

PROYECTO DE LEY FORAL DE MODIFICACIÓN DE DIVERSOS IMPUESTOS.

MEMORIA DEL PROYECTO DE LEY FORAL DE MODIFICACIÓN DE DIVERSOS IMPUESTOS.

Ubicado en el Capítulo I del Título IV de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, que está dedicado a regular la iniciativa legislativa del Gobierno de Navarra, el artículo 52 se ocupa de establecer las reglas y trámites del procedimiento de elaboración de los proyectos de Ley Foral, y dispone que dicho procedimiento se inicia en el Departamento competente por razón de la materia mediante la redacción de un anteproyecto que irá acompañado de una memoria que fundamente la necesidad u oportunidad de su promulgación.

Por otra parte, dentro del Título VI del Texto Refundido del Reglamento del Parlamento de Navarra, el Capítulo II regula el procedimiento legislativo ordinario; y el artículo 127.1 de dicho texto legal dispone que los proyectos de Ley Foral remitidos por el Gobierno de Navarra habrán de ir acompañados de una exposición de motivos y de los antecedentes necesarios para poder pronunciarse sobre esos proyectos.

La presente memoria tiene el propósito de cumplir los mandatos de los mencionados preceptos, con el fin de proporcionar los datos, las informaciones y las explicaciones adecuadas y oportunas para que el Parlamento de Navarra pueda ejercer de manera satisfactoria su potestad legislativa.

OBJETIVOS DEL PROYECTO DE LEY FORAL

El objetivo del proyecto de Ley Foral es modificar puntualmente la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades, el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Ley Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, el Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Ley Foral General Tributaria, la Ley Foral de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y de sus Organismos Autónomos, y la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

Los cambios normativos se encaminan al logro de diferentes objetivos, pero tienen como denominador común la consecución de mejoras técnicas en el ordenamiento jurídico tributario foral. En unos casos es imprescindible la adaptación de la normativa tributaria foral a los requisitos que impone la normativa comunitaria, partiendo de la base de las obligaciones derivadas de la armonización fiscal de la Unión Europea; en otros supuestos la experiencia acumulada en la gestión de los tributos pone en evidencia la necesidad de precisar el contenido y el alcance de determinados preceptos actualmente en vigor, con el propósito de conseguir una mejor adecuación de la norma a la realidad; finalmente, se considera oportuno mejorar la redacción de algunas normas para solucionar los defectos en ellas detectados.

Por otro lado, este proyecto de Ley Foral se ajusta a los principios de buena regulación. Así, el principio de necesidad se acredita en que es imprescindible adecuar la normativa tributaria navarra a los requisitos que impone la normativa comunitaria. Asimismo, resulta indispensable precisar el contenido y el alcance de determinados preceptos tributarios actualmente en vigor, así como en algunos casos modificar su contenido, con el propósito de conseguir una mejor adecuación de la norma a la realidad actual.

En lo que concierne a los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica, eficacia y eficiencia, debe advertirse que no hay otra forma posible de conseguir los objetivos antedichos: mediante la aprobación de una norma con rango de Ley Foral, que respeta los principios del adecuado rango normativo y de reserva de ley que imperan en el ámbito tributario.

ALTERNATIVAS AL PROYECTO DE LEY FORAL

Dada la reserva de ley que impera en el ámbito tributario, no hay otra alternativa posible para cumplir estos objetivos que la modificación legislativa. A este respecto conviene recordar que el artículo 11 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, establece que “se regularán, en todo caso, por ley foral:

a) La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, del responsable, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

b) El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

c) El régimen de infracciones y sanciones, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 67 de esta Ley Foral.

d) Los plazos de prescripción o caducidad.

e) La concesión de condonaciones, rebajas o moratorias.

f) La implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas.

g) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria.”

Teniendo en cuenta que es preciso modificar normas con rango de Ley Foral, ha de observarse que los principios de proporcionalidad, seguridad jurídica, eficacia y eficiencia, solamente pueden conseguirse de una forma posible, que es mediante la aprobación de una norma con rango de Ley Foral, que respete los principios del adecuado rango normativo.

CONTENIDO DEL PROYECTO DE LEY FORAL

La norma legal se estructura en seis artículos y dos disposiciones finales.

Artículo primero. Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo primero modifica los apartados 1, 2, 4 y 8 del artículo 39 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2018.

