

Expediente: 26/2018

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: 29/2018, de 17 de septiembre

DICTAMEN

En Pamplona, a 17 de septiembre de 2018,

el Consejo de Navarra, integrado por don Alfredo Irujo Andueza, Presidente; doña Socorro Sotés Ruiz, Consejera-Secretaria; doña María Ángeles Egusquiza Balmaseda, don José Luis Goñi Sein y don José Iruretagoyena Aldaz Consejera y Consejeros,

siendo ponente doña M^a Ángeles Egusquiza Balmaseda,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1^a. Formulación de la consulta

El día 26 de junio de 2018 tuvo entrada en el Consejo de Navarra un escrito de la Presidenta de Comunidad Foral de Navarra en el que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15.1, en relación con el artículo 14.1 de la Ley Foral 8/2016, de 9 de junio, sobre el Consejo de Navarra (desde ahora, LFCN), se recaba la emisión de 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 13 de junio de 2018.

I.2^a. 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 32/2018, de 1 de marzo, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se acuerda la iniciación del expediente para la elaboración 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. Orden Foral 75/2018, de 4 de mayo, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se da audiencia a diversas instituciones y organizaciones en el procedimiento de elaboración de un Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, por la que se dispone 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 ella se otorga un plazo de quince días hábiles para que estas instituciones y organizaciones remitiesen a la Hacienda Tributaria de Navarra las alegaciones que estimasen procedentes.

3. El proyecto de Decreto Foral fue remitido a las citadas entidades, constando los acuses de recibido de su recepción firmados por los destinatarios entre los días 8 y 9 de mayo de 2018.

4. Consta en el expediente un informe del Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de 4 de mayo de 2018 en el que se justifica, en virtud de lo dispuesto en el artículo 133.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las

Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP), la omisión de la consulta pública previa.

5. El texto del Proyecto se publicó 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, del 7 al 25 de mayo de 2018, sin que se hubieran presentado sugerencias y alegaciones al mismo, según consta en el informe emitido con fecha 1 de junio de 2018 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.

También fue remitido a todos los Departamentos del Gobierno de Navarra para que realizaran las aportaciones que estimaran convenientes.

6. Figura igualmente en el expediente, en un texto único, la memoria justificativa, organizativa y normativa, firmada con fecha 7 de junio de 2018 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra.

La memoria justificativa señala la conveniencia de aprobar el presente proyecto de Decreto Foral a fin de adecuar la norma reglamentaria a las modificaciones legales introducidas por el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008 (en adelante, TRLFIRPF), la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (en adelante, LFIS), y otras normas. Se citan las habilitaciones específicas contenidas en el TRLFIRPF, en las que se justifican el desarrollo reglamentario, artículos 7.g), f), n), 15, 16, 40, 68, 80, 86, 87 y 88 del TRLFIRPF, y se describe el contenido del presente proyecto de Decreto Foral.

En la memoria organizativa se indica que, desde la perspectiva de la Hacienda Tributaria de Navarra, las modificaciones reglamentarias no van a suponer un 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; ni tampoco se necesitará modificar las unidades administrativas ni incrementar la plantilla.

Por último, en la memoria normativa se invoca el artículo 59.3 de la LFGNP y se señala que el presente proyecto de Decreto Foral modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 mayo (en adelante, RIRPF).

El expediente acompaña un informe sobre la estimación del coste, suscrito el 1 de junio de 2018 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, con el conforme de la Intervención, en el que se precisan tres cuestiones. En primer lugar, que las modificaciones reglamentarias son, en su inmensa mayoría, una adaptación de contenido al TRLFIRPF (o a otras normas legales), y en consecuencia no van a ocasionar por sí mismas ninguna alteración presupuestaria. En segundo lugar, que los reducidísimos cambios en los ingresos presupuestarios que puedan originar la norma reglamentaria no cabe medirlos de forma fiable, ya que en gran medida dependerán de la reacción de los propios contribuyentes. Y, en tercer lugar, que los cambios en la recaudación serán en cualquier caso insignificantes.

7. Consta, asimismo, un informe del impacto por razón del sexo, firmado el 1 de junio de 2018 por el Director del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, en el que se indica que el Proyecto “no regula materias nuevas sino que aclara y desarrolla los conceptos contenidos en el texto refundido de la Ley Foral del Impuesto”, y que la norma proyectada tiene presente el objetivo de la igualdad. Se señala que “se ha intentado que el lenguaje sea acorde al principio de igualdad y se utilice de manera no excluyente”, empleando términos que no sean “discriminatorios para alguno de los dos sexos”; advirtiéndose que algunas de las referencias, como “obligado tributario” o “sujeto pasivo”, deben considerarse asépticas y no discriminatorias por ser conceptos adaptados a la tradición jurídica y terminológica del Derecho Tributario.

