

INFORME SOBRE LA ESTIMACIÓN DE COSTE DEL PROYECTO DE LEY FORAL DE MODIFICACIÓN DE DIVERSOS IMPUESTOS Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS

El informe sobre la estimación del coste de este Proyecto de Ley Foral viene a cumplir con dos mandatos legislativos. Por una parte, el artículo 127.1 del Texto Refundido del Reglamento del Parlamento de Navarra dispone que los proyectos del Ley Foral vayan acompañados de una exposición de motivos y de los antecedentes necesarios para poder pronunciarse sobre ellos. Por otra, el artículo 52 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, regula el procedimiento de elaboración de los proyectos de Ley Foral y dispone que el anteproyecto irá acompañado de una memoria que incluya una estimación del coste al que dará lugar.

El proyecto de Ley Foral de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias introduce cambios en el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio; en la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio; en la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades; en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre; en la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales; en la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria; en la Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, reguladora del Régimen Fiscal de las cooperativas; en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del Régimen Tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio; en la Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales; en la Ley Foral 7/1996, de 28 de mayo, que aprueba las Tarifas e Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, y en 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. Además establece, en su artículo undécimo, el Impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales.

Las novedades más relevantes a efectos recaudatorios son las siguientes:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

a) Se establece una nueva exención de los rendimientos de trabajo extraordinarios o suplementarios que perciban las personas trabajadoras de una empresa como premio por la invención de determinados activos intangibles.

La exención afecta a retribuciones superiores y distintas a los rendimientos ordinarios del trabajo. Se exige también que el importe de las retribuciones de carácter extraordinario o suplementario conste por escrito.

Por otra parte, ha de tratarse de activos intangibles incluidos en párrafo primero del artículo 39.1 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades, relativo al denominado Patent Box. Ello implica que la invención de los activos puede abarcar a patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, así como del software avanzado registrado derivado de actividades de investigación y desarrollo.

Las invenciones han de estar inscritas en sus registros correspondientes (con arreglo, respectivamente, a la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes; la Ley 20/2003, de 7 de julio, de protección jurídica del diseño industrial (que transpone 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 el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril).

La persona trabajadora perceptora de la renta exenta ha de ser inventor o autor de la invención y es preciso además que ésta haya sido realizada durante la vigencia del contrato laboral. En definitiva, se pretende que la intervención de la persona trabajadora en la realización de la invención haya sido decisiva.

Se establece un límite total máximo de la exención de 30.000 euros por cada una de las invenciones realizadas en la empresa con la intervención de la persona trabajadora, referido dicho límite a todos los periodos impositivos en los que se perciban las rentas.

b) Se establece que no tendrán la consideración de retribución en especie la entrega gratuita o por precio inferior al normal de mercado que, de sus propias acciones o participaciones o de las de cualquiera de las sociedades integrantes del grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, efectúen las sociedades a su personal en activo, cuando la persona trabajadora y las acciones o participaciones adquiridas cumplan los requisitos establecidos para practicar la deducción recogida en el artículo 62.11 (en este precepto se regula la nueva deducción por adquisición de participaciones), en la parte en que la retribución en especie no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 20.000 euros anuales.

c) Se suprime la reducción del 40 por 100 de los rendimientos de capital inmobiliario que procedan de arrendamiento de vivienda en condiciones equiparables al arrendamiento intermediado realizado a través de la sociedad pública instrumental regulado en el artículo 13 de la Ley Foral 10/2010, del derecho a la vivienda en Navarra.

d) Se establece un nuevo supuesto en el que no existe incremento o disminución de patrimonio cuando se transmite una empresa o participaciones en entidades a las que sea de aplicación la deducción de la cuota en el Impuesto sobre el Patrimonio. Debe tratarse de transmisiones a favor del personal que trabaja en la empresa que lleve en ella al menos tres de los

últimos cinco años y que siga trabajando durante un plazo de cinco años como mínimo. La persona transmitente debe tener al menos 60 años o estar en situación de invalidez absoluta o de gran invalidez y ha debido ejercer la actividad al menos durante los cinco años anteriores a la transmisión o, en su caso, haber tenido las participaciones durante dicho plazo. La persona adquirente también deberá mantener las participaciones durante un plazo mínimo de cinco años y en dicho periodo su participación en la entidad, conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales hasta el tercer grado no podrá superar el 20 por 100.

e) Se establece una nueva exención de los incrementos de patrimonio que obtengan los sujetos pasivos mayores de 65 años con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales, si el importe obtenido en la transmisión lo reinvierten en el plazo de seis meses en la constitución de una renta vitalicia asegurada a su favor. El importe máximo total cuya reinversión va a dar derecho a la exención es de 240.000 euros.