Los cambios tienen su origen y fundamento en el informe negativo emitido por los Servicios de la Comisión Europea en el Grupo Código de

Conducta, en relación con la actual normativa navarra que regula el beneficio fiscal del llamado “patent box” (artículo 39 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades: reducción de las rentas de determinados activos intangibles).

En dicho informe, que se efectúa en coordinación con los desarrollos y recomendaciones de la O.C.D.E., se pone de manifiesto un rechazo comunitario al ámbito de aplicación que el mencionado beneficio fiscal tiene en la actual normativa tributaria foral, con base en la Acción 5 del Pan B.E.P.S. (siglas en inglés de la expresión “Base Erosion and Profit Shifting”). En dicha Acción 5 solamente se incluye en el ámbito del beneficio fiscal a las patentes, a los activos funcionalmente equivalentes a las patentes y a otros activos legalmente registrados; y se excluye al llamado know-how y a las informaciones comerciales secretas, esto es, al conjunto de conocimientos técnicos y administrativos que, siendo importantes para la mejora del proceso productivo, no están protegidos por una patente.

Con base en ello, en la nueva redacción del artículo 39 se excluyen las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas que hayan sido obtenidas como resultado de proyectos de investigación, desarrollo o innovación.

En la misma línea de adecuación a la Acción 5 del Pan B.E.P.S., la expresión del actual texto en vigor del artículo 39 que se refiere a “los programas de ordenador que formen parte o representen la implementación de los activos anteriormente referidos” se sustituye por la nueva redacción consistente en “el software avanzado registrado derivado de actividades de investigación y desarrollo”. También se incorporan al ámbito de aplicación del beneficio fiscal los certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, así como los dibujos y modelos legalmente protegidos que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

Con arreglo a la nueva regulación que propone el proyecto de Ley Foral, puede decirse que los activos que van a dar derecho a la reducción de las rentas de determinados activos intangibles, regulada en el artículo 39 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, son básicamente los que se incluyen en el ámbito de aplicación de la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes; de la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial; de la Directiva 98/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 1998, sobre la protección jurídica de los dibujos y modelos; y del Reglamento(CE) N° 6/2002 del Consejo, de 12 de diciembre de 2001, sobre los dibujos y modelos comunitarios.

Artículo segundo. Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo segundo introduce tres cambios en el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio. Con efectos en ambos casos desde 1 de enero de 2018.

El apartado Uno adiciona un artículo 68 quater con el propósito de incorporar una deducción en la cuota diferencial por la percepción de prestaciones de maternidad y paternidad. Con efectos desde 1 de enero de 2019.

De esta deducción merecen destacarse su fundamento y sus características. El fundamento de esta deducción es doble: dispensar un trato fiscal favorable a estas prestaciones y, a la vez, no perjudicar la progresividad del impuesto. Por ello, se utiliza la figura de la deducción en la cuota en vez de la exención en la base imponible.

En cuanto al tratamiento favorable que merecen estas prestaciones públicas, no puede perderse de vista que uno de los principios rectores de la política social y económica de las Administraciones públicas debe ser asegurar la protección social, económica y jurídica de los menores y de la familia. Por esa razón se favorece tanto a las prestaciones por maternidad o paternidad que sean rendimientos del trabajo (personas trabajadoras por cuenta ajena) como a las que tengan la consideración de rendimientos de actividades empresariales o profesionales (personas trabajadoras por cuenta propia). Y ello con base en que la prestación viene a compensar en la misma medida la disminución de ingresos consecuencia de la suspensión del contrato de trabajo o del cese en la actividad (trabajo por cuenta propia) para disfrutar de los periodos de descanso por maternidad, paternidad, adopción, acogimiento y tutela establecidos legalmente.

En lo tocante a mantener la progresividad del impuesto y desde el punto de vista de la justicia tributaria, se considera más adecuado utilizar la figura de la deducción en la cuota en vez de la exención en la base imponible. De esta manera, la prestación pública percibida se incluye como una renta más en la base liquidable general, el tipo marginal no se ve afectado y la deducción se aplica sobre la cuota diferencial calculada según el tipo medio de gravamen de cada contribuyente.

Las características de la deducción son las siguientes:

1ª.- Como ya se ha dicho, es una deducción a practicar en la cuota diferencial del IRPF, esto es, se trata de un verdadero crédito de impuesto que será efectivo en todo caso y que tendrá el mismo tratamiento que los pagos a cuenta. De esta forma, tenga o no el contribuyente cuota líquida positiva, la deducción que le corresponda al sujeto pasivo tendrá total efectividad.