8. La Secretaría General Técnica del Departamento de Hacienda y Política Financiera, emitió su informe preceptivo con fecha 8 junio de 2018, concluyendo que el proyecto de Decreto Foral se adecuaba a la legalidad vigente.

9. La Comisión de Coordinación, en sesión de 11 de junio de 2018, examinó el acuerdo por el que se toma en consideración la norma proyectada.

10. El Gobierno de Navarra, en sesión de 13 de junio de 2015, acordó tomar en consideración 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, al efecto de la preceptiva consulta al Consejo de Navarra.

I.3. El proyecto de Decreto Foral

El proyecto de Decreto Foral sometido a consulta está integrado por una exposición de motivos, un artículo único, dividido en ochenta y dos apartados, y una disposición final.

En la exposición de motivos se apunta la necesidad de acomodar la norma reglamentaria a las modificaciones introducidas en el TRLFIRPF, a las derivadas de la experiencia acumulada en la gestión del impuesto, a las referencias al nuevo contenido de la LFIS, así como a otras normas, por haber quedado el texto desfasado. Se señalan las principales novedades incluidas, entre otras, sobre las rentas exentas, la determinación de rendimientos netos del trabajo, las rentas del trabajo en especie, las deducciones de la pensión de viudedad y de la jubilación contributiva, las obligaciones formales de información, y las retenciones e ingresos a cuenta.

El artículo único comprende ochenta y dos apartados en los que se recogen las modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo. El contenido de las reformas introducidas se detallará junto con su análisis jurídico.

Por último, 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.1. Carácter preceptivo del dictamen

El proyecto de Decreto Foral sometido a consulta modifica RIRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, que desarrolla, a su vez, lo establecido por el TRLFIRPF.

El presente dictamen ha sido solicitado al amparo del artículo 14.1 de la LFCNP, que dispone que el “Consejo de Navarra deberá ser consultado preceptivamente en los siguientes asuntos”: g) “Proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones, excepto los meramente organizativos”.

En consecuencia, tratándose de una norma reglamentaria que desarrolla una Ley Foral, el dictamen del Consejo de Navarra tiene carácter preceptivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14.1.g) de la LFCNP.

II.2. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

La Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente (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 la LFGNP que “la elaboración de disposiciones reglamentarias será iniciada por el Consejero del Gobierno de Navarra competente por razón de la materia, el cual deberá designar el órgano responsable del procedimiento”. Consta en el expediente la Orden Foral 56/2015, de 27 de febrero, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, 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 una memoria 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 por la Secretaría General Técnica del Departamento de Hacienda y Política Financiera, se ha remitido a todos los departamentos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, y fue examinado por la Comisión de Coordinación, siendo 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.3. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

Este Consejo de Navarra ha venido señalando de forma reiterada respecto a la materia que nos ocupa, cuyo contenido y objeto es el tributario, (por todos, dictámenes 44/2013, de 18 de diciembre, y 19/2015, de 15 de

junio), que al amparo de la disposición adicional primera de la Constitución Española y del artículo 45.3 de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (en adelante, LORAFNA), Navarra posee 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 reglamentarias en el ámbito abordado por el proyecto examinado, debe indicarse que el TRLFIRPF contiene habilitaciones específicas en las materias de exenciones de premios literarios artísticos y científicos, becas para estudios y rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero -artículo 7.g), h) y n)-, rendimientos del trabajo en especie - artículo 15-, determinación del rendimiento neto del trabajo y la aplicación de determinados porcentajes de reducción -artículo 16-, exención de la transmisión de la vivienda habitual -artículo 40-, deducción por pensión de viudedad y pensiones de jubilación contributivas -artículo 68-, las retenciones – artículo 80-, y obligaciones de información -artículos 86, 87 y 88-.

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 dentro del 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.4. Examen del contenido del Proyecto

A) Justificación

El Proyecto está encabezado por una exposición de motivos en el que se exponen las razones por las que conviene adecuar el RIRPF a los cambios legislativos experimentados en el TRLFIRPF, la experiencia acumulada en la gestión del impuesto y el nuevo contenido de la LFIS, así como a otras normas que han quedado desfasadas. En el mismo se detallan las modificaciones de estructura y del contenido que se introducen en el RIRPF con el presente proyecto de Decreto Foral.