f) En relación con las contribuciones a sistemas de previsión social, se establece un nuevo límite propio e independiente de 3.500 euros anuales para las contribuciones empresariales a sistemas de previsión social que hayan sido imputadas a las personas trabajadoras que sean partícipes, mutualistas o aseguradas.

g) Se establece una nueva deducción en la cuota para incentivar la participación de las personas trabajadoras en el capital de su empresa. La deducción es del 15 por 100 de las cantidades satisfechas por la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en la entidad en la que presten sus servicios o en alguna del grupo. Si la persona trabajadora es mujer la deducción es del 20 por 100. El importe anual de la deducción no podrá superar 1.500 euros anuales ó 6.000 euros en todos los periodos impositivos; siendo estas cantidades de 2.000 u 8.000 euros, respectivamente, si la persona adquirente es mujer.

Las acciones o participaciones no pueden ser de sociedades patrimoniales ni han de cotizar en mercados regulados. Tampoco debe tratarse de adquisiciones realizadas a través del ejercicio de opciones sobre acciones.

Adicionalmente, la persona trabajadora debe haber trabajado 3 de los 5 últimos años en la empresa o en cualquiera de las sociedades integrantes del grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y deben seguir prestando sus servicios durante los 5 años siguientes, en los cuales la participación del trabajador junto con su cónyuge, ascendientes y descendientes y colaterales de hasta tercer grado no podrá ser superior al 20 por 100, debiendo además mantener las acciones o participaciones durante cinco años.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

a) Se amplía la posibilidad de minoración de la tributación mínima en el importe de la nueva deducción del “financiador” de las producciones cinematográficas regulada en el artículo 65 bis y en el 50 por 100 del importe de la deducción del “financiador” de las actividades de I+D+i regulada en el artículo 62 (si se trata de pequeñas empresas la minoración del “financiador” de I+D+i será el 100 por 100).

b) Se eleva de 1,20 a 1,25 el límite de la deducción que puede aplicarse el “financiador” del proyecto de I+D+i sobre las cantidades desembolsadas para la financiación proyecto.

c) En relación con la deducción por inversiones en producciones cinematográficas regulada en el artículo 65.1 se establece que al menos el 40 por 100 de la base de deducción debe corresponderse con gastos realizados en territorio navarro (antes era el 25 por 100).

Por otro lado, tanto en la deducción del artículo 65.1 como en la del 65.2 se establece un límite máximo de deducción de 3 millones para cada

producción realizada. La finalidad es poner un techo preventivo pero suficientemente elevado, para evitar casos como una posible superproducción de cantidades desorbitadas.

d) Se establece una nueva deducción de la cuota líquida para que los contribuyentes que participen en la financiación de producciones cinematográficas apliquen el incentivo establecido en el artículo 65.1 para las producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental. En este supuesto los productores no aplicarán la deducción, puesto que obtienen la financiación a cambio de ceder al financiador el importe de las deducciones que han generado.

e) En las Agrupaciones de Interés Económico (AIEs) se establece que no se imputarán a los socios las bases de deducción por inversiones en proyectos de I+D+i ni por inversiones en producciones cinematográficas, cuando, conforme a los criterios contables, sus aportaciones a las AIEs deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales.

La finalidad de este cambio es excluir la utilización de las AIEs para beneficiarse de las deducciones de I+D+i (artículo 61) y del cine (artículo 65) ya que se ha regulado la figura del “financiador” que puede beneficiarse de ambas deducciones (artículo 62 y el nuevo artículo 65 bis). Se considera que la figura del financiador es más apropiada y menos compleja que la de las AIEs.

Por otro lado se establece que la minoración de la cuota efectiva del socio por las imputaciones de la AIE no podrá superar el 1,25 (antes el 1,30) del importe de la aportación desembolsada (para socios cuyas aportaciones a las AIEs deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales, conforme a los criterios contables).

f) Se excluyen de tributar en el Impuesto sobre sociedades a las sociedades civiles agrarias que realicen una primera transformación de sus

propios productos. Estas sociedades civiles tributarán en régimen de atribución de rentas, atribuyendo las rentas que obtengan a sus socios. Como se exige que todos los socios sean personas físicas, los socios incluirán dichas rentas en su IRPF.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

La mayoría de las modificaciones en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vienen motivadas por la nueva obligación que se impone al sujeto pasivo de autoliquidar el Impuesto sobre Sucesiones, en lugar de presentar una declaración y esperar a que la Administración liquide el impuesto.

