c) del artículo 20.1 del RIRPF para introducir una precisión técnica (que los derechos de uso o disfrute vitalicio cuya contraprestación goza de la reducción prevista por el artículo 32.2 de la TRIRPF son aquellos a los que se refiere el artículo 30.3.f) del TRIRPF). Se trata de una aclaración ajustada a lo dispuesto por la ley.

El apartado nueve modifica el artículo 25 del RIRPF para adaptarlo a las modificaciones experimentadas por la normativa mercantil y contable que ha establecido una nueva clasificación o nomenclatura de los grupos de elementos que constituyen el activo del balance. La reforma obliga a sustituir los conceptos "inmovilizado material o inmaterial" por su equivalente actual que son los elementos del inmovilizado material, el intangible y las inversiones inmobiliarias. La reforma es de carácter técnico y ajustada a la legalidad vigente.

Similar reforma, sin tacha de legalidad, se efectúa por los apartados nueve a trece en los artículos 26.1, 27.c), 28.1.b) y 30.1 del RIRPF, para adaptar el Reglamento a los nuevos conceptos de inversiones inmobiliarias e intangible de vida útil definida, e incorporar el concepto de cifra de negocios del Código de comercio.

El apartado catorce añade un apartado 3 al artículo 32 del RIRPF sobre el ámbito de aplicación de la estimación objetiva, ordenando computar en la cifra de volumen de ingresos limitativa de la aplicación del régimen las operaciones realizadas por empresas similares pertenecientes a familiares cercanos cuando operen bajo una misma dirección. La norma se dicta en aplicación de lo establecido por la regla 3ª del artículo 36.1 del TRIRPF y es ajustada a Derecho.

El apartado diecisiete modifica el artículo 56 del RIRPF en cuanto se refiere al importe de las rentas por debajo del cual no existe obligación de declarar, aclarando que dichos límites se refieren a sujetos que no compongan una unidad familiar y a aquéllos que, componiéndola, no opten por la sujeción conjunta al Impuesto. El artículo 82 del TRIRPF establece que estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este impuesto los sujetos pasivos que obtengan rentas sometidas al mismo, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, por lo que la modificación es conforme al ordenamiento jurídico.

El apartado dieciocho (además de actualizar referencias numéricas, tal como antes hemos indicado) modifica el artículo 57 bis del RIRPF que desarrolla la deducción por pensiones de viudedad, para adaptar el texto reglamentario a la modificación operada en el TRIRPF por la Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre. Concretamente, se regula la deducción aplicable a los sujetos pasivos que perciban pensiones de viudedad de la Seguridad Social en su modalidad contributiva y que también perciban otras pensiones concurrentes; y la deducción a que tienen derecho los sujetos pasivos que perciban pensiones de viudedad del Seguro Obligatorio de Vejez e Invalidez. En todos los casos, la redacción del Proyecto se adecua a lo dispuesto por la ley.

El apartado veinte modifica el artículo 60.4 del RIRPF para introducir en él las condiciones en que pueden realizarse mediante técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos cualesquiera actuaciones de colaboración social y no sólo, como se dice ahora, la presentación de comunicaciones, declaraciones-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de

terceras personas. Existe una habilitación legal específica al Consejero de Economía y Hacienda para que regule mediante Orden Foral esta materia (disposición adicional séptima de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en adelante LFGT), así como una autorización genérica para que el Gobierno de Navarra dicte las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de dicha Ley Foral (disposición final segunda de la LFGT), por lo que no existe impedimento legal alguno para modificar el RIRPF en el sentido indicado.

El apartado veintiuno modifica el artículo 62.1 del RIRPF en relación con la información que han de proporcionar a la Administración tributaria las entidades que concedan o intermedien en la concesión de préstamos, ya sean hipotecarios o de otro tipo, o intervengan en cualquier otra forma de financiación de la adquisición de un bien inmueble o de un derecho real sobre un bien inmueble (hasta ahora sólo las entidades que concedan préstamos hipotecarios para la adquisición de viviendas), añadiendo además algunos datos a los que el reglamento actual no alude (referencia catastral y valor de tasación del inmueble). El Gobierno de Navarra cuenta con habilitación suficiente para dictar esta norma, al amparo del artículo 103.2 de la LFGT.