En consecuencia, cabe estimar que se ha cumplido con el deber de justificar las normas reglamentarias, fijado por el artículo 58.1 de la LFGNP, conforme al cual el ejercicio de la potestad reglamentaria debe realizarse motivadamente y con arreglo al principio de buena administración. No obstante, se aconseja que se efectúe una revisión formal del texto para enmendar alguna pequeña omisión de puntuación y tilde.

B) Análisis de la parte dispositiva

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

El artículo único contiene ochenta y dos apartados en los que se incluyen otras tantas modificaciones del RIRPF, que referiremos a continuación.

En el apartado uno del Proyecto se recoge la reenumeración de los artículos 2º, 2º.bis, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º y 9º del RIRPF que pasan a ser,

respectivamente, los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9; previsión que no merece reparo alguno de legalidad.

El apartado dos del proyecto de Decreto Foral modifica el artículo 1.2.4º del RIRPF a fin de señalar, en cuanto a la exención de determinados premios literarios, artísticos y científicos, que si la exención se ha declarado por una Administración tributaria distinta de la de Navarra, el premio se considerará exento siempre que se cumplan los requisitos contemplados en el TRLFIRPF y RIRPF. Dicha exención deberá solicitarla la persona premiada cuando se trate de premios convocados fuera de la Comunidad Foral de Navarra.

Nada cabe objetar a esta previsión que aclara el régimen ya existente sobre la materia y desarrolla el artículo 7.g) del TRLFIRPF.

El apartado tres del Proyecto modifica el artículo 2, anterior 2 bis, párrafo primero de los números 2 y 4 del RIRPF, con el fin de incluir dentro de la exención de becas al estudio y formación científica, a las que se conceden por las fundaciones bancarias en el desarrollo de su obra social.

La norma es conforme a Derecho, adecuándose a lo dispuesto en el artículo 7.h) del TRLFIRPF.

El apartado cuatro del proyecto de Decreto Foral realiza un pequeño cambio de redacción del artículo 3, párrafo primero de la letra a) del RIRPF, precepto atinente a la exención de las ayudas a los deportistas de alto nivel, sin que cambie su dicción general y contenido.

En el apartado cinco del Proyecto se modifica el actual artículo 5º, nuevo artículo 5, del RIRPF, que se dedica a la exención de los rendimientos percibidos por los trabajos desarrollados en el extranjero, para ajustar las referencias normativas al tenor actual de la LFIS, utilizar un lenguaje neutro, y rebajar el importe de la exención de 61.000 euros a 30.000 euros.

El artículo es conforme a Derecho y ajusta la norma reglamentaria a lo dispuesto en el artículo 7.n), 2º y 3º del TRLFIRPF.

El apartado seis del Proyecto reproduce casi en su literalidad las previsiones ya contenidas en los artículos 6.1 y 6.2.1º, 2º y 3º del RIRPF, atinentes a la imputación temporal de ingresos y gastos, adaptando sus referencias normativas a la vigente redacción de la LFIS.

El apartado siete del Proyecto no introduce modificaciones sustanciales en el RIRPF. Realiza dos pequeñas variaciones del tenor del artículo 8, A.3.b).2º, segundo párrafo, y 5º del RIRPF, precepto dedicado al régimen de dietas, utilizando un lenguaje neutro.

En el apartado ocho del Proyecto se introducen alguna corrección al tenor del texto y se modifica el segundo párrafo del artículo 10.2 del RIRPF. Este precepto fija actualmente que no se podrá aplicar la reducción del 30 por 100 a los rendimientos del trabajo que se cobren de forma fraccionada. En la norma proyectada se suprime esa restricción y se sustituye por otra en la que se permite la aplicación de esa reducción cuando se cumplan determinados requisitos, señalándose cómo se aplicará la reducción del 30 por 100 si los rendimientos superan el límite máximo de 300.000 euros y existen cuantías exentas de tributación. Se determina que el importe sobre el que se podrá aplicar la reducción será la diferencia positiva entre 300.000 euros y el importe de las rentas exentas.