2ª.- La cuantía de la deducción será la resultante de aplicar un porcentaje al importe de la prestación por maternidad o paternidad percibida en el periodo

impositivo por los sujetos pasivos. Ese porcentaje será diferente en función de las rentas del sujeto pasivo.

Así, en el caso de que las rentas del sujeto pasivo, incluidas las exentas y la propia prestación, no superan en el periodo impositivo el importe de 30.000 euros, la deducción será de un 25 por 100 del importe de la prestación percibida en el periodo impositivo. En el supuesto de que esas rentas del sujeto pasivo superen la cantidad de 30.000 euros, el porcentaje a aplicar irá disminuyendo progresivamente en tanto las rentas sean superiores; y el mencionado porcentaje será cero para rentas superiores a 105.000 euros. Con esta fórmula se evitan los errores de salto en función de los tramos de renta y se suavizan los problemas de regresividad o de atentado contra la progresividad que supondría aplicar el mismo porcentaje de deducción para todos los sujetos pasivos con independencia de sus rentas.

En concreto, los sujetos pasivos con rentas superiores a 30.000 euros aplicarán el porcentaje siguiente: el 25 por 100 menos el resultado de multiplicar por 10 la proporción que represente el exceso de rentas del sujeto pasivo sobre 30.000 euros respecto de esta última cantidad.

Ejemplo: Rentas de 40.000 euros y prestación percibida de 6.800 euros

$$10 \cdot (40.000 - 30.000) / 30.000 = 3,33.$$

Porcentaje de deducción a aplicar: $25 - 3,33 = 21,67$.

Deducción a aplicar $6.800 \times 0,2167 = 1.474$.

Ejemplo: Rentas de 60.000 euros y prestación percibida de 6.500 euros

$$10 \cdot (60.000 - 30.000) / 30.000 = 10.$$

Porcentaje de deducción a aplicar: $25 - 10 = 15$.

Deducción a aplicar $6.500 \times 0,15 = 975$

Ejemplo: Rentas de 90.000 euros y prestación percibida de 7.000 euros

$10 \cdot (90.000 - 30.000) / 30.000 = 20$.

Porcentaje de deducción a aplicar: $25 - 20 = 5$

Deducción a aplicar $7.000 \cdot 0,05 = 350$

3ª.- La deducción abarca tanto a las prestaciones por maternidad o paternidad que sean rendimientos del trabajo (esto es, percibidas por personas trabajadoras por cuenta ajena) como a las que tengan la consideración de rendimientos de actividades empresariales o profesionales (en se te caso, personas trabajadoras por cuenta propia). Se considera que debe ser así por la propia idiosincrasia de la prestación. Tanto en un caso como en el otro, la prestación pública por maternidad o paternidad compensa de manera igualitaria la disminución de ingresos consecuencia de la suspensión del contrato de trabajo o del cese en la actividad (trabajo por cuenta propia) para disfrutar de los periodos de descanso por maternidad, paternidad, adopción, acogimiento y tutela establecidos legalmente.

Aunque resulte obvio, la deducción incluye las prestaciones por maternidad y por paternidad. Y ello de manera totalmente separada e individual. Esto es, con independencia de si los preceptores son progenitores o no, o si la perciben de manera simultánea o sucesiva. La deducción solo atiende al importe percibido en el periodo impositivo por cada sujeto pasivo y a las rentas de ese sujeto pasivo percibidas en el propio periodo impositivo.

4ª.- La deducción tendrá efectos a partir de 1 de enero de 2019. Se constata, por tanto, una vez más que desde el 1 de enero de 2013 la prestación por maternidad o maternidad no ha estado exenta en Navarra, ni lo estará a partir del 1 de enero de 2019. Con la diferencia de que desde esta última fecha se aplicará una deducción en la cuota diferencial del impuesto, si bien la

prestación pública percibida se incluirá como una renta más en la base liquidable general.

El apartado Dos añade una disposición adicional quincuagésima séptima al Texto Refundido.

“Disposición adicional quincuagésima séptima. Contribuciones empresariales a seguros colectivos que instrumentan los compromisos por pensiones.”

Con esta nueva disposición adicional se pretende precisar el alcance de la regulación tributaria de las contribuciones empresariales a seguros colectivos que instrumentan los compromisos por pensiones.

