

Expediente: 18/2015

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.

Dictamen: 19/2015, de 15 de junio

DICTAMEN

En Pamplona, a 15 de junio de 2015,

el Consejo de Navarra, compuesto por don Eugenio Simón Acosta, Presidente, doña María Asunción Erice Echegaray, Consejera-Secretaria, y los Consejeros doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don Alfredo Irujo Andueza, don José Iruretagoyena Aldaz, don José Antonio Razquin Lizarraga y don Alfonso Zuazu Moneo

siendo ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1º. Formulación de la consulta

El día 14 de mayo de 2015 tuvo entrada en este Consejo un escrito de la Presidenta del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.1, en relación con el artículo 16.1 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 6 de mayo de 2015 (en adelante, el Proyecto).

El día 26 de mayo de 2015 se recibió igualmente, en la sede de este Consejo de Navarra, documentación complementaria remitida por el

Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, a través de la Presidenta del Gobierno de Navarra.

I.2º. Expediente del proyecto de Decreto Foral

En el expediente remitido constan, entre otros, los siguientes documentos y de ellos resultan las siguientes actuaciones en el procedimiento de elaboración del Proyecto:

1. Orden Foral 56/2015, de 27 de febrero, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, por la que se acuerda iniciar el procedimiento de elaboración del proyecto de un Decreto Foral que modifique el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, encargando su elaboración y tramitación al Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.

2. A la vista del informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de la Hacienda Tributaria de Navarra, se aprobó la Orden Foral 83/2015, de 27 de marzo, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, que dispuso la remisión del Proyecto a las siguientes entidades: Cámara Navarra de Comercio e Industria, Confederación de Empresarios de Navarra (C.E.N.), Asociación Española de Asesores Fiscales (Delegación Territorial de Navarra), Colegio de Abogados de Pamplona, Colegio de Economistas de Navarra, Club de Marketing, Colegio de Titulados Mercantiles de Navarra e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Navarra. En la citada orden foral se concedió un plazo de quince días hábiles para que las instituciones y organizaciones indicadas remitiesen a la Hacienda Tributaria de Navarra las alegaciones que estimasen procedentes.

3. El proyecto fue remitido a las entidades citadas en el número anterior y constan en el expediente los correspondientes acuses de recibo, todos ellos firmados por los destinatarios el día 31 de marzo de 2015.

4. Con fecha 27 de marzo de 2015, la citada Orden Foral así como el texto del Proyecto, se publicaron en el Portal del Gobierno Abierto del Gobierno de Navarra al objeto de hacer efectiva la participación ciudadana, tal y como previene la Ley Foral 11/2012, de 21 de junio, de la Transparencia y del Gobierno Abierto.

5. Tal como informa el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra el día 28 de abril de 2015, no se ha recibido ninguna alegación ni sugerencia.

6. Obran en el expediente sendas memorias normativa, justificativa y organizativa, sin fecha ni firma.

La memoria normativa se refiere a las disposiciones legales en que se basa la potestad normativa de la Comunidad Foral de Navarra y las habilitaciones que facultan al Gobierno de Navarra para aprobar el Proyecto. Asimismo se refiere a las modificaciones que se han operado en el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, TRLFIRPF), aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, en particular, por la reciente Ley Foral 29/2014, de 24 de diciembre, de reforma de la normativa fiscal y de medidas de incentivación de la actividad económica.

Por su parte, la memoria justificativa relaciona varias circunstancias que aconsejan aprobar el Proyecto ahora sometido a dictamen. Por una parte, las reformas experimentadas por el TRLFIRPF como sucede, por ejemplo, con las relativas a los límites de reducción del importe de diversas rentas por causa de su naturaleza irregular, o con la integración en la base imponible de los rendimientos en especie. Por otro lado, la necesidad de acomodar ciertas obligaciones informativas a la realidad actual, así como la de actualizar los porcentajes de retención adecuándolos a la legislación vigente. También se contiene en esta memoria un resumen del contenido del articulado del Proyecto.