La norma es ajustada a Derecho y se ciñe a las previsiones introducidas en el artículo 17.2.a) del TRLRHA por la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

El apartado nueve del proyecto de Decreto Foral modifica, de un parte, el artículo 11.2 del RIRPF, suprimiendo la referencia a las prestaciones por fallecimiento de contratos de seguro; y, de otra, varía el artículo 11.3 del RIRPF para reconocer a las prestaciones de seguros de dependencia percibidas en forma de capital una reducción del 50 por 100, y equipararlas a las prestaciones por incapacidad permanente y gran invalidez.

Las previsiones son, igualmente, acomodadas a la legalidad y resultan armónicas con el contenido del artículo 17.2, b) y c) del TRLRHA,

reformado por la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

El apartado diez del Proyecto incorpora un nuevo precepto, artículo 13 bis del RIRPF, sobre la “aplicación de la reducción del 40 por 100 a determinados rendimientos del capital inmobiliario”, que se refieren a los arrendamientos de vivienda no intermediados por la sociedad pública instrumental. Fija cuáles son las condiciones equiparables a las que se refiere el artículo 25.2 del TRLFIRPF para la aplicación de la deducción: la finalización del contrato antes de 1 de enero de 2021, y que el rendimiento íntegro de arrendamiento no supere los importes máximos que se detallan en la tabla incorporada. Se impone el compromiso de incorporación de la vivienda al citado programa en el momento de presentar la autoliquidación y se detallan las consecuencias del incumplimiento: la exclusión de la reducción y la devolución de las cantidades deducidas indebidamente e intereses de demora, salvo que la vivienda no se hubiera incluido al mencionado programa de intermediación en el arrendamiento por la falta de demanda de alquiler en la zona donde se encuentre aquella ubicada.

Nada cabe objetar a este artículo que desarrolla las previsiones contenidas en el artículo 25.2 del TRLFIRPF tras su modificación por la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre.

El apartado once del Proyecto transcribe casi literalmente el artículo 18.a) del RIRPF, limitándose a detallar el precepto al que se remite del RIRPF.

El apartado doce del Proyecto modifica el artículo 21.5 del RIRPF, califica los vehículos afectos a las actividades empresariales y profesionales como elementos patrimoniales, para remitir su régimen a lo dispuesto en el vigente artículo 23.3 y 4 de la LFIS. Por su parte, el apartado trece realiza la adecuación del artículo 25 del RIRPF, atinente a la amortización de los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones mobiliarias afectos a una actividad, a la actual numeración de la LFIS.

Estas normas son igualmente conformes a Derecho.

El apartado catorce del proyecto de Decreto Foral recoge la modificación del último párrafo de la letra c) y adición de la letra d) del artículo 27 del RIRPF. En cuanto a la primera, establece la amortización mínima fiscal del inmovilizado intangible, que se fija en su vida útil, y no siendo posible su estimación, en el plazo de 10 años. Respecto de la segunda, se concreta la amortización mínima para los elementos del transporte sujetos a limitación en la deducibilidad de gastos: el importe resultante de aplicar al precio de adquisición el coeficiente que se deriva del periodo máximo de amortización previsto en el artículo 26 del RIRPF, con independencia del régimen de determinación del rendimiento neto.

Nada cabe objetar a estas normas que se acomodan a las actuales previsiones del artículo 17 y 23.3 de la LFIS.

Los apartados quince y diecisiete del proyecto de Decreto Foral modifican, respectivamente, la redacción de los artículos 29.1, último párrafo, y 33.4 del RIRPF para referirse al “Departamento competente en materia tributaria”.

El apartado dieciséis del Proyecto, introduce algunas variaciones en el tenor del texto del artículo 32 del RIRPF, que define el ámbito de aplicación de la estimación objetiva, para en su número 2, la habilitación para el desarrollo de las condiciones y requisitos de la aplicación de este régimen por Orden Foral, y para el número 3, que se tenga cuenta en el cómputo de los ingresos a las entidades vinculadas con el sujeto pasivo conforme a lo actualmente dispuesto en el artículo 28 de la LFIS.

En el plano sustantivo nada cabe objetar a esta regulación que se ajusta a la regulación establecida en la disposición cuadragésima séptima del TRLFIRPF y el contenido de la LFIS. Resultaría aconsejable introducir una coma en el número 3, entre “los anteriores” y “así como”.

En el apartado dieciocho del Proyecto, se modifica el artículo 36.2 y 4 del RIRPF, dedicado a la regulación de la determinación del rendimiento neto en la estimación objetiva, con el fin de realizar algunos ajustes de su redacción y añadir, en su número 2, que las subvenciones de capital que

hayan financiado elementos del inmovilizado no amortizables, o con periodo de amortización superior a 10 años, se computen como ingreso por décimas partes en el plazo de 10 años.

El precepto es, igualmente, conforme a Derecho. Completa la regulación de la LFIS en cuanto a la imputación de las subvenciones de capital, habiéndose incluido en la norma reglamentaria en atención a que esta previsión normativa, que constituía regla general dispuesta en el artículo 35.5 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, fue suprimida del tenor actual.

El apartado diecinueve de la norma proyectada modifica el artículo 38.3, párrafo segundo, del RIRPF, dedicado a las entidades en régimen de atribución, para incluir dentro de las previsiones de la norma a las entidades vinculadas del artículo 28 de la LFIS.

El precepto es conforme a Derecho, acomodando las previsiones reglamentarias a lo dispuesto en el tenor vigente de la LFIS.

En el apartado veinte del Proyecto se modifican los números 1, 2, 6 y 7, del artículo 40 del RIRPF, precepto referido a la exención por reinversión en vivienda habitual, y se añaden los números 8 y 9, éste último para acoger lo previsto en el actual número 7 del artículo 40 del RIRPF. En la regulación introducida se desarrolla qué se considera importe invertido en la adquisición de vivienda habitual a efectos impositivos, quién puede acogerse a esta exención, qué se entiende por vivienda habitual y las situaciones asimiladas a la adquisición de vivienda habitual, los criterios a seguir en caso de vivienda adquirida en construcción y del concurso del promotor, así como la definición del concepto de rehabilitación.

La regulación reseñada no merece reparo de legalidad. Es acorde a Derecho y resulta oportuna, acomodándose a las modificaciones introducidas en el tratamiento fiscal de la vivienda habitual. La definición de los conceptos de vivienda habitual y rehabilitación son necesarios para la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual. Estos conceptos se recogían en el artículo 62.1 del TRLFIRPF con referencia a la

deducción por inversión en vivienda habitual. La eliminación de esta deducción y derogación del citado artículo del TRLFIRPF, ha motivado la reubicación sistemática de estos conceptos en el artículo 40 del RIRPF, así como la derogación de los artículos 51 y 52 del RIRPF por el Proyecto que nos ocupa.

El apartado veintiuno del Proyecto reajusta la dicción al actual articulado de la LFIS del artículo 41.1, primer párrafo del 2 y 3 del RLRPF, sobre la exención por reinversión de los elementos afectos a las actividades empresariales o profesionales, por lo que nada cabe objetar a esta norma.

En el apartado veintidós del proyecto de Decreto Foral se desarrolla reglamentariamente, artículo 42 del RIRPF, la integración de los incrementos de patrimonio por cambio de residencia al extranjero -Tax exit-. La norma regula con detalle el plazo para la presentación de las autoliquidaciones, el procedimiento para solicitar el aplazamiento de la deuda tributaria cuando proceda, y el régimen de la opción por la aplicación de la especialidad en el caso de que el cambio de residencia sea a otro estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información.

Nada cabe objetar a este precepto que cumple con las previsiones recogidas en la disposición adicional cuadragésima sexta del TRLFIRPF.

En los apartados veintitrés, veinticuatro, veinticinco, y veintiséis del Proyecto se modifican, respectivamente, los artículos 44.2, 45, 46.1 y 2.1º, y 47.1 del RIRPF, mientras que el apartado veintisiete deroga el artículo 47 ter del RIRPF, todos ellos atinentes a las rentas del trabajo en especie. La nueva redacción se refiere a los siguientes aspectos:

- Gastos por seguros de enfermedad que no constituyen retribución en especie -artículo 44.2 del RIRFF-. Se amplía a 1.500 euros el importe que no se considera como retribución de trabajo en especie respecto a las primas o cuotas satisfechas para la cobertura de la enfermedad del trabajador, su cónyuge o descendientes con discapacidad.

- Gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal - artículo 45 del RIRFF-. Se dispone que tales gastos no tendrán la consideración de retribución en especie ya se financien directa como indirectamente por el empleador, entendiéndose que son financiados indirectamente cuando se sufraguen por otras empresas que comercialicen productos necesarios para la adecuada formación del trabajador y así se autorice por el empleador.

- Entrega de productos y servicios de comedor -artículo 46.1 y 2.1º del RIRFF-. Se aumenta el importe que no se considera retribución en especie a 11 euros, antes 9 euros, en caso de fórmulas indirectas.

- Entrega de acciones o participaciones a trabajadores -artículo 47.1 del RIRFF-. Se establece que no se incumple la exigencia de que la oferta se ha realizado en idénticas condiciones para todos los trabajadores de la empresa por exigir una antigüedad mínima, siempre que sea la misma para todos.

Nada cabe objetar legalmente a estas previsiones que se acomodan a la actual regulación del TRLFIRPF. La derogación de artículo 47 ter del RIFPF se acomoda a la eliminación, por la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, del artículo 15.2.e) del TRLFIRPF, relativo a las retribuciones en especie para la formación y educación de los hijos de los empleados.

Es igualmente conforme a Derecho el apartado veintinueve del Proyecto que deroga los artículos 50, 51, 52 y 53 del RIRPF. La derogación del artículo 50 del RIRPF, que regula la “consideración de minusválido y acreditación del grado de minusvalía”, deviene de la regulación completa que de esta materia se recoge en la disposición adicional quinta del TRLFIRPF. Por lo que se refiere a la eliminación de los artículos 51, 52 y 53 del RIRPF, cuestión ya apuntada, esta procede de la exclusión de la deducción por inversión en vivienda habitual del TRLFIRPF y su necesario ajuste reglamentario.

No merece tampoco reparos de legalidad el apartado treinta del proyecto de Decreto Foral, que se refiere al artículo 54 del RIRPF, sobre “el

límite de las deducciones empresariales y profesiones”; ni el apartado treinta y uno del Proyecto, relativo al artículo 56, último párrafo del RIRPF, “obligación de declarar”; ni el apartado treinta y dos del Proyecto, concerniente al artículo 57 del RIRPF, “autoliquidación e ingreso”. Todos ellos realizan pequeños ajustes en texto de las normas indicadas sin incidir en su contenido, limitándose en el primero caso a añadir el término “al capital”, y en el segundo y tercero a corregir las referencias a la estructura orgánica departamental.

En el apartado treinta y tres del Proyecto se da una nueva redacción al artículo 57 bis del RIRPF, estableciendo la forma en la que se ha de practicar la deducción por pensiones de viudedad, la manera en la que se tendrá que proceder a actualizar las cuantías y los criterios para determinar el porcentaje de actualización.

Nada cabe objetar legalmente a esta regulación que constituye un desarrollo de lo dispuesto en el artículo 68 del TRLRPF al que expresamente se remite esta norma reglamentaria.

El apartado treinta y cuatro del proyecto de Decreto Foral suprime el artículo 50.2 del RIRPF, atinente a las devoluciones de oficio por cheque cruzado o nominativo.

Los apartados treinta y cinco y treinta y seis del Proyecto referidos, respectivamente, al artículo 60 del RIRPF, “colaboración externa en presentación y gestión de declaraciones”, y al artículo 61.8 del RIRPF, sobre los libros de registros, modifican la redacción y ajustan las referencias al Departamento competente sin que se varíe su contenido.

El apartado treinta y siete del Proyecto modifica algunos aspectos de la regulación del artículo 62 del RIRPF, relativo a las “otras obligaciones formales de información”, agrupando algunos de los supuestos ya recogidos en la vigente norma reglamentaria y renumerando otros del actual texto. También extiende el deber de información a las entidades aseguradoras o de crédito que comercialicen planes de ahorro a largo plazo sobre determinados aspectos de los titulares de dichos planes -número 4-, e

impone esa obligación a las entidades que lleven a cabo operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones de distribución de prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de abril de 2004, respecto de las operaciones que no se hallen sometidas a retención a favor de personas físicas -número 22-. Asimismo, excluye del elenco de los obligados a la declaración informativa de los premios exentos del impuesto, actual artículo 62.4 del RIRPF, a la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado, a los correspondientes órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, a la Cruz Roja Española y a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

Por su parte, el apartado treinta y ocho del Proyecto modifica el tenor del texto, para referirse al titular del Departamento competente, del artículo 62.bis.4 del RIRPF referido a las “obligaciones de información de las entidades en atribución de rentas”.

El apartado treinta y nueve del Proyecto sustituye la actual regulación del artículo 62 ter, sobre “obligaciones de información respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea” por la “obligación de informar sobre el arrendamiento de viviendas con fines turísticos”. En el nuevo contenido se define qué se entiende por uso de vivienda con fines turísticos y los supuestos excluidos de este concepto, quién tiene la consideración intermediario en la cesión del uso, los datos que tendrá que contener la declaración informativa y la habilitación para la aprobación del modelo de declaración.

