

Expediente: 26/2010

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

Dictamen: 24/2010, de 10 de mayo

DICTAMEN

En Pamplona, a 10 de mayo de 2010,

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 Julio Muerza Esparza, 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 14 de abril de 2010 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, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en sesión celebrada el día 12 de abril de 2010.

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 26/2010, de 2 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. Posteriormente, el Consejero de Economía y Hacienda dictó Orden Foral 28/2010, de 8 de marzo, por la que se dio audiencia a diversas instituciones y organizaciones en el procedimiento de elaboración 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 Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre

5. Obran en el expediente una memoria normativa, una memoria organizativa y una memoria justificativa, 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, ambos de 10 de marzo de 2010, 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 30 de marzo de 2010.

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 8 de abril de 2010.

8. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por Acuerdo de 12 de abril de 2010, 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, con expresa justificación y declaración de urgencia a efectos de lo establecido en el párrafo 2 del artículo 22 de la LFCN.

I.3ª. El proyecto de Decreto Foral

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, el proyecto) comprende una exposición de motivos, dos artículos 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 y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Básicamente, la reforma resulta necesaria para adaptar el vigente texto reglamentario a determinadas modificaciones que se han producido en la normativa de régimen común de ambos impuestos en la materia relativa al suministro de información por entidades financieras y a la obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, a cargo de la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro, Compensación y Liquidación de Valores en los supuestos relacionados con determinados préstamos de valores.

Se estima conveniente que en estos aspectos formales de la gestión de ambos impuestos exista la debida coordinación con las normas estatales porque los sistemas de información de las administraciones públicas con competencias gestoras de los impuestos sobre la renta necesitan ser integrados con el fin de que todas ellas dispongan de los datos necesarios para el adecuado control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el articulado, constituido —como hemos dicho— por dos artículos, se introducen, respectivamente, cuatro reformas sobre el texto actual del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y una reforma en el vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, 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 Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dictado en desarrollo y ejecución 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). También modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, dictado en desarrollo y ejecución de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, 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), 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 de la Comunidad Foral de Navarra.

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, una memoria 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 la audiencia de los ciudadanos, por medio de entidades legalmente reconocidas, relacionadas con el objeto de regulación, que los agrupan o los representan. En concreto, se ha remitido el Proyecto a la Cámara Navarra de Comercio e Industria, a la Confederación de Empresarios de Navarra (CEN), a la Unión de Agricultores y Ganaderos de Navarra (UAGN), a EuskalHerriko Nekazarien Elkarte (EHNE), a la Asociación de Transportistas Discrecionales de Navarra (TRADISNA) y a la Asociación Navarra de Empresarios de Transportes por Carretera (ANET). Se ha dado así cumplimiento a lo ordenado por el artículo 60 de la LFGNP.

Se deduce de la memoria justificativa que obra en el expediente que se ha recibido una alegación de la Cámara Navarra de Comercio e Industria que no sugiere ningún cambio en el Proyecto, sino que se limita a realizar una observación sobre la distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra en orden a la facultad de recabar información de los obligados tributarios.

El proyecto 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 en la sesión celebrada el 8 de abril de 2010.

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

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

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), al amparo de la disposición adicional primera de la Constitución Española, 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 los aspectos comunes o generales, tanto sustantivos, como procedimentales, que afectan a todos o a un conjunto de ellos. 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 cuya disposición adicional cuarta se establecen determinadas obligaciones de suministro de información a efectos tributarios, encomendándose al reglamento su desarrollo. Entre otras cláusulas más específicas, se establece en la citada disposición adicional cuarta que los sujetos pasivos por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen.

A su vez, el artículo 88 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LFIS), autoriza el desarrollo reglamentario de las obligaciones de practicar retenciones e ingresos a

cuenta y, en concreto, dispone que reglamentariamente se establecerán los supuestos en los que no existirá obligación de efectuar retención.

Estas remisiones legales son bastantes para dar cobertura a las reformas que van a introducirse en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades.

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 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 lo establecido en la disposición adicional cuarta del TRIRPF, y en el artículo 88 de la LFIS, y son esos textos legales los que contienen los parámetros que han de servir de contraste para enjuiciar 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 Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo primero del proyecto introduce modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y consta de cuatro apartados en los que se modifica la regulación de determinadas obligaciones de suministro de información que afectan a ciertas personas físicas y jurídicas. Como es sabido, en Navarra no existe un reglamento general en el que se contemplen las obligaciones de información, sino que es en el contexto de la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde se encuentra esa normativa general que afecta a sujetos pasivos tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre Sociedades. Mientras no se apruebe esa reglamentación común a todos los impuestos, se acomoda al principio de seguridad jurídica la regulación unificada de las obligaciones de información, aunque su ubicación sistemática no sea la más correcta. En cualquier caso, no nos enfrentamos en este momento a una regulación global de los deberes de suministro de información, sino a la modificación de algunos aspectos concretos y parciales de la normativa ya existente, por lo que no cabe oponer objeción alguna al método empleado.