La memoria organizativa sostiene que el Proyecto no va a suponer incremento de los recursos materiales y humanos dedicados a las labores de control, comprobación e investigación que la Administración tributaria debe realizar en estas materias.

Igualmente se ha incorporado un informe sobre la estimación del coste, suscrito el 28 de abril de 2015 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, con el conforme de Intervención, en el que se indica que los cambios que pueden producirse en la recaudación del impuesto se consideran nulos o no significativos y que la norma reglamentaria se limita a transponer los cambios impuestos por la norma legal.

Asimismo, consta un informe de impacto por razón de sexo, suscrito el 29 de abril de 2015 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, en el que se concluye que el Proyecto “no tiene impacto por razón de sexo al no incidir inequívocamente de forma discriminatoria en la posición personal y social de mujeres y hombres, y no afectar al logro efectivo de la igualdad entre sexos”, añadiendo a ello que “se ha intentado que el lenguaje sea acorde al principio de igualdad y se utilice de manera no excluyente”, sin que se usen “términos discriminatorios para alguno de los dos sexos”.

7. La Secretaría General Técnica del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, evacuó su preceptivo informe el día 4 de mayo de 2015.

8. La Comisión de Coordinación, en sesión de 4 de mayo de 2015, examinó el Proyecto, que previamente había sido remitido a todos los Departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

9. El Gobierno de Navarra, en sesión de 6 de mayo de 2015, acordó tomar en consideración el Proyecto a efectos de la preceptiva consulta al Consejo de Navarra.

I.3º. El proyecto de Decreto Foral

El proyecto de Decreto Foral sometido a consulta está integrado por una exposición de motivos, un artículo y una disposición final.

La exposición de motivos da cuenta de las modificaciones introducidas por la Ley Foral 29/2014, de 24 de diciembre, en el TRLFIRPF, alguna de las cuales producen efectos desde el día 1 de enero de 2015 y necesitan ser desarrolladas reglamentariamente. Es el caso de la nueva regulación de las rentas en especie y de las reducciones de los ingresos íntegros o ingresos netos -según los casos- aplicables a los rendimientos irregulares y plurianuales. Por otra parte se acomodan a la legislación y realidad actuales las obligaciones informativas, los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta, así como otros aspectos del impuesto que se han visto modificados por otras reformas de la legislación del impuesto en los últimos tiempos.

El artículo único se descompone en treinta y nueve apartados en los que se suceden sendas modificaciones del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF), aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo. Resumiremos su contenido en el apartado dedicado a su análisis jurídico.

La disposición final establece la entrada en vigor de la norma el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen y urgencia

La Presidenta del Gobierno de Navarra, como se ha reseñado en los antecedentes, recaba dictamen preceptivo acerca del Proyecto, conforme a lo dispuesto por el artículo 16.1.f) de la LFCN, a cuyo tenor el Consejo de Navarra deberá ser consultado preceptivamente en los proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones.

El Proyecto modifica el RIRPF, que desarrolla, a su vez, lo establecido por el TRLFIRPF, motivo por el cual procede emitir el presente dictamen,

con carácter preceptivo, de acuerdo con lo previsto por 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 el procedimiento de elaboración de las disposiciones reglamentarias en el capítulo IV de su título IV (artículos 58 a 63).

Establece el artículo 59 de esa Ley Foral 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 Foral 56/2015, de 27 de febrero, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, en la que se dispone el inicio del procedimiento de elaboración del Proyecto, encomendándose su tramitación al Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.

De acuerdo con el artículo 58 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 Proyecto dispone de la justificación legalmente exigida.

Se han incorporado al expediente tres memorias (justificativa, organizativa y normativa), un informe económico y un informe de impacto por razón de sexo. Se ha dado cumplimiento con ello a lo prevenido por los artículos 59 y 62.1 de la LFGNP.

Por otra parte, consta en el expediente que el Proyecto ha sido sometido a audiencia de los ciudadanos, mediante su remisión a entidades reconocidas por las leyes que los agrupan o los representan y cuyos fines están relacionados con el objeto de regulación. También ha sido sometido a la participación ciudadana con su publicación en el Portal del Gobierno

Abierto de la Comunidad Foral de Navarra, sin que se haya presentado alegación o sugerencia alguna.