Los apartados cuarenta, cuarenta y uno, y cuarenta y dos de la norma proyectada se limitan a ajustar el texto a la vigente legislación y mejoran la redacción de los artículos 62.quarter.1, 62.quarter.2.a).2º, y 62.quarter.2.b).2º del RIRPF, preceptos referidos a las obligaciones de información de determinadas operaciones con participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda.

Nada cabe objetar legalmente a las normas referidas que concretan el deber general dispuesto en el artículo 103 de la Ley Foral General Tributaria y desarrollan los artículos 86, 87 y 88 del TRLFIRPF, armonizado su contenido con las obligaciones fijadas en la normativa de régimen común a fin de poder realizar una adecuada coordinación e intercambio de la información.

Los apartados cuarenta y tres, cuarenta y cuatro, cuarenta y cinco, cuarenta y seis, cuarenta y siete, cuarenta y ocho, y cuarenta y nueve del Proyecto llevan a cabo la modificación en el RIRPF del artículo 64.1, 2.a), 2.c), 3.e), 3.f), 3.i) y la adición de un número 4, regulándose las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta. Así, en el número 1 del artículo 64 del RIRPF se añade un apartado e), que establece la obligación de retener respecto a las rentas derivadas de la transmisión de derechos de suscripción. En el número 2.a) se elimina la palabra “urbanos”, de forma que la obligación de retener será sobre todos los rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles, tanto urbanos como rústicos. En el número 2.c) se fija que están sujetos a retención o ingreso a cuenta los premios de juegos, rifas o combinaciones aleatorias cuya base de retención supere 300 euros, cantidad que será de 2.500 euros cuando se trate de premios obtenidos en tómbolas organizadas por entidades declaradas de carácter social. En el número 3.f) se dispone que no habrá obligación de retener o ingresar a cuenta los premios entregados como consecuencia de juegos de máquinas de azar y juegos organizados por casinos y bingos, sujetos a las disposiciones de la Ley Foral 27/2016 de 28 de diciembre, por la que se regulan los tributos sobre el juego en la Comunidad Foral de Navarra. Por último, en el número 4, se incorpora la obligación de retención o ingreso a cuenta respecto a las rentas de los planes de ahorro a largo plazo cuando se haya incumplido el plazo de mantenimiento de cinco años.

Las previsiones señaladas son conformes a la legalidad y desarrollan reglamentariamente el artículo 80.2 del TRLFIRPF.

Son, igualmente, acomodados a Derecho los apartados cincuenta y

cincuenta y uno del Proyecto, que se limitan a corregir las referencias legales contenidas en el artículo 65.1.d) y 65.2.a) del RIRPF; el apartado cincuenta y dos, que modifica las letras e) y f) del artículo 65.2 del RIRPF, para eliminar las referencias al representante de las entidades aseguradoras que operen en España en libre prestación de servicios y en los fondos de pensiones domiciliados en otros Estados miembros de la Unión Europea; el apartado cincuenta tres que adiciona las letras h) e i) que determinan, respectivamente, quienes están obligados a realizar el pago a cuenta tratándose de la entidad de crédito o aseguradora con la que el sujeto pasivo tuviera contratado el plan de ahorro de largo plazo y la entidad depositaria o, en su defecto, el intermediario financiero o fedatario público que intervenga en la operación respecto a las transmisiones de suscripción preferente.

Por su parte, el apartado cincuenta y cinco del proyecto de Decreto Foral regula el artículo 68 del RIRPF, añadiendo un número 3, al régimen del nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta en el caso de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción. El apartado cincuenta y seis modifica el artículo 71. Uno del RIRPF para establecer la tabla de porcentajes de retención con carácter general. El apartado cincuenta seis varía el artículo 71. Dos.1 y 2 del RIRPF, para ajustar las referencias legales a la normativa vigente. El apartado cincuenta siete corrige la forma de numeración del artículo 71. Dos. 4, segundo párrafo del RIRPF. El apartado cincuenta y ocho modifica la referencia del artículo 72 bis.1, primer párrafo, del RIRPF, a la persona titular del departamento competente. El apartado sesenta del Proyecto retoca el artículo 76.6 del RIRPF, relativo a la obligación de retener derivada de LFIS, para ajustar su referencia a la legalidad vigente. El apartado sesenta y uno adiciona un nuevo número 7 al artículo 76 del RIRPF, para fijar la base de los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos durante la vigencia del plan a los que se les hubiera aplicado la exención del artículo 7.s) del TRLFIRPF. El apartado sesenta y dos del Proyecto adiciona un número 3 al artículo 77 del RIRPF para fijar cuándo nacerá la obligación del pago a cuenta reseñada el artículo 64.4 del RIRPF.

