

<p>Expediente: 62/2001 Órgano: Pleno Objeto: Proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo. Dictamen: 63/2001, de 19 de noviembre</p>

DICTAMEN

En Pamplona, a 19 de noviembre de 2001,

el Pleno del Consejo de Navarra, compuesto por don Enrique Rubio Torrano, Presidente, don José Antonio Razquin Lizarraga, Consejero-Secretario, don Pedro Charro Ayestarán, don Joaquín Salcedo Izu, don José María San Martín Sánchez, don Eugenio Simón Acosta y don Alfonso Zuazu Moneo, Consejeros,

siendo Ponente don Eugenio Simón Acosta,

emite por unanimidad el siguiente dictamen:

I. ANTECEDENTES

I.1ª. Formulación y tramitación de la consulta

El día 30 de octubre de 2001 tuvo entrada en este Consejo un escrito del Presidente del Gobierno de Navarra en el que, de conformidad con el artículo 19.1 de la Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (desde ahora LFCN), se recaba dictamen preceptivo, a tenor de lo dispuesto por el artículo 17.1.a) de dicha Ley Foral, sobre el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo.

En el expediente figuran, entre otros, los siguientes documentos:

1. Informe de 5-9-2001, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, relativo al sometimiento del anteproyecto a información pública.

2. Orden Foral 227/2001, de 5 de septiembre, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se somete a información pública en anteproyecto de Decreto Foral.
3. Alegaciones presentadas por el Departamento de Bienestar Social, Deporte y Juventud, de fecha 16-10-2001.
4. Informe de 22-10-2001, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, sobre las alegaciones presentadas por el Departamento de Bienestar Social, Deporte y Juventud.
5. Informe de 22-10-2001, del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, sobre el texto del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo.
6. Informe de 26-10-2001, del Secretario Técnico del Departamento de Economía y Hacienda, relativo a la remisión al Consejo de Navarra del proyecto de Decreto Foral.

La documentación aportada, debidamente foliada y compulsada, se ajusta a lo ordenado en el artículo 28 del ROFCN, con excepción de la remisión de dos copias autorizadas del proyecto de reglamento sometido a consulta, sin acompañarse tampoco los antecedentes y bibliografía que hayan servido para la redacción del proyecto de disposición reglamentaria.

I.2ª. Consulta

Se solicita dictamen preceptivo de la Comisión Permanente del Consejo de Navarra acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, que ha sido tomado en consideración por el Gobierno de Navarra en la sesión celebrada el día 22 de octubre de 2001.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

II.1ª. Carácter preceptivo del dictamen

El Presidente del Gobierno de Navarra, como se ha reseñado en los antecedentes, recaba dictamen preceptivo acerca del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, (en adelante RIR) conforme a lo dispuesto por el artículo 17.1.a) de la LFCN, a cuyo tenor “la Comisión Permanente del Consejo de Navarra deberá ser consultada preceptivamente en los siguientes asuntos: a) Proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones...”

Dicho proyecto de disposición modifica el RIR, que, a su vez, desarrolla lo dispuesto por la Ley Foral 22/1998, de 30 de diciembre, del IRPF (en adelante LFIR). Tratándose de un proyecto de modificación de un reglamento ejecutivo, el carácter preceptivo del dictamen no ofrece duda.

Ahora bien, estamos ante un proyecto reglamentario en materia tributaria, lo que exige considerar otro precepto específico de la propia Ley Foral 8/1999, de 16 de marzo, del Consejo de Navarra (LFCN). En efecto, junto al precepto legal antes citado, el artículo 16.1.e) de la LFCN dispone que “el Pleno deberá ser consultado preceptivamente en los siguientes asuntos: ...e) Proyectos de reglamentos o disposiciones administrativas cuya aplicación derive del Convenio Económico”.

Ha de precisarse, por ello, cuál de los dos preceptos es el aplicable al presente caso, con la consecuente determinación del órgano competente para evacuar esta consulta, bien la Comisión Permanente o bien el Pleno.