El **apartado uno** del artículo primero del proyecto modifica el artículo 62.1.e) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF), en el que se enumeran las obligaciones de suministro de información de 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. La modificación afecta a la letra e) que actualmente se refiere al importe total del préstamo u operación y a las cantidades que se hayan satisfecho en el año en concepto de intereses y de amortización del capital. Se añaden los “demás gastos de financiación”.

La modificación es conforme con el ordenamiento jurídico.

El **apartado dos** del artículo primero del proyecto modifica el artículo 62.10 del RIRPF, donde actualmente se regulan obligaciones de suministro de información de entidades gestoras de los fondos de pensiones, de promotores de planes de pensiones que efectúen contribuciones a ellos, de empresas o entidades que satisfagan contribuciones o aportaciones para hacer frente a los compromisos por pensiones, de mutualidades de previsión social y de 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.

La modificación afecta a las empresas o entidades que satisfagan contribuciones o aportaciones para hacer frente a los compromisos por pensiones y consiste en excluir de la obligación a las empresas y entidades que efectúen contribuciones a los planes de previsión social empresarial. Aunque en ningún caso cabría oponer objeción a esta reforma, habida cuenta de la habilitación legal para reglamentar las obligaciones de información, no estorba decir que no supone una modificación real de la situación existente porque la información sobre planes de previsión social empresarial está también contemplada en el apartado 15 del artículo 62 del RIRPF, que continúa con su redacción actual.

El **apartado tres** del artículo primero del proyecto modifica el artículo 62.17 del RIRPF, donde se regulan obligaciones de información de las entidades de crédito y las demás entidades que, de acuerdo con la normativa vigente, se dediquen al tráfico bancario o crediticio.

La reforma implica dos modificaciones sobre este precepto que, en la actualidad, obliga a informar sobre los créditos y préstamos concedidos por las entidades citadas.

En primer lugar, se establece un techo o límite de 6.000 euros, de forma que sólo habrá obligación de suministrar información periódica de aquellos créditos y préstamos con saldo superior a dicha cifra.

En segundo lugar, se establece una nueva obligación de informar sobre las imposiciones, disposiciones de fondos y cobros en moneda metálica o billetes de banco cuando su importe sea superior a 3.000 euros. En este caso se efectúa, además, una habilitación al Consejero de Economía y Hacienda para ampliar el objeto de la información a “cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información que establezca la orden foral por la que se apruebe el modelo correspondiente”. Entiende este Consejo de Navarra, apoyado en el principio de seguridad jurídica, que conviene mejorar la redacción de este inciso para no dar lugar a dudas en su interpretación.

Las modificaciones contenidas en este apartado son conformes con el ordenamiento jurídico.

El **apartado cuatro** del artículo primero del proyecto añade un nuevo apartado al artículo 62 del RIRPF, al que asigna el número 21 (pasando a ser apartado 22 el actual apartado 21). El nuevo apartado obliga a las entidades bancarias o de crédito y demás entidades que presten el servicio de gestión de cobros a través de tarjetas crédito o de débito a empresarios y profesionales establecidos en España a presentar una declaración informativa anual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos a este sistema cuando el importe neto anual de los mencionados cobros exceda de 3.000 euros. Se establece asimismo el contenido de la declaración y se autoriza a concretar la información mediante orden foral, utilizando para ello la misma redacción ambigua que hemos sugerido mejorar a propósito del comentario al apartado tercero. Por lo demás, el precepto no suscita objeciones jurídicas.

C) Modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

El artículo segundo, en un apartado que, a pesar de ser único está designado con el número “Uno”, añade “un nuevo número 25 al artículo 34 del Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades”. Este enunciado es susceptible de una precisión técnica, pues lo que se reforma no es el articulado del Decreto Foral 282/1997, sino el del propio Reglamento del impuesto que fue aprobado por el Decreto Foral mencionado.

La modificación consiste en añadir un nuevo supuesto de excepción a la obligación de practicar retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en determinadas operaciones propias del tráfico de la Sociedad de Gestión de los Sistemas de Registro Compensación y Liquidación de Valores.

Por una parte, se exceptúan de retención las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciba dicha sociedad por los préstamos de valores realizados en cumplimiento de lo establecido en el artículo 57 del Real Decreto 116/1992, de 14 de febrero, sobre representación de valores por medio de anotaciones en cuenta y compensación y liquidación de operaciones bursátiles.

Por otro lado, tampoco se practicará retención sobre las remuneraciones y compensaciones que pague a los prestamistas la referida sociedad por los préstamos de valores recibidos en el marco de lo previsto por el citado artículo 57, sin que la excepción afecte a las entidades que medien en el pago de dichas remuneraciones.

La nueva norma tiene amparo legal en el apartado 5 del artículo 88 de la LFIS, donde se dice que reglamentariamente se establecerán los supuestos en los que no existirá obligación de efectuar retención. La modificación es conforme a Derecho.

D) Entrada en vigor

Para concluir, la disposición final única ordena la entrada en vigor del Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra. Nada tenemos que objetar a esta norma.

III. CONCLUSIÓN

El Consejo de Navarra considera que 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 Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Decreto Foral 282/1997, de 13 de octubre, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento