

Expediente: 10/2011

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

Dictamen: 12/2011, de de marzo

DICTAMEN

En Pamplona, a 21 de marzo de 2011,

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 y don Eugenio Simón Acosta,

siendo ponente don Alfredo Irujo Andueza,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación de la consulta

El día 24 de febrero de 2011 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 21 de febrero de 2011.

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 4/2011, de 25 de enero, 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. Con fecha de 3 de febrero de 2011, el Director del Servicio de Gestión del IRPF y Patrimonio, propuso unos cambios en el proyecto de Decreto Foral.

3. El Consejero de Economía y Hacienda dictó Orden Foral 8/2011, de 4 de febrero, 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.

4. 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 han incorporado un informe sobre la estimación del coste, que cuenta con la conformidad del Servicio de Intervención General, así como un informe de impacto por razón de sexo, ambos de 14 de febrero de 2011, suscritos por el Director del Servicio de Desarrollo Legislativo y Fiscalidad.

5. El Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda informó el proyecto con fecha 15 de febrero de 2011.

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 17 de febrero de 2011.

8. Finalmente, el Gobierno de Navarra, por Acuerdo de 21 de febrero de 2011, 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 (en adelante, el proyecto) comprende una exposición de motivos, un artículo único 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, indicando que el propósito principal es efectuar el desarrollo reglamentario de las modificaciones que la Ley Foral 23/2010, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, ha introducido en el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, realizándose, además, otros cambios en la materia de la estimación directa simplificada y de la obligación de efectuar pagos fraccionados.

En lo tocante al primer aspecto, se incorporan cinco modificaciones.

La primera es consecuencia de la supresión del último párrafo del artículo 7.c) 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, TRLFIR) y consiste en la derogación del artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo (en adelante, RIRPF), que se ocupaba de desarrollar aquel precepto legal.

La segunda, tiene su razón de ser en la adición de la letra d) al artículo 15.2 del TRLFIR, en virtud de la cual no tienen la consideración de retribución en especie las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros

para el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales, estableciéndose los requisitos de las fórmulas indirectas de pago mediante la entrega a los trabajadores de tarjetas u otros medios electrónicos.

La tercera consiste en considerar las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los supuestos de arrendamientos de viviendas con opción de compra con compromiso firme de ejercer la opción, como cantidades destinadas a la adquisición de viviendas.

La cuarta está relacionada con los cambios introducidos en la tributación de las reducciones de capital y de las distribuciones de la prima de emisión de las sociedades de inversión de capital variable que tengan por finalidad la devolución de aportaciones, con la consideración del importe obtenido como rendimiento de capital mobiliario y con la consiguiente obligación de practicar retención sobre ese rendimiento.

La quinta, finalmente, se produce para la aplicación de la deducción por inversión en empresas jóvenes e innovadoras establecida por el nuevo artículo 62.11 del TRLFIR.

Por otra parte -sigue la exposición de motivos- se clarifica la determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales a las que sea de aplicación la estimación directa simplificada, precisándose que no son deducibles ni las provisiones ni las pérdidas por deterioro.

Se efectúan, asimismo, dos modificaciones en los pagos fraccionados, elevándose la cifra mínima de los rendimientos netos a tener en cuenta, y eliminándose la posibilidad del cambio de modalidad de pago fraccionado en cualquier trimestre del año.

En el articulado, constituido -como hemos dicho- por un artículo único, se introducen, respectivamente, doce reformas sobre el texto actual del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que serán comentadas posteriormente.

La disposición final única 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). En consecuencia, el dictamen del Consejo de Navarra tiene carácter preceptivo, de conformidad con el artículo 16.1.f) de la LFCN.

Por otra parte, el Gobierno de Navarra ha puesto de manifiesto la urgencia del expediente y, atendida esta sugerencia, el Consejo de Navarra emite el dictamen dentro del plazo más breve posible.

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 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 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 y un informe sobre la estimación del coste, que cuenta con la conformidad del Servicio de Intervención General.

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.

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 17 de febrero de 2011.