Como ya ha tenido ocasión de señalar anteriormente este Consejo en varias ocasiones, la aparente antinomia legal debe ser superada atendiendo al carácter de norma especial del artículo 16.1.e) de la LFCN, cuyo ámbito de aplicación más específico, por referencia a un concreto sector del ordenamiento, el tributario, debe primar sobre el más general del artículo 17.1.a) de la LFCN. También hemos dicho repetidas veces que la expresión de este precepto legal “cuya aplicación derive del Convenio Económico” debe

entenderse en el sentido de que se refiere a todas aquellas disposiciones generales de naturaleza reglamentaria dictadas en ejercicio de competencias que correspondan a la Comunidad Foral en aplicación del Convenio Económico”

La transcrita fórmula empleada por la LFCN es tan amplia que en su literalidad debe considerarse comprendido un proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el RIR. No parece dudoso que el proyecto de reglamento sometido a dictamen sea uno de esos reglamentos o disposiciones generales dictados en ejercicio de competencias establecidas por el Convenio Económico.

En conclusión, nos encontramos ante un proyecto de reglamento que debe ser dictaminado preceptivamente por el Pleno del Consejo de Navarra quien lo emite dentro del plazo ordinario.

II.2ª. Competencia de la Comunidad Foral y del Gobierno de Navarra

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

Es indiscutible, por tanto, la competencia de la Comunidad Foral para regular no sólo los tributos en particular, sino también las cuestiones generales, tanto sustantivas, como procedimentales, que afectan a todos los tributos. La expresión "régimen tributario" que utiliza el artículo 45 de la LORAFNA, acorde con la tradición foral, es el vehículo de actualización en el marco constitucional de la competencia plena que siempre ha ostentado Navarra para configurar su propio ordenamiento tributario, dentro de los límites que impone el Convenio Económico para articular y coordinar el ordenamiento tributario foral con el del Estado.

El Parlamento de Navarra ha hecho uso de la potestad legislativa que en esta materia le corresponde, mediante el establecimiento y regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través de la LFIR,

posteriormente modificada por Ley Foral 19/1999, de 30 diciembre, de medidas tributarias; por Ley Foral 6/2000, de 3 julio, sobre igualdad jurídica de parejas estables; por Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria; y por Ley Foral 20/2000, de 29 diciembre, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

En ejecución y cumplimiento de las diversas habilitaciones específicas contenidas en la LFIR, el Gobierno de Navarra aprobó el RIR.

El proyecto de Decreto Foral objeto de este dictamen modifica el citado RIR, y se encuentra, por tanto, amparado por las mismas normas de la LFIR, en que se fundamentó la promulgación del mentado reglamento del impuesto.

Por otra parte, el artículo 23.1 de la LORAFNA atribuye al Gobierno la función ejecutiva, comprendiendo la reglamentaria; y, de acuerdo con la Ley Foral 23/1983, de 11 de abril, del Gobierno y de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra (desde ahora LFGACFN), corresponde al Gobierno de Navarra la potestad reglamentaria (artículo 4.1) y en concreto la aprobación, mediante Decreto Foral, de los reglamentos precisos para el desarrollo y ejecución de las leyes forales (artículo 10.k), y sus disposiciones adoptarán la forma de Decreto Foral (artículo 55.1º).

El proyecto de Decreto Foral examinado se dicta en ejercicio de la potestad reglamentaria que corresponde al Gobierno de Navarra y el rango es el adecuado, ya que tiene por objeto la modificación de otra norma reglamentaria también aprobada mediante Decreto Foral.

II.3ª. Tramitación del proyecto de Decreto Foral

Conforme al artículo 51 de la LFGACFN, las disposiciones reglamentarias se dictarán de acuerdo con lo establecido en dicha Ley Foral y en las normas reguladoras del procedimiento administrativo. El artículo 57 de la misma Ley Foral, en su párrafo primero, ordena que los proyectos de normas reglamentarias que deban aprobarse mediante Decreto Foral u Orden Foral, sean elaborados por el órgano que determine el Consejero al que corresponda su propuesta o aprobación; y autoriza al Consejero competente para someter

los proyectos a información pública siempre que la índole de la norma lo aconseje y no exista razón para su urgente tramitación.

Los artículos 129 a 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 regulaban el procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general, a las que se remitió la Ley Foral 23/1983. Tales preceptos, sin embargo, fueron derogados por la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, por lo que puede entenderse que la remisión efectuada por el artículo 51 de la Ley Foral 23/1983 ha quedado sin contenido, dado que los artículos 23 y 24 de la Ley 50/1997, que han venido a sustituir a los anteriores, no regulan el procedimiento administrativo general, sino el ejercicio de la potestad reglamentaria por el Gobierno de la Nación.

No obstante, tal como ha tenido oportunidad de señalar este Consejo en otros dictámenes anteriores, mientras no se lleve a cabo por el Parlamento de Navarra la regulación del procedimiento de elaboración de las disposiciones navarras de carácter general, parece aconsejable e, incluso, necesario que en dicha elaboración se cuente con aquellos estudios, informes y actuaciones previos que garanticen su legalidad, acierto y oportunidad, preocupación ésta que es compartida por el Gobierno de Navarra que ha dictado algunas instrucciones de carácter interno en esta dirección.

El Consejero de Economía y Hacienda, consciente de que el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, va a afectar a un número muy significativo de interesados, acordó someter a audiencia pública el proyecto de Decreto Foral que nos ocupa, disponiendo —mediante Orden Foral 227/2001, de 5 de septiembre— su publicación en el Boletín Oficial de Navarra y concediendo un plazo de veinte días hábiles para que los ciudadanos afectados en sus derechos e intereses legítimos efectúen las alegaciones que estimen procedentes.

Durante el trámite de información pública, se presentó un escrito del Centro Base de Minusválidos del Departamento de Bienestar Social, Deporte y Juventud, en el que se efectuaban algunas sugerencias sobre la modificación del artículo 50 del RIR, relativo a la calificación de la situación de minusválido a

efectos del impuesto. Dichas sugerencias fueron estudiadas en razonado informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra que aconsejó aceptarlas parcialmente, y su consejo fue aceptado e incorporado al texto del proyecto tomado en consideración por el Gobierno de Navarra y sometido a dictamen de este Consejo.

Además, obra en el expediente un riguroso informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra sobre el contenido del proyecto de Decreto Foral; así como otro informe del Secretario Técnico de Economía y Hacienda acerca de la necesidad de elevar consulta al Consejo de Navarra.

Por todo lo expuesto, la tramitación del Decreto Foral sometido a dictamen es ajustada a Derecho.

II.4ª. Marco normativo

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

Es indiscutible, por tanto, la competencia de la Comunidad Foral para regular no sólo los tributos en particular, sino también las cuestiones generales, tanto sustantivas, como procedimentales, que afectan a todos los tributos. La expresión "régimen tributario" que utiliza el artículo 45 de la LORAFNA, acorde con la tradición foral, es el vehículo de actualización en el marco constitucional de la competencia plena que siempre ha ostentado Navarra para configurar su propio ordenamiento tributario, dentro de los límites que impone el Convenio Económico para articular y coordinar el ordenamiento tributario foral con el del Estado.

Bajo la superior jerarquía de las normas constitucionales, el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, se incardina asimismo en el contexto de las normas legales aprobadas por el Parlamento de Navarra y contenidas en

la LFIR, y posteriores leyes forales modificativas de la misma, que han sido enumeradas más arriba.

Estos son los parámetros que nos han de servir de contraste para dictaminar sobre la adecuación al ordenamiento jurídico del proyecto sometido a dictamen.

II.5ª. Cuestiones de fondo

A) Justificación del Decreto Foral

Tal como se indica en los informes del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra y de la Secretaría Técnica del Departamento de Economía y Hacienda, que obran en el expediente, la promulgación del Decreto Foral sometido a dictamen es aconsejable y está justificada por la necesidad de adaptar el RIR a las modificaciones que se han producido, después de su publicación, en la LFIR, así como en otras leyes y normas generales que afectan al contenido del citado Reglamento.

En el examen pormenorizado de la reforma, que realizamos a continuación, se comprueba que estas apreciaciones que se recogen en el expediente son sustancialmente correctas y que está cumplidamente acreditada la necesidad de aprobar el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo.

B) Exención de ciertos rendimientos derivados de trabajo ejecutado en el extranjero

La primera de las reformas contenidas en el proyecto objeto de este dictamen se refiere al artículo 5 del RIR, al que se da nueva redacción.

La modificación del artículo 5 del RIR está motivada por la reforma operada en el artículo 7.n) de la LFIR por la Ley Foral 20/2000, de 29 de diciembre, que sustituyó el texto originario, del siguiente tenor:

"n). Los rendimientos del trabajo percibidos por servicios prestados en el extranjero, en la cuantía y con las condiciones que

reglamentariamente se establezcan, siempre que hayan tributado efectivamente en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza similar o idéntica a éste."

Este texto fue reemplazado por otro más minucioso en el que, aparte de mejorar técnicamente la referencia a los rendimientos de trabajo beneficiarios de la exención, se condiciona el beneficio fiscal a la existencia de un impuesto similar al IRPF en el país de origen, con independencia de que los rendimientos percibidos hayan estado o no gravados de forma efectiva al mismo, y se incrementa el límite exento hasta 10.000.000 pts.

Además, la Ley Foral 20/2000 estableció la posibilidad de opción del contribuyente entre la exención de los rendimientos de trabajo por servicios en el extranjero y el tratamiento de los excesos percibidos en el extranjero sobre las cantidades que ser percibirían por el mismo trabajo realizado en España, como dietas no sometidas al impuesto. El RIR, modificado por dicha Ley Foral, no permitía acogerse al régimen de dieta exceptuada de gravamen en los casos en que resultaba aplicable la exención.

El texto actualmente vigente del artículo 7.n) de la LFIR, modificado por la Ley Foral 20/2000, es el siguiente:

"n) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa no residente en territorio español o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

La exención tendrá un límite máximo de 10.000.000 de pesetas anuales. Reglamentariamente podrá modificarse dicho importe.

La presente exención será incompatible, para los sujetos pasivos destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 8.º A).3.b.) del Reglamento de este Impuesto, cualquiera que sea su importe. El sujeto pasivo podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención."

Si se compara este texto con el de la modificación del artículo 5 del RIR propuesta en el proyecto sometido a dictamen, no se observa diferencia significativa alguna entre ambos. La única novedad apreciable se encuentra en el primero de los requisitos establecidos por el artículo 7.n) de la LFIR. Donde la ley habla de "trabajos se realicen para una empresa no residente", el reglamento dice "trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente". En todo lo demás, el nuevo texto no pasa de ser una transcripción literal de lo dispuesto por la Ley Foral.

No es infrecuente que los reglamentos reproduzcan preceptos legales y en ello no existe vicio alguno de legalidad o validez de la norma. Pero en este caso la transcripción literal del contenido de la Ley Foral puede considerarse como un defecto de técnica jurídica, puesto que se aparta ostensiblemente de la línea adoptada por el RIR en su conjunto.

En efecto, a diferencia de otros reglamentos anteriores que quisieron ser un código o recopilación omnicompreensiva de la regulación del impuesto, técnica que recibió algunos reproches doctrinales, el vigente RIR se ha circunscrito al ámbito propio de las normas reglamentarias y, en lugar de reproducir textos legales, contiene normas nuevas que desarrollan o complementan el contenido de la Ley Foral en aquéllos puntos en que ésta demanda o requiere desarrollo reglamentario. Es significativo que la propia LFIR, en lugar de realizar una remisión o habilitación genérica a la reglamentación posterior, sólo contiene habilitaciones específicas, en determinados preceptos, para su posterior desarrollo reglamentario.

La versión originaria del artículo 7.n) de la LIR concedía exención "en la cuantía y con las condiciones que reglamentariamente se establezcan", norma que justificó la inclusión en el RIR de un artículo 5 que enunciaba las condiciones y cuantía de la exención.

Sin embargo, el nuevo texto legal establece directamente las condiciones y requisitos de la exención e incluso establece su cuantía. La única materia en que se deja un hueco al Reglamento es la cuantía de la exención, deslegalizada por el artículo 7.n) en tanto en cuanto establece, como hemos visto antes, que "reglamentariamente podrá modificarse dicho importe" (se refiere al límite de 10.000.000 pts., que la propia Ley Foral prevé.

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, no modifica la cuantía del límite, sino que lo mantiene en 10.000.000 pts. y sólo añade como novedad su conversión en euros (60.101,21 euros).

A la vista de todo lo expuesto, parece aconsejable suprimir el artículo 5 del RIRPF en lugar de modificarlo, puesto que su presencia supone una ruptura con la técnica seguida por el resto del Reglamento, y se trata de un precepto innecesario que puede generar más confusión que claridad.