Ha sido informado, asimismo, por la Secretaría General Técnica del Departamento de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, ha sido remitido a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, ha sido examinado por la Comisión de Coordinación y tomado en consideración por el Gobierno de Navarra con anterioridad a la solicitud de nuestro dictamen.

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

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

Como viene señalando este Consejo al dictaminar normas de contenido y objeto tributario (por todos, dictamen 44/2013, de 18 de diciembre), al amparo de la disposición adicional primera de la Constitución Española, 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 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. Esta competencia comprende no sólo la facultad de regular los aspectos sustantivos propios de cada tributo, sino también los deberes formales de los obligados tributarios.

Respecto de la facultad del Gobierno de Navarra para dictar normas en el ámbito abordado por el proyecto examinado, existen algunas habilitaciones específicas contenidas en las leyes forales tributarias, como es el caso de la fijación de los límites y características de retribuciones en especie pactadas en procesos de negociación colectiva [artículo 15.2.e) del TRLFIRPF] o el de las obligaciones de información previstas, como deber de colaboración con la Administración tributaria, por el artículo 103.2 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LFGT).

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 (artículos 12.3 y 55.2 de la LFGNP).

En consecuencia, el proyecto de Decreto Foral examinado se dicta en un ámbito material de competencia de la Comunidad Foral de Navarra, en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y en una norma de rango adecuado, que además persigue la modificación de otras normas reglamentarias también aprobadas mediante Decreto Foral.

II.4ª. Examen del contenido del Proyecto

A) Justificación

El Proyecto está encabezado por una exposición de motivos en la que, según ya hemos indicado, se exponen las razones por las que debe procederse a adaptar el RIRPF a los cambios legislativos que ha experimentado el TRLFIRPF, en particular a los que se han producido con la Ley Foral 29/2014, de 24 de diciembre, de reforma de la normativa fiscal y de medidas de incentivación de la actividad económica, y a la modificación de circunstancias que aconsejan acomodar a ellas la redacción del citado RIRPF. Se ha cumplido, por tanto, con el deber de justificar las normas reglamentarias, establecido por el artículo 58.1 de la LFGNP, según el cual

el ejercicio de la potestad reglamentaria debe realizarse motivadamente y con arreglo al principio de buena administración.

B) Análisis de la parte dispositiva

Como ya hemos dicho, el Proyecto consta de un artículo y una disposición final.

El artículo único tiene treinta y nueve apartados con otras tantas modificaciones del RIRPF, a las que nos referimos a continuación.

1.- El apartado uno se limita a modificar la rúbrica del artículo 10 del RIRPF para adaptarla a su nuevo contenido, tras la reforma del régimen de reducción de determinados rendimientos de trabajo que comentaremos en el número siguiente. No merece tacha alguna de legalidad.

2.- El apartado dos modifica el artículo 10.2 y el artículo 10.3 del RIRPF. En este precepto se desarrolla la reducción aplicable a los rendimientos de trabajo con periodo de generación superior a dos años y a los que se obtienen de forma notoriamente irregular en el tiempo.

La reforma fracciona en dos el único párrafo que ahora tiene el artículo 10.2 del RIRPF. En el primer párrafo se reproduce, sin ningún matiz nuevo, lo que ya se dice en el artículo 17.2.a) del TRLFIRPF: que la reducción no se aplica a la parte de los rendimientos irregulares y plurianuales que exceda de 300.000 euros. Como dijo el Consejo de Estado en su dictamen de 15 de noviembre de 2007, las reproducciones de preceptos legales en normas de orden reglamentario, que afectan a la técnica normativa, han de evitarse y, de producirse, han de respetar el tenor literal de la misma, sin introducir modificaciones que puedan generar confusión en la aplicación de la norma. No puede decirse que la reproducción de lugar, en este caso, a ninguna duda sobre el contenido del precepto.