Conviene recordar que el artículo 14.1.f) del citado Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto califica como rendimientos del trabajo de las personas físicas “las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y en su normativa de desarrollo”. Asimismo, el artículo 15.1.f) de la misma norma legal considera a esas contribuciones empresariales como retribuciones no dinerarias o en especie del trabajo.

Para el cálculo de la base liquidable general de las personas físicas, el artículo 55.1.5º del mismo texto legal señala que reducirán la parte general de la base imponible “las aportaciones realizadas por los trabajadores, así como las contribuciones del tomador, a los contratos de seguro colectivo que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y en su normativa de desarrollo, (...)”.

En consecuencia, de conformidad con dicha normativa, las primas pagadas por la empresa por este tipo de contratos de seguro colectivo que instrumentan compromisos por pensiones, tienen para la persona trabajadora la consideración de rendimientos del trabajo en especie. Asimismo, esas contribuciones empresariales son deducibles fiscalmente como gasto de su actividad económica por las empresas o empresarios que las satisfacen, si se imputan fiscalmente a las personas a quienes se vinculan las prestaciones (Artículo 22.2 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades).

De acuerdo con la literalidad del citado Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se ha venido interpretando que dicha imputación fiscal a las personas trabajadoras es obligatoria en todo caso, en concepto de rendimientos del trabajo en especie, estableciendo además la normativa foral que dichas contribuciones imputadas fiscalmente pueden reducir la parte general de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a efectos de determinar la base liquidable general de las mismas personas trabajadoras.

Ha de advertirse que esta interpretación de la imputación fiscal como obligatoria (con su correspondiente reducción de la parte general de la base imponible de las personas trabajadoras) puede ocasionar a veces una doble tributación. Y ello es así porque la norma establece que, cuando la persona o entidad empresaria satisface la prima del seguro colectivo, la persona trabajadora debe declararla como retribución en especie. La doble tributación puede producirse en el caso de que la persona trabajadora no pueda reducirse la base imponible en la totalidad del importe de la imputación incluida en su base imponible, ya que, cuando la persona trabajadora percibe posteriormente la prestación del seguro colectivo, vuelve a tributar como rendimiento de trabajo.

Parece claro que la intención del legislador fue neutralizar esta doble tributación posibilitando, una vez efectuada la imputación a la persona

trabajadora, la reducción total de las contribuciones empresariales en la parte general de la base imponible de dicha persona. No obstante, la realidad es que algunas empresas de cierta dimensión hacen contribuciones importantes a seguros colectivos; y ello, unido a la importante rebaja producida en los últimos años en la normativa foral en los límites máximos de reducción de la base imponible por sistemas de previsión social, implica que la tributación de esas aportaciones como retribución en especie no se ve compensada con la reducción total en la base imponible.

Para paliar esta disfunción, se propone una modificación normativa con la incorporación de la aludida disposición adicional quincuagésima séptima, en cuyo primer párrafo señala que la imputación fiscal de las cantidades satisfechas por los empresarios a contratos de seguro colectivo para hacer frente a los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, tendrá carácter voluntario. De manera correlativa, las contribuciones empresariales que no se imputen fiscalmente, no tendrán la consideración de retribución en especie ni darán derecho a reducir la parte general de la base imponible. En definitiva, las contribuciones empresariales a seguros colectivos tributarán como retribución en especie sólo si se imputan fiscalmente a las personas trabajadoras y esta imputación fiscal quedará a la voluntad de la empresa o de los acuerdos a los que llegue la empresa con las personas trabajadoras. De este modo, si la contribución al seguro colectivo no se imputa fiscalmente a la persona trabajadora, esta no deberá declararla como retribución en especie ni tendrá derecho a reducir su base imponible.

De manera adicional, el segundo párrafo de la nueva disposición adicional regula el caso particular de los seguros colectivos a prima única. A este respecto conviene recordar que el artículo 77.2, segundo párrafo, de la Ley Foral 3/1988 (en la actualidad derogado) establecía un diferimiento de la integración en la base imponible de las contribuciones imputadas en el caso de

los seguros a prima única. Por tanto, hasta que se derogaron los artículos de la Ley Foral 3/1988, que regulaban el tratamiento fiscal de los planes de pensiones y sistemas alternativos, cuando la empresa contrataba un seguro a prima única, las personas trabajadoras no tenían que declarar el importe de la contribución imputada como retribución en especie sino que se difería la tributación hasta el momento en que empezaban a cobrar las prestaciones. Paralelamente no podían aplicar la reducción de la base imponible. Ha de recalcarse que la derogación desde 1 de enero de 2017 de los artículos de la Ley Foral 3/1988 que regulaban el tratamiento fiscal de los planes de pensiones y sistemas alternativos, vino motivada única y exclusivamente porque dicho tratamiento fiscal ya había sido incorporado a la normativa tributaria, no siendo la intención del legislador modificar su regulación.