Es muy probable que estas observaciones no hayan pasado desapercibidas a los redactores del proyecto, y que se haya optado por mantener el artículo 5 para evitar un hueco en la numeración de los preceptos del RIR. Aun así mantenemos nuestra sugerencia sobre la reforma del artículo citado, pues el problema de la continuidad de la numeración del articulado podría resolverse reduciendo el texto del artículo 5 a lo que ahora aparece como apartado 2 del mismo: el límite máximo de la exención es 10.000.000 pts. anuales (60.101,21 euros). Esta norma, aunque no altera lo dispuesto por la ley, estaría justificada porque existe una remisión expresa al reglamento y permite, en el futuro, efectuar modificaciones de dicha cuantía sin alterar la sistemática del Reglamento.

C) Calificación de las prestaciones por fallecimiento, sepelio y entierro como rendimientos irregulares

La Ley Foral 20/2000, de modificación parcial de diversos impuestos y otras medidas tributarias, declaró exentas las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos (artículo 7.q) de la LFIR).

Como es sabido, la LFIR estableció un nuevo sistema de corrección del efecto de la tarifa progresiva sobre la acumulación temporal de rentas, consistente en la reducción de los rendimientos con periodo de generación superior a dos años, "así como aquéllos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo". En ejecución de esta previsión legal, el artículo 10.1.d) del RIR incluyó entre los rendimientos de trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo "las prestaciones por fallecimiento y gastos de sepelio, salvo los contemplados en el artículo 14.2 a) de la Ley Foral del Impuesto".

La modificación ahora proyectada coordina el artículo 10.1.d) del RIR con la exención establecida por la Ley Foral 20/2000, limitando la calificación de renta irregular al exceso de las prestaciones sobre el límite exento.

D) Reducción de las indemnizaciones por invalidez

Las prestaciones en forma de capital en cumplimiento de contratos de seguros de invalidez distintos de los seguros de previsión social, gozan de una reducción —por su carácter de renta generada en periodo de tiempo superior a dos años—, que la redacción originaria de la LFIR cuantificó en el 60% de su importe. La Ley Foral 20/2000 elevó el porcentaje al 65%.

El proyecto de Decreto Foral objeto de este dictamen modifica el artículo 19.3 del RIR para sustituir el porcentaje del 60% por el del 65%, quedando de este modo el precepto adaptado a la legislación vigente.

E) Excesos de aportación a planes de pensiones

Las aportaciones a planes de pensiones son deducibles, dentro de ciertos límites, de la base imponible general del impuesto, dado que esta institución de previsión social voluntaria está asimilada fiscalmente a la Seguridad Social y sometida al régimen de tributación diferida en el IRPF. Las aportaciones son deducibles y las prestaciones tributan como rendimientos de trabajo.

No obstante, las aportaciones excesivas a planes de pensiones experimentan una doble tributación en la medida en que las prestaciones

correspondientes a dichos excesos no deducibles no tributan por diferencias —como ocurre con otros seguros— sino en su integridad.

Para paliar este efecto el artículo 49 del RIR permite trasladar a periodos sucesivos, con el límite de cinco "ejercicios", las cantidades que no se hayan podido deducir por exceder de los límites legales. El párrafo 3 del artículo 49 del RIR, actualmente vigente, dice lo siguiente:

"El exceso que, de acuerdo con lo señalado, no haya podido ser objeto de reducción, se imputará al primer ejercicio, dentro de los cinco ejercicios siguientes, en que las aportaciones efectuadas no alcancen los límites cuantitativos establecidos en el artículo 55.1 de la Ley Foral del Impuesto".

Conforme a lo dispuesto por el mismo artículo 49, en los años sucesivos se aplican, en primer lugar, las deducciones pendientes de años anteriores, antes de deducir las aportaciones efectuadas en el periodo en curso. La redacción del apartado transcrito es confusa y ambigua y, por tal motivo, el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, pretende dejar claro que la deducción pendiente de años anteriores se aplicará siempre —cualquiera que sea el importe de las aportaciones efectuadas en el periodo—, sin otro límite que los de carácter general establecidos por el artículo 55.1 de la LFIR. Para ello se propone el siguiente texto:

"El exceso que, de acuerdo con lo señalado, no haya podido ser objeto de reducción, se imputará al primer ejercicio, dentro de los cinco ejercicios siguientes, con los límites cuantitativos establecidos en el artículo 55.1 de la Ley Foral del Impuesto".

La nueva redacción mejora, sin lugar a dudas, la antigua. Pero aun así, es susceptible de mayores precisiones técnicas:

a) De un lado, subsiste la duda de si las deducciones pendientes han de aplicarse en un solo "ejercicio" (el primero, dentro de los cinco siguientes), o si se pueden aplicar durante cinco años, agotando, en todo caso los límites

legales vigentes cada año. Del contexto se deduce que la solución correcta es la segunda, pero sería aconsejable una redacción que dejase más clara esta cuestión.

b) Por otra parte, no es correcto hablar de "ejercicios" en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El término "ejercicio" es un vocablo contable que se utiliza en el Impuesto sobre Sociedades para delimitar el concepto jurídico de "periodo impositivo". Los impuestos, incluido el Impuesto sobre Sociedades, no tienen "ejercicios", sino "periodos impositivos". En cualquier caso, el término "ejercicio" es absolutamente extraño al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por ello, debería ser sustituido por el de periodo impositivo.

F) Deducciones por minusvalía física o psíquica

La reforma operada por la Ley 20/2000 ha sustituido las deducciones personales y familiares en la cuota, equivalentes a una subvención encubierta a los contribuyentes con cuota suficiente, por una deducción en la base imponible, más acorde y coherente con la evolución del concepto de renta o capacidad económica gravable, que hoy se identifica con el de renta disponible o renta discrecional, es decir, con la renta que excede de la necesaria para costear una vida individual y socialmente digna.

Por este motivo, las antiguas deducciones en la cuota en beneficio de los minusválidos (artículo 62 de la LFIR en su redacción originaria) se han convertido en deducciones en la base imponible y hoy se encuentran en los apartados 3 (mínimo personal) y 4 (mínimo familiar) del artículo 55 de la LFIR. Así pues, el artículo 50 del RIR no sólo se encuentra mal colocado sistemáticamente en el título III (deducciones de la cuota) de la LFIR, sino que además contiene referencias al artículo 62 que han de ser sustituidas por el artículo 55 de la LFIR.

El proyecto objeto de dictamen traslada el artículo 50 del RIR al título II (determinación de la renta), capítulo IV (base liquidable general). Este cambio de ubicación no ha exigido modificar la numeración del artículo. Además se ha adaptado el precepto a la nueva redacción del artículo 55 de la LFIR.

Por otra parte, se han incorporado algunas sugerencias de carácter técnico del Departamento de Bienestar Social, Deporte y Juventud, que efectuó en periodo de información pública la observación de que el vigente régimen de otorgamiento de las ayudas a discapacitados no contempla la aprobación o denegación de la condición de minusválido, sino la asignación de un porcentaje de discapacidad por baremo a la deficiencia establecida.

El Departamento de Bienestar Social, Deporte y Juventud proponía, además, la supresión de la asimilación a minusvalía superior a 33% y 65%, respectivamente, de las situaciones de incapacidad permanente total, de un lado, y las de incapacidad permanente absoluta, gran invalidez e incapacidad declarada judicialmente, de otro. Consideramos, sin embargo, acertada en este caso la opinión del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra, que defiende la autonomía de las calificaciones fiscales, las cuales se aplican sólo en el ámbito tributario y no alteran los conceptos de la legislación de protección social.

G) Obras de adecuación de la vivienda habitual

La reforma propuesta en el artículo 52.6, párrafo 1, del RIR (apartado que fue incorporado al RIR por Decreto Foral 635/1999, de 30 de diciembre), se reduce a un simple cambio de la referencia al artículo 62.4.f) de la LFIR, que pasa a ser 62.1.f) después de la modificación introducida por la Ley Foral 20/2000, de modificación parcial e diversos impuestos y otras medidas tributarias.

H) Límite de las deducciones en la cuota en actividades económicas

Esta modificación consiste, igualmente, en un mero cambio de la referencia al apartado 5 de la LFIR, que actualmente es el apartado 3 tras la reforma de la Ley Foral 20/2000.