El párrafo segundo también es conforme con la ley al decir que no se aplicará esta reducción en el caso de que los rendimientos se cobren de forma fraccionada. Aquí, el Proyecto añade una precisión al decir que se entenderá que el cobro se efectúa de forma fraccionada cuando se impute a

más de un periodo impositivo. Es conforme a Derecho pues, dada la finalidad de la norma (evitar el efecto de la progresividad de la escala de tipos de gravamen sobre la acumulación de rentas), es lógico entender que cuando se habla de cobro fraccionado se está queriendo aludir a la imputación del rendimiento a más de un periodo impositivo.

El apartado 3 del artículo 10 apenas se diferencia del actualmente vigente. Es una enumeración ejemplificativa de rendimientos con periodo de generación superior a dos años y la reforma consiste en eliminar la precisión -relativa a la atribución de derechos de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores- de que se entenderá que no se obtiene el rendimiento de forma periódica o recurrente cuando tales derechos no se concedan anualmente

3.- El apartado tres modifica la rúbrica del artículo 11 del RIRPF para adecuarla a una reforma ya antigua de la ley reguladora del IRPF, realizada por Ley Foral 19/1999, de 30 de diciembre, y con fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 2000. En esa ocasión se introdujo una reducción del 70% para los rendimientos derivados de prestaciones por fallecimiento de determinados contratos de seguro de vida. Ahora no se hace sino incorporar a la rúbrica del artículo la referencia a la reducción del 70%. Es conforme a Derecho.

4.- El apartado cuatro modifica la letra a) del apartado 1 e incorpora un nuevo apartado 2 al artículo 12 del RIRPF. La reforma consiste en extender a los gastos de conservación y reparación, deducibles de los rendimientos íntegros de capital inmobiliario, la limitación o techo ahora aplicable a los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de los bienes productores de los rendimientos.

Con esta ampliación del límite se adecua el texto reglamentario a lo establecido en la reforma del TRLFIRPF operada por la Ley Foral 38/2013, de 28 de diciembre y está ajustado a Derecho.

5.- El apartado cinco se refiere a los rendimientos de capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y

rendimientos percibidos de forma fraccionada. Modifica el artículo 14.2 del RIRPF para adaptarlo al texto actual del artículo 25.3 del TRLFIRPF en el mismo sentido en que lo ha hecho respecto de los rendimientos de trabajo el antes examinado artículo 10.2. Es conforme a Derecho.

6.- Lo mismo puede decirse del apartado seis, que modifica el artículo 20.2 del RIRPF, adaptándolo así a lo dispuesto en el artículo 32.3 del TRLFIRPF respecto al techo de reducción aplicable a los rendimientos de capital mobiliario obtenidos. Es conforme a Derecho

7.- Idéntica observación merece el apartado siete, que introduce igual modificación en el artículo 22.2 del RIRPF, que se refiere a los rendimientos de actividades empresariales y profesionales. Es igualmente conforme a Derecho.

8.- El apartado ocho modifica el artículo 41.3 del RIRPF, donde se desarrolla el régimen jurídico de la exención por reinversión de elementos afectos a actividades empresariales o profesionales. El cambio se refiere al modo de proceder para declarar e ingresar la cuota e intereses de demora que se devengan cuando se produce la pérdida sobrevenida del derecho a la exención por reinversión de elementos del inmovilizado material, del intangible y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades empresariales o profesionales. La liquidación e ingreso de la cuota dejada de pagar a causa de la exención se realizará en la declaración correspondiente al periodo impositivo en que dejen de cumplirse las condiciones requeridas para el disfrute de este beneficio fiscal. Según el vigente RIRPF, el ingreso se formaliza en una declaración complementaria del ejercicio en que se aplicó la exención. No existen diferencias sustantivas entre ambos modos de proceder. Nos encontramos ante una materia propia del desarrollo reglamentario del impuesto sobre la que el Gobierno de Navarra puede decidir. Es conforme a Derecho.