También desarrollan la obligación de proporcionar otro tipo de informaciones y disponen de cobertura legal suficiente los apartados veintidós a veinticuatro y veintiséis a treinta que modifican, respectivamente, los siguientes apartados del artículo 62 del RIRPF:

a) El apartado 7, al que se añade la declaración informativa anual de cuentas abiertas en bancos, cajas de ahorros, cooperativas de crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio.

b) El apartado 10, al que se incorpora la declaración informativa anual que han de presentar los representantes de los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española.

c) El apartado 11, en el que se introducen reformas contenidas en los nuevos párrafos tercero (se añade la declaración informativa anual de las sociedades de inversión de capital variable en los supuestos a que se refiere el artículo 32.7 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva), séptimo (se añade la declaración informativa anual de los representantes de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios en el tráfico de valores emitidos en el extranjero o de instrumentos derivados constituidos en el extranjero), noveno (se añade el porcentaje de participación y el rendimiento de cada operación a los datos que deben constar en las declaraciones). Y se añaden dos nuevos párrafos: el décimo (sobre la obligación de suministrar a la Administración tributaria la información a que se refiere el apartado 3 de la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social) y el undécimo, que establece que la obligación de informar a que se refiere el apartado 11, que estamos comentando, se entenderá cumplida, respecto de las operaciones sometidas a retención comprendidas en el mismo, con la presentación de la relación de perceptores, ajustada al modelo oficial del resumen anual de retenciones correspondiente. Todas estas modificaciones se realizan con habilitación legal suficiente y son conformes al ordenamiento jurídico.

d) El nuevo apartado 17, donde se desarrolla la obligación de las entidades de crédito y las entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de presentar una declaración informativa anual sobre el saldo a 31 de diciembre de los créditos y préstamos por ellas concedidos, conforme a lo establecido por el apartado 6 de la disposición adicional cuarta del TRIRPF. Esta disposición adicional establece un mandato y habilitación específicos al Consejero de Economía y Hacienda para establecer el modelo, plazo, forma de presentación y contenido de esa declaración, sin que exista obstáculo jurídico para que esta tarea sea cumplimentada por el Gobierno de Navarra, titular de la potestad reglamentaria y destinatario de la autorización especial contenida en el artículo 103 de la LFGT, a través de la modificación del RIRPF.

e) El nuevo apartado 18, que desarrolla la obligación de presentar la declaración informativa anual prevista por la disposición adicional séptima del TRIRPF y que afecta a las entidades depositarias de valores mobiliarios, a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, a las entidades comercializadoras en España y a los representantes de las entidades gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, y a las entidades aseguradoras y a los representantes de las entidades aseguradoras que operen en régimen de libre prestación de servicios. Son aplicables a este apartado los mismos comentarios que hemos efectuado al apartado 17.

f) El nuevo apartado 19, que regula la obligación de presentar declaración anual por parte de las entidades públicas o privadas que concedan o reconozcan subvenciones, indemnizaciones o ayudas derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas o forestales.

g) El nuevo apartado 20, que desarrolla la obligación de las compañías prestadoras de los suministros de energía eléctrica de presentar una declaración anual con información sobre los contratos de suministro de energía eléctrica y los inmuebles en que se recibe el suministro, de acuerdo con lo establecido por la Ley Foral 12/2006, de 21 de noviembre, del Registro de la Riqueza Territorial y de los Catastros de Navarra.

h) El apartado 21, que no significa más novedad que la de incorporar el texto que antes se contenía en el apartado 17 del artículo 62 del RIRPF.

El apartado treinta y cuatro adiciona un apartado 3 al artículo 62 quater del RIRPF que desarrolla la información respecto de determinadas operaciones con participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda, para aclarar que en caso de instrumentos de deuda emitidos al descuento a un plazo igual o inferior a doce meses, las obligaciones de información previstas se entienden referidas a los titulares en el momento del reembolso o amortización de los valores. Nada hay que objetar a este precepto.

El apartado treinta y seis modifica las tablas de tipos de retención contenidas en el artículo 71.Uno del RIRPF para eliminar el primer tramo de

la tabla general, dado que se eleva a 11.250 euros la obligación de declarar, y efectuar una modificación en la tabla aplicable a los trabajadores en activo discapacitados que responde a la misma finalidad.

El apartado cuarenta modifica la tabla de tipos de retención sobre prestaciones por desempleo, contenida en el artículo 71.Tres.5 del RIRPF, para adaptarla igualmente al nuevo límite de la obligación de declarar.

El apartado cuarenta y uno modifica el artículo 73 del RIRPF para adaptarlo a la modificación del tipo de retención sobre rendimientos del capital mobiliario establecida por la disposición adicional vigésima novena del TRIRPF, según redacción dada por la Ley Foral 22/2008, de 24 de diciembre.

El apartado cuarenta y dos añade un apartado 6 al artículo 76 del RIRPF para regular la retención que debe practicarse en caso de que haya de practicarse ajuste secundario por aplicación del valor normal de mercado en operaciones vinculadas, en particular cuando se trata de operaciones entre la sociedad y sus socios o partícipes. Es una reforma requerida para adaptar las retenciones a la reforma operada en la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades por la Ley Foral 18/2006, de 27 de diciembre.