I) Fraccionamiento de cuotas en el caso de imputación de rentas por fallecimiento o cambio de residencia

El artículo 58.4 del RIR contiene una remisión al Decreto Foral 211/1998, de 29 de junio, por el que se regulan los aplazamientos y fraccionamientos de

pago de los ingresos de derecho público de la Hacienda Pública de Navarra. Esta norma ha sido reemplazada por el Reglamento de Recaudación de la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Decreto Foral 177/2001, de 2 de julio, y la reforma ahora propuesta consiste sencillamente en la modificación de la referencia.

J) Distribución de la prima de emisión y reducción de capital con devolución de aportaciones

También la Ley Foral 20/2000 está en el origen de la adición de una nueva letra i) al apartado 3 del artículo 64 del RIR. Esta Ley Foral modificó el régimen tributario de la distribución de la prima de emisión y de las reducciones de capital con devolución de aportaciones, calificando como rendimientos de capital mobiliario los excesos sobre el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas. Aunque es regla general que los rendimientos de capital mobiliario soporten retención en la fuente, existen dificultades prácticas para aplicarlas en estos casos en que en el momento del pago se desconoce el importe de los rendimientos netos que la operación produce al contribuyente. Por este motivo, la propia Ley Foral 20/2000 establece, en la Disposición Adicional tercera, que "con efectos desde 1 de enero de 2001, no estará sujeto a retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital con devolución de aportaciones. Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en estos supuestos".

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, no hace sino cumplimentar lo dispuesto por la Ley Foral, añadiendo un nuevo supuesto a la relación de casos en que no existe obligación de retener o ingresar a cuenta, del artículo 64.3 del RIR.

K) Número de hijos a efectos de practicar retenciones sobre los rendimientos de trabajo

La modificación del artículo 71.2 del RIR consiste en un cambio de la referencia al precepto legal donde se dispone cuáles son los hijos que dan derecho a deducción en la base imponible del IRPF. Como ya hemos dicho, la deducción por hijos se regulaba antes en sede de cuota. La modificación legal obliga a sustituir la remisión contenida en el reglamento.

L) Las retribuciones variables como elemento para determinar el tipo de retención aplicable a los rendimientos de trabajo

El vigente artículo 71.Dos.2 del RIR se refiere a las reglas para determinar el porcentaje de retención aplicable a los rendimientos de trabajo que depende, entre otros, factores, del importe total de las retribuciones que va a percibir el sujeto pasivo a lo largo del año. "La percepción íntegra anual —dice el precepto citado en su versión actual— incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles, cuyo importe no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, siempre que no concurren circunstancias que hagan presumir una notoria reducción de las mismas"

La reforma consiste en suprimir el inciso final: "cuyo importe no podrá ser inferior al de las obtenidas durante el año anterior, siempre que no concurren circunstancias que hagan presumir una notoria reducción de las mismas".

El informe del Servicio de Desarrollo Normativo y Fiscalidad de la Hacienda Tributaria de Navarra justifica la reforma en la falta de claridad del precepto o las dudas que puede provocar su aplicación. Ciertamente, estas razones son suficientes para que el Gobierno de Navarra, en uso de las facultades que le confiere el artículo 81.2 de la LFIR, proceda a reformar el precepto reglamentario.

Pero en este caso hay, además, otro motivo que, más que aconsejar, impone la necesidad de proceder a una modificación del artículo 71.Dos.2 del RIR, puesto que el inciso que ahora se pretende suprimir constituye una presunción *iuris tantum* que sólo puede establecerse por Ley, sin que la amplia

habilitación concedida para regular reglamentariamente el sistema de retenciones, alcance a establecer presunciones legales, como la que contemplamos. Así lo ha declarado la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2000, que anuló un precepto similar contenido en el artículo 78 del reglamento estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

M) Aplicación de reducciones para el cálculo de retenciones sobre rendimientos de trabajo satisfechos en cumplimiento de sentencia

El apartado 9 del artículo 81 de la LFIR fue añadido por la Ley Foral 20/2000, con el siguiente tenor:

"9. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa deba satisfacerse una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este Impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y a ingresar su importe, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

Cuando se trate de rendimientos del trabajo, reglamentariamente podrá establecerse que la retención se practique sobre la cantidad resultante después de efectuar las reducciones previstas en el artículo 17.2 de esta Ley Foral."