No obstante, es cierto que, al haberse producido esa derogación, no hay en la normativa vigente del IRPF una previsión específica para los seguros colectivos a prima única, por lo que se hace imprescindible solventar satisfactoriamente esa laguna normativa, con el propósito de mantener el régimen fiscal que siempre habían tenido los mencionados seguros colectivos a prima única y de evitar una doble tributación que puede llegar a tener, en estos casos, carácter confiscatorio. Con esos objetivos, se incorpora de manera expresa en la normativa del IRPF la particularidad de que, en el caso de seguros a prima única, la persona trabajadora no tenga que integrar en su base imponible la prima única aunque se le haya imputado fiscalmente. Tampoco podrá reducir la parte general de la base imponible; y en el momento de cobrar las prestaciones del seguro colectivo a prima única, la persona trabajadora las tendrá que declarar como rendimiento de trabajo de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.2ª).5ª del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En otro orden de cosas, el apartado Tres del artículo segundo se ocupa de modificar el apartado 1 de la disposición transitoria vigesimoquinta. Esta disposición regula el régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de los planes de pensiones. La novedad consiste en añadir un segundo párrafo al contenido actual de ese apartado 1 y no tiene la intención de modificar realmente sino de clarificar su contenido. Así, se mantiene la regla general de que, para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2018, las personas beneficiarias podrán aplicar, en su caso, la reducción prevista en el artículo 17.2.b), en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2017, esto es, del 40 por 100, siempre que se perciban en forma de capital y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

Ahora bien, en relación con estas prestaciones, el nuevo párrafo segundo precisa que, tratándose de las contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2018, solo puedan aplicar la reducción del 40 por 100 las prestaciones correspondientes a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2017. Esta puntualización es oportuna porque determinados contribuyentes, una vez acaecida la contingencia de jubilación con anterioridad al 1 de enero de 2018, pueden decidir no percibir la prestación y seguir realizando aportaciones al plan de pensiones. Por ello, la nueva normativa (el nuevo párrafo segundo) aclara que pueden seguir haciendo aportaciones, pero en ese caso solo podrán aplicar la reducción del 40 por 100 a las prestaciones correspondientes a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2017.

Artículo tercero. Ley Foral del Impuesto sobre el Patrimonio.

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, se modifica el segundo párrafo del artículo 17.1.

Conviene recordar que el primer párrafo del mencionado artículo 17.1 establece que, en la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, “los

seguros de vida se computarán por el valor de rescate en el momento del devengo del impuesto”. Esta regulación plantea un problema: podría entenderse que, en los supuestos en que el seguro no reconozca derecho de rescate a 31 de diciembre, el tomador o el asegurado no puede exigir el rescate (esto es, la rescisión anticipada del contrato) y ese valor no se integraría en su patrimonio y no tributaría por este impuesto.

Conviene recordar al respecto que en la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, se modificó dicho artículo 17.1 con el fin de aclarar que, en los supuestos en los que se haya designado como beneficiario irrevocable del seguro de vida a otra persona (y consecuentemente, con arreglo a la Ley del Contrato de Seguro, el tomador ya no tendrá derecho de rescate), el seguro se computará en la base imponible del tomador por el valor del capital que correspondería obtener al beneficiario. Esto es, aunque no haya derecho de rescate, el valor del seguro a 31 de diciembre tributará en el impuesto por el valor del capital que correspondería obtener al beneficiario en esa fecha.

No obstante, se ha apreciado que, a pesar de modificar el mencionado artículo 17.1 en la Ley Foral 16/2017 en el sentido expuesto, se quedaban fuera de regulación los supuestos en los que el beneficiario irrevocable del seguro era el propio tomador del seguro, así como los casos en los que no hay derecho de rescate, esto es, los “seguros de supervivencia y temporales para caso de muerte” a que se refiere el artículo 98 de la Ley del Contrato de Seguro. Recuérdese que el cambio del artículo 17.1 solo se refería al supuesto de que se designase como beneficiario irrevocable del seguro de vida a otra persona, no al propio tomador del seguro.