El apartado cuarenta y tres modifica el artículo 78.1.c) del RIRPF para sustituir su texto actual (“agentes de seguros y corredores de seguros que utilicen los servicios de subagentes o colaboradores mercantiles”) por el de “mediadores de seguros que utilicen los servicios de auxiliares externos”, que se adecua a la normativa vigente sobre mediadores de seguros. Es una modificación puramente técnica, sin tacha de legalidad.

Los apartados cuarenta y cuatro a cuarenta y siete modifican, respectivamente, los artículos 79, 82, 83 y 84.2 del RIRPF para adecuar el importe de las retenciones que en ellos se regulan a los tipos o porcentajes que se establecen en la versión actualmente vigente del texto legal que los regula, es decir, el TRIRPF. Son conformes a la ley.

El apartado cuarenta y ocho añade un apartado 2 al artículo 86 del RIRPF para contemplar el ingreso a cuenta sobre retribuciones en especie del capital mobiliario que ha de practicarse en caso de que se proceda al ajuste secundario del que hemos hablado más atrás. Se ajusta al ordenamiento jurídico.

El apartado cuarenta y nueve añade un apartado 2 al artículo 86 del RIRPF para excepcionar de la obligación de realizar pagos fraccionados a cuenta a los sujetos pasivos por las actividades de transporte de mercancías por carretera o de servicio de mudanzas, por haber quedado sujetos a retención sobre sus ingresos. La reforma se encuentra amparada por la habilitación al Gobierno de Navarra contenida en el artículo 80.2 del TRIRPF.

El apartado cincuenta modifica el apartado 2 de la regla primera del artículo 92.Uno del RIRPF, para corregir la versión actual que restringe las retenciones deducibles sobre los pagos fraccionados soportados sobre rendimientos empresariales a los procedentes del arrendamiento de bienes inmuebles urbanos, sin que resulte clara la justificación de tal restricción. En cualquier caso, la reforma se halla amparada por lo establecido en el artículo 80.2 del TRIRPF.

El apartado cincuenta y dos modifica la disposición adicional tercera del RIRPF, para adecuar su redacción a la reforma contable en los términos expresados más atrás al comentar el apartado nueve.

El apartado cincuenta y cuatro añade una nueva disposición adicional undécima al RIRPF, del siguiente tenor:

“A los exclusivos efectos de lo establecido en el artículo 54 de la Ley Foral del Impuesto, se entenderá que no proceden de entidades vinculadas con el contribuyente los rendimientos del capital mobiliario previstos en el artículo 29 de dicha Ley Foral, satisfechos por las entidades previstas en el artículo 1.2 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre Adaptación del Derecho vigente en materia de Entidades de Crédito al de las Comunidades Europeas, cuando no difieran de los que hubieran sido ofertados a otros colectivos de similares características a las de las personas que se consideran vinculadas a la entidad pagadora”.

La razón de ser del artículo 54 del TRIRPF reside en que los rendimientos del ahorro (entre los que se encuentran los intereses y los dividendos) tributan al tipo proporcional del 18%, en lugar de aplicárseles la escala progresiva que alcanza hasta el 42%. Tienen un trato fiscal privilegiado y el privilegio es mayor para los intereses porque los dividendos soportan, además del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades. Una norma de este tenor puede provocar la descapitalización de las empresas porque los socios estarán dispuestos a sustituir las aportaciones a fondos propios por préstamos a la sociedad. Para evitarlo, el citado artículo 54 establece literalmente lo siguiente:

“No obstante, de entre los rendimientos del capital mobiliario previstos en el artículo 29 de esta Ley Foral, los procedentes de entidades vinculadas con el sujeto pasivo se integrarán en la parte general de la base imponible.”

Son operaciones vinculadas las realizadas entre una sociedad y sus socios o partícipes cuando la participación sea igual o superior al 5 por 100, o al 1 por 100 si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado (artículo 28 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades).

En opinión de este Consejo de Navarra, la nueva disposición adicional undécima modifica, sin tener rango suficiente para hacerlo, lo dispuesto por el artículo 54 del TRIRPF, en beneficio de los socios que tengan participaciones significativas en entidades financieras. Esta reforma sólo es posible hacerla mediante Ley Foral, por lo que consideramos que el apartado cincuenta y cuatro del Proyecto incurre en nulidad de pleno derecho, sin que pueda enervar esta nulidad el hecho de que el Estado haya incorporado una modificación similar en el reglamento estatal del impuesto.

El apartado cincuenta y seis añade una nueva disposición transitoria séptima al RIRPF, en la que se desarrolla lo establecido por la disposición adicional trigésima primera sobre ampliación del plazo de reinversión en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual con posterioridad a que se hayan satisfecho cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual. Su contenido es conforme a Derecho.

C) Entrada en vigor

La disposición final única del Proyecto establece la entrada en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, sin que le sea oponible objeción de legalidad alguna.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que, a excepción de lo establecido en el apartado cincuenta y cuatro de su artículo único, el proyecto de Decreto Foral, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.