El apartado cincuenta nueve de la norma proyectada enmienda el

artículo 73 del RIRPF, a fin de que en las retenciones del capital mobiliario se aplique a la base el porcentaje del 19 por 100, reduciéndola desde la actualmente fijada en el 20 por 100. Este ajuste porcentual se traslada también por el apartado setenta y tres del Proyecto, que modifica el primer párrafo del artículo 79 del RIRPF, a las retenciones sobre incrementos patrimoniales derivados de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, que se reduce el porcentaje al 19 por 100; en el apartado setenta y cuatro del Proyecto que varía el contenido del artículo 80 del RIRPF, referido al importe de las retenciones sobre otros incrementos de patrimonio, para reducir la retención de los premios y ganancias derivadas de la transmisión de derechos de suscripción al 19 por 100; en el apartado sesenta y cinco del Proyecto que revisa el tenor del artículo 83 del RIRPF, sobre el importe de las retenciones sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles, reduciéndolo al 19 por 100; y en el apartado sesenta seis del Proyecto que introduce un número 2 en el artículo 84 del RIRPF, dedicado al importe de las retenciones sobre derechos de imagen y otras rentas, para señalar que se aplicará la retención del 19 por 100 sobre “los rendimientos de los restantes conceptos previstos en artículo 64.2.b)” del RIRPF.

Las normas referidas son conformes a Derecho y desarrollan las previsiones establecidas a tal efecto en la disposición adicional cuadragésima segunda del TRLRPF.

Tampoco plantean reparos de legalidad los apartados setenta y siete y setenta y ocho del proyecto de Decreto Foral, que ajustan las referencias legales que se contienen, respectivamente, en los artículos 85.2 y 86.2 del RIRPF; los apartados setenta y nueve y setenta del Proyecto que modifican, sin alterar sustancialmente, el contenido del número 2, primer párrafo, y número 5 del artículo 90 del RIRPF, precepto que regula las “obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta”; y los apartados setenta y uno y setenta y dos del Proyecto que varían, respectivamente, la dicción del artículo 92.dos y 93 del RIRPF para referirse al departamento y servicio competente. Este ajuste del tenor literal es el que se recoge también en los apartados setenta y cuatro y setenta y cinco de la norma proyectada

en sus referencias a la disposición adicional segunda, número 7 y disposición adicional cuarta, número 4, primer párrafo, del RIRPF.

El apartado setenta y tres del Proyecto se limita a derogar la disposición adicional primera del RIRPF, que versa sobre las referencias efectuadas en el Reglamento a importes monetarios expresados en pesetas.

Por su parte, el apartado setenta y seis del proyecto de Decreto Foral enmienda la disposición adicional quinta, atinente a las cuotas tributarias del impuesto sobre actividades económicas, ajustando su tenor literal a las vigentes referencias legales y rebajando el importe de la cifra de negocios a 1.000.000 euros para la deducción de las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas satisfechas por entidades en régimen de atribución de rentas.

La norma es conforme a Derecho y se acomoda a lo previsto en el artículo 66.f) del TRLFIRPF.

No merecen reproche legal alguno los apartados setenta y siete y setenta nueve del proyecto de Decreto Foral que derogan las disposiciones adicionales sexta, séptima, octava, décima, undécima y duodécima del RIRPF; ni los apartados setenta y ocho y ochenta del Proyecto que ajustan el tenor literal de las referencias legales contenidas en la disposición adicional novena y disposición transitoria tercera, número 2, del RIRPF a las actualmente vigentes.

Asimismo, se ajustan a la legalidad los apartados ochenta y uno del Proyecto, que deroga las disposiciones transitorias quinta y séptima del RIRPF, y el apartado ochenta y dos del proyecto de Decreto Foral, que introduce una disposición final primera en el RIRPF, que habilita el desarrollo normativo al departamento competente en materia tributaria.

Por último, la disposición final única establece la entrada en vigor del presente proyecto de Decreto Foral el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, siendo ello igualmente conforme a la legalidad.

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.