9.- El apartado nueve incorpora al RIRPF un nuevo artículo 47 ter en el que se da cumplimiento a la específica remisión al reglamento que se contiene en la nueva redacción del artículo 15.2.e) del TRLFIRPF, tras la reforma practicada por la Ley Foral 29/2014, en la que se añadió a los

supuestos que no se consideran rendimiento en especie el caso de las retribuciones pactadas en procesos de negociación colectiva, con los límites y características que se determinen reglamentariamente, y se estableció además un límite de 60.000 euros que afecta a todas las retribuciones contempladas en dicha letra e) del artículo 15.2 del TRLIRPF.

Según el Proyecto, los servicios de educación que no son rendimiento en especie son las prestaciones a los hijos del personal con retribuciones íntegras inferiores a 60.000 euros y, en caso de que tanto el padre como la madre presten sus servicios al centro educativo, la retribución en especie se atribuirá por mitad a cada uno de ellos y el límite de 60.000 euros se aplicará separadamente a ambos. El TRLFIRPF se refiere a los hijos de los empleados en tanto que el Proyecto habla de personal laboral, expresión que sería aconsejable modificar y que, en todo caso, habrá de entenderse en el sentido legal.

En cuanto a las retribuciones pactadas en procesos de negociación colectiva distintas de los servicios educativos, se establece –al amparo de la habilitación reglamentaria antes citada– un límite de 2.500 euros al rendimiento no sujeto, y se exige que el trabajador no tenga una participación significativa en la empresa y que sus retribuciones sean inferiores a 60.000 euros.

El nuevo artículo 47 ter tiene, además, un apartado 2 en el que excluye del régimen de las retribuciones pactadas en procesos de negociación colectiva los supuestos que en el artículo 15 del TRLFIRPF disponen de un régimen jurídico específico, a saber: la utilización de vivienda, las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro, las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de Planes de Pensiones y las satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención, las entregas de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores, la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado, la entrega gratuita o por precio inferior al normal de mercado de sus propias acciones o participaciones, y 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. Todas estas retribuciones conservan el régimen legal y reglamentario que actualmente les resulta aplicable y, como hemos dicho, el Gobierno de Navarra cuenta con habilitación legal suficiente para disponerlo de este modo.

El nuevo artículo 47 ter del RIRPF es, por todo ello, conforme a Derecho.

10.- El apartado diez modifica el apartado 7 del artículo 52 del RIRPF que desarrolla la regulación legal de la deducción en la cuota íntegra por adquisición de vivienda habitual.

La base sobre la que se aplica esta deducción está afectada por una limitación legal establecida por el artículo 62.1.a) del TRLFIRPF, cuya cuantía fue de 9.015 euros hasta 31 de diciembre de 2012 y, desde 1 de enero de 2013, se redujo a 7.000 euros por obra de la Ley Foral 22/2012, de 26 de diciembre.

El Proyecto se limita a sustituir la cifra de 9.015 euros por una remisión al límite establecido por el artículo 62.1.a) del TRLFIRPF. Es conforme a Derecho.

11.- El apartado once da nueva redacción a la letra a) del artículo 53.2 del TRLFIRPF. Conserva lo que en esa letra ahora se establece y añade dos párrafos nuevos para contemplar un supuesto excepcional en que la disposición de los fondos depositados en la cuenta vivienda no dará lugar a la pérdida del derecho a la deducción practicada en la cuota del IRPF. Así ocurrirá, según el Proyecto, cuando se produzca la resolución del contrato de compraventa de la vivienda por causas excepcionales, el vendedor o promotor haya devuelto al sujeto pasivo las cantidades entregadas a cuenta y éste las haya reintegrado en la cuenta vivienda antigua o en una nueva, en el caso de haber cancelado la cuenta anterior.

De este modo se incorpora al RIRPF lo ya establecido en el artículo 20 de la Ley Foral 6/2009, de 5 de junio, de Medidas Urgentes en Materia de Urbanismo y Vivienda. Es conforme a Derecho.

12.- El apartado doce modifica el artículo 54 del RIRPF, limitándose a sustituir la remisión al apartado 8 del artículo 62 del TRLFIRPF por otra al apartado 7 del mismo artículo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 61.2 del TRLFIRPF. Es conforme a Derecho.

13.- El apartado trece modifica los apartados 4 y 6 del artículo 61 del RIRPF, sobre deberes formales, contables y registrales de los obligados tributarios.