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 (TRLFIR), en el que se autorizó al Gobierno de Navarra para regular las materias contenidas en el RIRPF que ahora se va a reformar.

Estas remisiones legales, y la propia habilitación normativa contenida en la disposición final segunda de la Ley Foral 23/2010, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, 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.

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 modifica lo dispuesto en el vigente RIRPF, para ajustarlo a las disposiciones contenidas en la Ley Foral 23/2010, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, y desarrolla, en definitiva, lo dispuesto por el TRIRPF, siendo este texto legal el que contiene 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 único del proyecto introduce modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y consta de doce apartados.

El **apartado uno** del artículo primero del proyecto deroga el artículo 1 del RIRPF, que desarrollaba lo dispuesto en el último párrafo del artículo 7.c) del TRLFIR y que, al haber sido suprimido por el apartado uno del artículo 1 de la Ley Foral 23/2010, hace que resulte obligada la derogación que ahora se produce. Ello es consecuencia ineludible de la referida supresión.

La modificación es conforme con el ordenamiento jurídico, toda vez que de esta forma la disposición reglamentaria se adecua a lo que ahora dispone el TRLFIR.

El **apartado dos** del artículo primero del proyecto modifica el artículo 30.1.b) del RIRPF, de forma que donde actualmente se indica que no serán deducibles “las provisiones” para el cálculo del rendimiento neto de las actividades empresariales o profesionales a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, se pasa a decir que no serán deducibles “las provisiones ni las pérdidas por deterioro”.

Esta modificación se adecua a la terminología utilizada por el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y, como se señala en la exposición de motivos, se clarifica la determinación del rendimiento neto separando dos conceptos (provisiones y pérdidas por deterioro) tradicionalmente próximos pero distinguidos en la reforma contable. Y se adecua, también, a lo dispuesto por la regla 4ª del artículo 35 del TRLFIR. No debe hacerse, por tanto, objeción alguna.

El **apartado tres** del artículo primero del proyecto adiciona un artículo 47 bis, con el título “fórmulas indirectas de pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros”, con la finalidad de establecer los requisitos de esas fórmulas indirectas de pago, mediante la entrega a los trabajadores de tarjetas o de cualquier otro medio electrónico de pago.

La regulación se adecua a lo dispuesto por el artículo 15.2.d) del TRLFIR que remite a este respecto al cumplimiento de las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

El **apartado cuatro** del artículo primero del proyecto añade un nuevo apartado 8 al artículo 52 del RIRPF, para considerar las cuotas del Impuesto

sobre el Valor Añadido, en los supuestos de arrendamientos de viviendas con opción de compra con compromiso firme de ejercer la opción, como cantidades destinadas a la adquisición de viviendas, tal y como previene el artículo 62.1.a) 2º, segundo párrafo del TRLFIR, razón por la cual no cabe efectuar tacha alguna.

Los **apartados cinco y seis** del artículo primero del proyecto modifican los artículos 64.3.h) y 64.3.i), respectivamente, del RIRPF.

En el primer caso, mediante la inclusión de dos nuevos párrafos en los que se establece:

a) La obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos a que se refiere el primer párrafo del artículo 52.1.c) del TRLFIR, que es el que determina que los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (en adelante, LIIC), se imputarán como renta “en los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tengan por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o del valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, que se calificará como rendimiento de capital mobiliario”, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 del TRLFIR y con determinados límites.

b) Idéntica obligación de retención o ingreso a cuenta sobre el importe de la prima de emisión a que se refiere el artículo 52.1.d) del TRLFIR, que es el que determina que los socios o partícipes de las citadas instituciones de inversión colectiva, se imputarán como renta “en los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable, la totalidad del importe obtenido”.

c) La misma obligación de retención o ingreso a cuenta cuando los rendimientos procedan de los organismos de inversión colectiva previstos en el artículo 52.2 del TRLFIR, que es el que extiende el régimen establecido en el apartado 1 del mismo artículo, también, a los socios o partícipes de “Instituciones de Inversión Colectiva, reguladas por la Directiva 2009/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se

coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el apartado 4 de este artículo, constituidas y domiciliadas en algún Estado Miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España”.