Por esa razón se completa el segundo párrafo del artículo 17.1: se incluyen los nuevos supuestos de que el beneficiario irrevocable sea el propio tomador del seguro, así como los casos en los que no hay derecho de rescate.

Conviene advertir que el rescate del seguro es una rescisión del contrato de seguro. El valor de rescate es el que corresponde percibir al tomador del

seguro, en efectivo, cuando interrumpe el pago de las primas y desea rescindir totalmente la póliza del contrato de seguro.

Artículo cuarto. Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se adiciona una disposición transitoria con efectos para los hechos imponibles producidos a partir del 1 de enero de 2018.

“Disposición transitoria única. Régimen transitorio aplicable a determinados hechos imponibles en relación con la acumulación de donaciones a que se refieren los artículos 51 y 52 del Texto Refundido.”

La razón de ser de esta disposición transitoria consiste en que determinados hechos imponibles producidos con anterioridad a 1 de enero de 2018 (en cuanto los tipos de gravamen de esos hechos imponibles incluidos en el artículo 34 hayan sido modificados por la Ley Foral 16/2017) no se vean afectados, en lo relativo a la aplicación de las reglas de la acumulación de donaciones reguladas en los artículos 51 y 52 del Texto Refundido.

Debe señalarse que estos artículos regulan la acumulación de donaciones entre sí y la acumulación de donaciones a la herencia. La llamada acumulación de donaciones consiste en lo siguiente: las donaciones que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años se considerarán como una sola transmisión y los tipos aplicables serán fijados en función de la suma de todas esas donaciones; de manera concordante, las mencionadas donaciones se acumularán a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, siempre que se produzcan dentro del plazo de los tres años. Obsérvese que estas reglas tienen por objeto evitar que se eluda la progresividad del impuesto fraccionando en el tiempo las donaciones. Y que estas reglas no tienen incidencia cuando el tipo de gravamen es proporcional y no progresivo. .

Repárese, por tanto, que esta acumulación de donaciones es inoperante en términos de cuota cuando se aplica el tipo de gravamen proporcional del 0,8 por 100 (es decir, en la sucesión entre parientes en línea recta y entre cónyuges). Ahora bien, como es sabido, determinados hechos imposables han visto modificados sus tipos de gravamen por la Ley Foral 16/2017; y a partir del 1 de enero de 2018 han pasado de tributar al tipo proporcional del 0,8 por 100 a contribuir a tipos de gravamen progresivos. Por esa razón, puede suceder que una persona que hizo una donación a su hijo en 2016 ó 2017 (y tributó al 0,8 por 100), si hace una nueva donación a ese hijo en 2018, va a sufrir la acumulación y consecuentemente puede suceder que la donación de 2016 ó 2017 tribute a tipos más altos que el 0,8 por 100. Como puede verse, esa situación puede comportar, respecto de la donación realizada en 2016 ó 2017, una especie de retroactividad auténtica o de grado máximo, proscrita constitucionalmente. Por esa razón, se introduce esta disposición transitoria para precisar que los hechos imposables producidos con anterioridad a 1 de enero de 2018 no se verán afectados, por los cambios en los tipos de gravamen del artículo 34 de esa misma norma legal, en lo relativo a la aplicación de las reglas de la acumulación de donaciones de los artículos 51 y 52 del Texto Refundido.

Artículo quinto. Ley Foral General Tributaria.

El artículo quinto efectúa dos modificaciones puntuales en la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

Por un lado, el apartado Uno añade un apartado 7 al artículo 94. Este artículo está dedicado a regular las consultas tributarias.

Esta modificación trae causa de la Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, de intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Como consecuencia de esa Directiva se han incrementado las obligaciones de intercambio automático y obligatorio de los

acuerdos previos con efecto transfronterizo, así como los acuerdos previos sobre precios de transferencia.

En derivación de ello, el nuevo apartado 7 de artículo 94 precisa que, en el caso de que la consulta tributaria planteada por el contribuyente verse sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza, se deberá declarar dicha circunstancia con carácter expreso, sin perjuicio de la apreciación de oficio por parte de la Administración tributaria competente para la contestación de la consulta.