La modificación consiste en sustituir en ambos apartados la actual remisión al Decreto Foral 85/1993, de 8 de marzo, por el que se regula la expedición de facturas y la justificación de gastos y deducciones, por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 23/2013. Este último ha derogado al anterior y ha reemplazado los vales y tiques por la factura simplificada. Es conforme a Derecho.

14.- Los apartados catorce a diecinueve se refieren al régimen jurídico de los deberes de información e incorporan diversas modificaciones que afectan a los artículos 62 y 62 ter del RIRPF.

Conviene recordar que el artículo 103 de la LFGT establece un deber general, que se extiende a todas las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como a las entidades sin personalidad jurídica, de proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. La potestad de desarrollar reglamentariamente el contenido y la forma y procedimiento de hacer efectiva esta obligación se apoya tanto en la habilitación específica contenida en el apartado 2 del citado artículo 103 de la LFGT como en la de carácter general de la disposición final segunda de la LFGT.

En el Proyecto se extiende la obligación de información que recae sobre las sociedades gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva y otras entidades similares domiciliadas en el extranjero, a las que tienen su domicilio en España (artículo 62.3 del RIRPF). Se atribuye a las entidades comercializadoras de Instituciones de Inversión Colectiva la obligación de presentar una declaración informativa anual de las acciones y participaciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes (párrafo cuarto del artículo 62.11 del RIRPF). Se añade, a la información que debe incluirse en la declaración informativa anual, el resultado de cada operación y no sólo el rendimiento como ahora se exige (párrafo noveno del artículo 62.11 del RIRPF). Se impone a las instituciones financieras la obligación de presentar una declaración informativa sobre las cuentas financieras abiertas en ellas cuando concurren las circunstancias especificadas en la normativa sobre asistencia mutua que en cada caso resulte de aplicación (nuevo apartado 22 del artículo 62 del RIRPF). Se introducen modificaciones similares a las que hemos indicado respecto de gestores o comercializadores de Instituciones de Inversión Colectiva, en el caso de que, en el ejercicio de su actividad económica, abonen o medien en el pago de determinadas rentas a personas físicas residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (artículo 62 ter RIRPF).

Todo ello es conforme a Derecho.

15.- El apartado veinte del Proyecto da nueva redacción al apartado 2 del artículo 62 quater del RIRPF y regula el régimen de información respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública del Estado, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda. En concreto se refiere a los intereses y otros rendimientos de la Deuda Pública del Estado y de las participaciones preferentes computables como recursos propios por las entidades de crédito y los grupos consolidables de entidades de crédito.

En este apartado no sólo se regulan las obligaciones de información de las entidades que intervienen en operaciones sobre los valores citados, para lo que el Gobierno de Navarra cuenta con la habilitación que le otorga la disposición final segunda de la LFGT, sino que también se contempla una

obligación alternativa (si no se presenta la declaración informativa) de practicar retención sobre los rendimientos de dichos valores.

El artículo 80 del TRLFIRPF defiere al reglamento la regulación y determinación de las retenciones e ingresos a cuenta que deben practicar las personas y entidades que, según ese mismo precepto, están obligadas a ello. En este precepto encuentra apoyo legal suficiente la obligación alternativa de retener e ingresar a cuenta que recae, entre otros, sobre fedatarios públicos, entidades, establecimientos financieros y otros intermediarios financieros, sociedades gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva y entidades gestoras que intervengan en la suscripción, transmisión y reembolso de la Deuda Pública.

Es conforme a Derecho, sin perjuicio de que deba revisarse la redacción del párrafo segundo de la letra g) porque una oración condicional no puede tener un verbo en tiempo futuro simple de indicativo, ni parece que deba truncarse una oración compuesta con un punto y coma.

16.- El apartado veintiuno suprime el apartado 3 del artículo 62 quater, cuyo contenido se recoge en la letra f) del nuevo apartado 2. Es conforme a Derecho.

17.- El apartado veintidós se limita a efectuar, en el artículo 65.1.d) del RIRPF, una actualización de su referencia al Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Es conforme a Derecho.