Tales obligaciones resultan ajustadas a lo dispuesto, respecto a las retenciones e ingresos a cuenta, por el artículo 80 del TRLFIR.

En el segundo caso [artículo 64.3.i) del proyecto] la modificación del RIRPF se produce por la inclusión de la referencia, además de a las participaciones en los fondos regulados por el artículo 49 del Reglamento de la LIIC, aprobado por Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, a las acciones de las sociedades reguladas por tal precepto (“Fondos de inversión cotizados y SICAV índice cotizadas”). En consecuencia, los incrementos de patrimonio derivados del reembolso o de la transmisión de participaciones o acciones en los fondos y sociedades ahí regulados, no estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta.

No se realiza, por tanto, ninguna tacha de legalidad a los referidos preceptos. Habrá de corregirse, sin embargo, el error gramatical existente en el segundo párrafo del artículo 64.3.h) del proyecto.

El **apartado siete** del artículo 1 del proyecto adiciona al artículo 65.2 del RIRPF un apartado g), para determinar los obligados a retener e ingresar a cuenta en los supuestos en los que el nuevo apartado h) del artículo 64.3 señala que existe tal obligación, lo cual es consecuencia obligada de ese deber y resulta apropiado incluirlo en el artículo 65 mencionado que es el que lleva el título de “obligados a retener o ingresar a cuenta”.

El **apartado ocho** del artículo 1 del proyecto modifica el tenor literal del artículo 76.5 del RIRPF.

Ese artículo 76 lleva el título de “base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario” y, a través de la modificación que se propone, se trata de adicionar a su número 5 el supuesto de la “reducción de capital social con devolución de aportaciones y distribución de la prima de

emisión de acciones previsto en el segundo y tercer párrafo del artículo 64.3.h)”, lo cual resulta obligado al haberse establecido en este precepto la obligación de retener e ingresar a cuenta en los mencionados supuestos.

El **apartado nueve** del artículo 1 del proyecto modifica lo dispuesto en el artículo 92.Uno.Primer.a) del RIRPF, de forma tal que el porcentaje del 6% para los pagos fraccionados pasa a aplicarse a los rendimientos netos entre 6.500 (en lugar de 4.500) y 12.000 euros.

Esta modificación y la posibilidad de fijar ese porcentaje resulta autorizada por lo dispuesto por el artículo 80.2 del TRLFIR, razón por la cual no cabe efectuar tacha alguna de legalidad.

El **apartado diez** modifica lo dispuesto en el artículo 92.Dos del RIRPF, eliminando la posibilidad de cambio de modalidad del pago fraccionado en cualquier trimestre del año, de forma que la opción por la segunda modalidad se pueda realizar únicamente con la presentación de la declaración del primer trimestre, y con efectos para todos los trimestres del año.

Esta modificación resulta, asimismo, autorizada por lo dispuesto en el artículo 80.2 del TRLFIR, sin que quepa efectuar reserva alguna.

El **apartado once** modifica lo señalado en la disposición adicional novena del RIRPF, que pasa a titularse: “Participaciones en fondos de inversión cotizados y acciones de sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas”, para incluir, en correlación directa con las modificaciones introducidas en el artículo 64 del mismo texto reglamentario, tanto a los fondos de inversión como a las sociedades reguladas por el artículo 49 del Reglamento de la LIIC, aprobado por Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

El **apartado doce** añade una disposición adicional duodécima en la que se señala que, a los efectos de que el Departamento de Economía y Hacienda pueda comprobar la correcta aplicación de la deducción regulada en el artículo 62.11 de la Ley Foral del Impuesto, la sociedad en la que se haya materializado la inversión aportará los datos precisos que acrediten el cumplimiento de los requisitos.

Se trata de una determinación para la aplicación de la deducción establecida en el nuevo artículo 62.11 del TRLFIR, de forma que se pueda efectuar la comprobación previa que corresponde a la Administración según lo dispuesto por el apartado f) de ese precepto.

Ninguna objeción merece.

C) 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, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.