En ese contexto, las contestaciones de Hacienda Tributaria de Navarra a esas consultas que efectúen los contribuyentes navarros serán objeto de intercambio automático y obligatorio con los otros Estados de la Unión Europea. Se trata de que las Haciendas de las distintas jurisdicciones fiscales sean transparentes y que ello permita luchar contra la elusión fiscal transfronteriza, la planificación fiscal agresiva y la competencia fiscal perjudicial entre Administraciones tributarias. De manera correlativa, Hacienda Tributaria de Navarra recibirá las consultas de este tipo que emitan otras Administraciones tributarias que se refieran a contribuyentes navarros. No hace falta recordar que estos problemas de elusión fiscal transfronteriza se han agravado considerablemente, y suscitan hoy una enorme preocupación tanto en la Unión Europea como a nivel mundial.

El Estado ha incorporado en el artículo 66 del Real Decreto 1065/2007 un precepto de contenido similar al que se añade al mencionado artículo 94 de la norma navarra. En ambos casos se refieren a las consultas tributarias, esto es, a una concreta modalidad de los comúnmente llamados “tax rulings”, que se encuentran definidos por la Comisión Europea, y cuya expresión se corresponde con un acortamiento de la expresión inglesa “advance tax ruling”, que alude en general a una resolución administrativa tributaria con efectos transfronterizos que aclara o fija unas condiciones específicas de tributación y que tienen relación con el intercambio de información entre Estados de la Unión Europea.

Por otro lado, el apartado Dos del artículo quinto modifica la disposición adicional vigesimoctava de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, añadiéndole un apartado dos, y pasando el actual contenido de la disposición a ser el apartado 1. En su virtud se añaden tres nuevos procedimientos tributarios, cuyo sentido del silencio será negativo cuando no se haya notificado resolución expresa al vencimiento del plazo. La nueva redacción del artículo 87.3 de la Ley Foral General Tributaria establece la regla general de que, en los procedimientos tributarios iniciados a solicitud del interesado, el vencimiento del plazo sin haberse notificado resolución expresa se producirá el silencio positivo, salvo que el silencio negativo sea establecido por norma de rango legal. Los distintos Servicios de Hacienda Tributaria de Navarra han solicitado este cambio y los tres mencionados procedimientos tendrán silencio negativo.

Artículo sexto. Ley Foral de tasas y precios públicos.

Con efectos a partir de 1 de enero de 2018, se modifican las letras d) y e) del artículo 111, de la Ley Foral 7/2001, de 27 de marzo, de Tasas y Precios Públicos de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y de sus Organismos autónomos.

El cambio normativo tiene por objeto corregir dos errores observados en la redacción de las reducciones aplicables a las tasas por inspección sanitaria en mataderos, reguladas en el mencionado artículo 111, letras d) y e).

Disposición final Primera. Modifica la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

Esta Disposición final del proyecto de Ley Foral se encarga de subsanar unas carencias formales en el contenido de la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

Así, en las rúbricas de los apartados veintisiete, veintiocho y veintinueve del artículo tercero de referida Ley Foral se omitieron los efectos de entrada en vigor. Por esa razón, en cada una de dichas rúbricas se precisa que tendrán efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018.

Disposición final segunda. Entrada en vigor

La Disposición final segunda se ocupa de precisar los efectos de la entrada en vigor del proyecto de Ley Foral: entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Navarra, con los efectos en ella previstos.

DESCRIPCIÓN DE LA TRAMITACIÓN

Una vez aprobado el proyecto de Ley Foral por el Gobierno de Navarra, se tramitará ante el Parlamento de Navarra de conformidad con lo dispuesto en la Sección 1ª del Capítulo II del Título VI del Reglamento del Parlamento de Navarra.

MEMORIA ORGANIZATIVA

Las variaciones introducidas en los preceptos incluidos en el Proyecto de Ley Foral no precisan la necesidad de crear, modificar o suprimir unidades orgánicas administrativas, ni llevan consigo la exigencia o imperativo de acometer incrementos de plantilla en orden a su ejecución y aplicación dentro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra.

Con ello quiere decirse que las novedades normativas no van a producir un mayor coste organizativo en la Administración Tributaria de la Comunidad Foral, ya que no van a suponer la dedicación de mayores recursos materiales ni humanos por parte de la Hacienda Tributaria de Navarra ni van a dar lugar a cambios en su organización.

Por todo ello, no se incorpora informe de la Dirección General de Función Pública.

Pamplona, 21 de junio de 2018

EL DIRECTOR DEL SERVICIO DE DESARROLLO

NORMATIVO Y ASESORAMIENTO JURÍDICO

Javier Zabaleta Zúñiga