18.- Los apartados veintitrés a treinta y ocho del Proyecto desarrollan algunos aspectos concretos del régimen de retenciones sobre diversos tipos de rentas. Para enjuiciar su adecuación jurídica es preciso tener en cuenta que es el TRLFIRPF la norma legal que, con carácter general, crea la obligación de retener a cargo de personas jurídicas, entidades y personas físicas que ejercen actividades económicas cuando satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto (artículo 80 TRLFIRPF) y que el texto legal contiene una específica y muy amplia remisión para que sea el reglamento el que determine cuándo procede y cuál será la cuantía de la retención.

Desde esta perspectiva podemos afirmar que se ajusta a Derecho: A) La eliminación de la obligación de retener, en caso de reembolso de participaciones de fondos de inversión, de las sociedades gestoras, cuando se trata de participaciones registradas, por cuenta de partícipes, a nombre de entidades comercializadoras, las cuales serán las obligadas a practicar la retención; así como la sustitución de la referencia al artículo 80 del RIRPF, a causa de la nueva redacción que este último precepto experimenta (apartado veintitrés del artículo 1 del Proyecto). B) La adaptación de la cuantía de la retención sobre retribuciones de miembros de los Consejos de Administración y órganos similares a lo establecido por la disposición adicional cuadragésima primera del TRLFIRPF, cuya vigencia ha sido prorrogada a partir de 1 de enero de 2014 por la disposición adicional cuadragésima sexta del mismo TRLFIRPF, introducida por la Ley Foral 38/2013, de 28 de diciembre (apartado veinticuatro del artículo 1 del Proyecto). C) Los nuevos porcentajes de retención sobre rendimientos de trabajo que establece el apartado veinticinco del artículo 1 del Proyecto. D) La regulación de los supuestos de regularización del tipo de retención del artículo 71.Dos.3 del RIRPF, según se establece en el apartado veintiséis del artículo 1 del Proyecto. E) Los porcentajes de retención sobre prestaciones pasivas (apartado veintisiete del artículo 1 del Proyecto). F) El cálculo de la retención en caso de que el perceptor de rendimientos de trabajo está obligado a satisfacer una pensión compensatoria a su cónyuge (apartado veintiocho del artículo 1 del Proyecto). G) La supresión de la norma especial que establecía porcentajes diferentes de retención en caso de prestaciones por desempleo, al haber sido suprimida la especialidad por Ley Foral 10/2012, de 15 de junio, y de acuerdo con lo establecido por las disposiciones adicionales cuadragésima primera y cuadragésima sexta del TRLFIRPF (apartado veintinueve del artículo 1 del Proyecto). H) La posibilidad de que se reduzca el tipo de retención cuando se produce una disminución de retribuciones como consecuencia del descenso de categoría del trabajador (apartado treinta del artículo 1 del Proyecto). I) El importe de las retenciones sobre rendimientos de capital mobiliario (apartado treinta y uno del artículo 1 del Proyecto). J) El porcentaje de retención sobre los rendimientos de la deuda pública con rendimiento mixto, cuyos cupones e importe de amortización se calculan con referencia a un índice de precios

(apartado treinta y dos del artículo 1 del Proyecto). K) La sustitución de la referencia a los Delegados comerciales de la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado por la de Delegados comerciales de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado (apartado treinta y tres del artículo 1 del Proyecto). L) El importe de la retención sobre incrementos patrimoniales en acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva (apartados treinta y cuatro y treinta y cinco del artículo 1 del Proyecto). M) El importe de las retenciones sobre premios (apartado treinta y seis del artículo 1 del Proyecto), de las retenciones sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles (apartado treinta y siete del artículo 1 del Proyecto) y de las retenciones sobre derechos de imagen y otras rentas (apartado treinta y ocho del artículo 1 del Proyecto). N) La obligación de los retenedores de informar en su declaración anual sobre las cuotas satisfechas a sindicatos por los perceptores de la renta (apartado treinta y nueve del artículo 1 del Proyecto).

Todo ello es, en definitiva, conforme a Derecho.

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.