El proyecto sometido a dictamen modifica el artículo 71.Tres.4 del RIR mediante la adición de un nuevo párrafo con el que se hace uso de la habilitación o facultad otorgada por el texto legal que acabamos de transcribir.

N) Transmisión lucrativa de activos financieros

La enajenación, reembolso, canje y conversión de activos financieros genera, para su titular, rendimientos de capital mobiliario, que están sometidos a retención a cuenta, circunstancia que obliga a establecer determinados controles sobre la emisión o adquisición y sobre la transmisión o amortización de los títulos, dado que la base de la retención es la diferencia entre el valor de enajenación y el valor de adquisición.

El RIR regula los requisitos de dichas adquisiciones y enajenaciones y aprovecha la ocasión para insertar una norma que tiene los mismos efectos que un supuesto de no sujeción: el adquirente a título lucrativo se subroga en la posición del transmitente lo que significa, por un lado, que el transmitente no tributa (dado que su valor de enajenación es igual al de adquisición) y que el adquirente imputará en su base el incremento o disminución patrimonial que se haya producido durante el periodo en que los títulos fueron poseídos por el transmitente, dado que se subroga en su valor de adquisición.

Esta situación ha cambiado, por obra de la Ley Foral 20/2000, para las transmisiones lucrativas *mortis causa*, que actualmente se encuentran exentas del impuesto, con la consiguiente actualización del valor de los activos en el momento en que se produce su transmisión *mortis causa*. No hay, por tanto, posibilidad de subrogar al adquirente en el valor de adquisición del transmitente y, por ello, es necesario reformar el artículo 75.6 del RIR, limitando su campo de aplicación a las transmisiones lucrativas *inter vivos*. Así lo hace el proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo.

O) Periodos de declaración e ingreso de las retenciones

El artículo 81.2 de la LFIR establece que "las retenciones e ingresos a cuenta deberán hacerse efectivos a la Hacienda Pública de Navarra en los plazos y forma que se establezcan reglamentariamente".

Por evidentes motivos de racionalidad administrativa, los plazos de ingreso de las retenciones que el Gobierno de Navarra ha establecido coinciden con los plazos de declaración e ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Recientemente se ha establecido un nuevo supuesto de declaración mensual de Impuesto sobre el Valor Añadido (Decreto Foral 63/2001, d e 12 de marzo), circunstancia que justifica que el Gobierno de Navarra haga uso de la facultad que le concede el citado artículo 81.2 de la LFIR para establecer el ingreso mensual de las retenciones en ese mismo supuesto.

La reforma que ahora se proyecta consiste simplemente en incorporar al párrafo 3 del artículo 90.1 del RIR una remisión al apartado 1 bis del artículo 62.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 86/1993, de 8 de marzo, y de esta forma quedan adecuadamente coordinados los plazos de ingreso mensual del Impuesto sobre el Valor Añadido y de las retenciones.

P) Disposiciones adicionales

Las disposiciones adicionales 2ª y 4ª del RIR se modifican para cambiar dos referencias al suprimido cargo de Director General de Hacienda por la de Director Gerente del Organismo Autónomo Hacienda Tributaria de Navarra, en el primer caso, como consecuencia de la reforma administrativa; y, en el segundo, por la de Consejero de Economía y Hacienda, que es el órgano al que la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, atribuye la potestad para autorizar los requerimientos individualizados relativos a movimientos de cuentas y otras operaciones bancarias.

Q) Supresión del artículo 42

La disposición derogatoria del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, deroga el artículo 42 del RIR, precepto que ya había quedado vacío de contenido tras la reforma operada por la Ley Foral 20/2000, que modificó el tipo de gravamen variable que antes se aplicaba a los incrementos de patrimonio integrados en la base liquidable especial.

III. RECAPITULACIÓN

No existe ningún obstáculo legal a la aprobación del proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, aunque es susceptible de algunas mejoras técnicas, tal como se expone en el cuerpo del dictamen.

IV. CONCLUSIÓN

El proyecto de Decreto Foral por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, se ajusta al ordenamiento jurídico.

En el lugar y fecha señalados en el encabezamiento.