La única modificación que puede tener incidencia recaudatoria es una nueva exención en el Impuesto sobre donaciones ligada a las modificaciones realizadas en el IRPF para incentivar la participación de los trabajadores en sus empresas. Así, se establece que estarán exentas, hasta un importe de 20.000 euros, las adquisiciones gratuitas o por precio inferior al normal de mercado de las acciones o participaciones de una entidad cuando la persona adquirente y las acciones o participaciones adquiridas cumplan los requisitos establecidos para practicar la deducción recogida en el artículo 62.11 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

LEY FORAL GENERAL TRIBUTARIA

a) Se eleva del 40 por 100 al 55 por 100 el importe mínimo de la sanción en los supuestos de falta de ingreso en plazo sin requerimiento previo pero sin identificar expresamente el periodo impositivo de liquidación a que se refiera la autoliquidación o conteniendo datos relativos a otros periodos de liquidación y en los de infracción tributaria grave como consecuencia de requerimientos efectuados por un órgano de la Administración tributaria que no sea competente para dictar los actos administrativos de liquidación tributaria del impuesto de que se trate.

Este aumento es consecuencia de la introducción por la Ley Foral 16/2017 de una reducción adicional del 20 por 100 por pronto pago. Se busca que en caso de que procedan todas las reducciones (el 40 por 100 de conformidad y el 20 por 100 de pronto pago) el resultado de la sanción por las mencionadas infracciones sea siempre superior al 20 por 100, que es el porcentaje del recargo máximo por presentación extemporánea sin requerimiento.

b) Se prorrogan nuevamente para el año 2019 las medidas específicas aplicables a las solicitudes de concesión de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria puestas en marcha para el año 2017 y que habían sido prorrogadas para 2018.

IMPUESTO SOBRE LOS GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES

El artículo undécimo del proyecto de Ley Foral vuelve a implantar el Impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales con la misma regulación y con idénticos fundamentos que los aducidos en la derogada Ley Foral 39/2013, de 28 de diciembre: gravar la capacidad económica de las grandes superficies y establecimientos comerciales, que producen externalidades negativas al no asumir los costos económicos y sociales que afectan a la vida colectiva, particularmente en el tejido y actividades de los núcleos urbanos, en la ordenación del territorio, en el medio ambiente y en las infraestructuras.

El único cambio que se aprecia en la regulación del impuesto, en relación con la normativa en su día derogada, es en lo relativo al devengo del impuesto, que tendrá lugar el 1 de enero.

Así, se establece que el período impositivo coincide con el año natural, devengándose el impuesto el día 1 de enero de cada año. Si la apertura se produjese con posterioridad al día 1 de enero, el período impositivo se

computará desde la fecha de la apertura del establecimiento hasta el 31 de diciembre del mismo año y el impuesto se devengará en la fecha de apertura. En caso de clausura del establecimiento el período impositivo comprenderá desde el 1 de enero hasta la fecha de cierre del establecimiento.

Los demás elementos estructurales del impuesto son idénticos a los derogados: Hecho imponible, Supuestos de no sujeción, Sujetos pasivos, Base imponible, Base liquidable, Tipo de gravamen y Cuota tributaria. El tipo de gravamen es de 12 euros por metro cuadrado y la base imponible es la superficie del establecimiento.

IMPACTO RECAUDATORIO

A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Respecto a las modificaciones del IRPF, procede señalar que la mayoría de las medidas contemplan nuevos supuestos de exención o de deducción, por lo que no se dispone, en este momento, de ninguna fuente fiscal que permita conocer el concreto alcance que tendrán los nuevos supuestos. Por ello, no es factible llevar a cabo su estimación recaudatoria.

No obstante, existe una modificación que ha podido ser analizada con la información disponible de las declaraciones del IRPF del periodo impositivo 2017. Es la modificación por la que se establece un nuevo límite propio e independiente de 3.500 euros anuales para las contribuciones empresariales a sistemas de previsión social que hayan sido imputadas a las personas trabajadoras que sean partícipes, mutualistas o aseguradas.

En las declaraciones del IRPF-2017 se ha observado la existencia de 17.253 declarantes que consignan imputación por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social con derecho a reducción. De los cuales, 1.665 declarantes no han podido reducir el total de las aportaciones del año 2017 (aportaciones empresariales imputadas más aportaciones individuales). El saldo no reducido se estima en 1.295.306,02 euros. Si este saldo se hubiese podido reducir, el efecto en cuota final (esto es, en efecto recaudatorio)

dependería del tipo de gravamen y de las deducciones que aplicase cada declarante. Además, procede tener en cuenta que la medida de modificar el límite de “reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social” puede tener efectos incentivadores, aumentando no sólo los importes de la reducción sino los propios importes de las aportaciones respecto a las realizadas en el periodo impositivo 2017. El impacto recaudatorio se reflejará en el periodo presupuestario de 2020.

B) IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En lo tocante a las modificaciones del Impuesto sobre Sociedades, no puede evaluarse con fiabilidad su impacto recaudatorio, si bien se estima que no será apreciable, con base en que las medidas están intrínsecamente relacionadas unas con otras y en ocasiones pueden incrementar la recaudación mientras que en otras la disminuirán.

Haciendo un repaso de la medias se observa que puede suponer una merma recaudatoria la ampliación de la posibilidad de minorar la tributación mínima por parte de la nueva deducción del “financiador” de las producciones cinematográficas regulada en el artículo 65 bis y de la deducción del “financiador” de las actividades de I+D+i regulada en el artículo 62 (si se trata de pequeñas empresas la minoración del “financiador” de I+D+i será el 100 por 100).

También puede tener impacto negativo la elevación de 1,20 a 1,25 el límite de la deducción que puede aplicarse el “financiador” del proyecto de I+D+i sobre las cantidades desembolsadas para la financiación proyecto.

Por el contrario, en lo relativo a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, se espera que tenga efecto recaudatorio positivo la medida de que al menos el 40 por 100 de la base de deducción debe corresponderse con gastos realizados en territorio navarro (antes era el 25 por 100).

El mismo efecto positivo puede tener la nueva medida de que tanto en la deducción del artículo 65.1 como en la del 65.2 se establece un límite máximo de deducción de 3 millones para cada producción realizada.

La nueva deducción de la cuota líquida para que los contribuyentes que participen en la financiación de producciones cinematográficas apliquen el incentivo establecido en el artículo 65.1 para las producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, se contrarresta con que en las Agrupaciones de Interés Económico (AIEs) no se imputarán a los socios las bases de deducción por inversiones en proyectos de I+D+i ni por inversiones en producciones cinematográficas. Como puede verse, la finalidad de este cambio es excluir la utilización de las AIEs para beneficiarse de las deducciones de I+D+i (artículo 61) y del cine (artículo 65) ya que se ha regulado la figura del “financiador” que puede beneficiarse de ambas deducciones (artículo 62 y el nuevo artículo 65 bis). Con ello quiere decirse que se espera el efecto recaudatorio sea neutro.

Tendrá efecto recaudatorio positivo la minoración de la cuota efectiva del socio por las imputaciones de la AIE, que no podrá superar el 1,25 (antes el 1,30) del importe de la aportación desembolsada (para socios cuyas aportaciones a las AIEs deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales, conforme a los criterios contables).

También tendrá efecto neutro la exclusión de tributación en el Impuesto sobre sociedades a las sociedades civiles agrarias que realicen una primera transformación de sus propios productos, ya que las bases imponibles de estas sociedades civiles tributarán en el IRPF en régimen de atribución de rentas, mediante la atribución a sus socios de las rentas que obtengan. Los socios serán en todo caso personas físicas.

C) IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

La única modificación de este Impuesto que puede tener incidencia recaudatoria es la nueva exención ligada a las modificaciones realizadas en el IRPF para incentivar la participación de los trabajadores en sus empresas. Así, se establece una exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para las adquisiciones gratuitas o por precio inferior al normal de mercado de las acciones o participaciones de una entidad cuando la persona adquirente y las acciones o participaciones adquiridas cumplan los requisitos establecidos para practicar la deducción recogida en el artículo 62.11 del Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hasta un importe de 20.000 euros.

Teniendo en cuenta que es una exención nueva y que no se conoce el número de personas que accederá a ella, no es posible evaluar con fiabilidad el importe recaudatorio negativo que supondrá. En cualquier caso, se estima que el coste no será significativo, y ello por tres razones: por la índole de operaciones a las que se refiere, por su previsible escasa proliferación y por el límite máximo de su importe.

D) LEY FORAL GENERAL TRIBUTARIA

La elevación del 40 por 100 al 55 por 100 del importe mínimo de la sanción en los supuestos de los párrafos segundo y tercero del artículo 76.1 tendrá previsiblemente un impacto positivo en la recaudación pero no será relevante y no se puede medir con fiabilidad.

Finalmente ha de reseñarse que se prorrogan para el año 2018 las medidas específicas aplicables a las solicitudes de concesión de aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria puestas en marcha para el año 2017. Esta continuidad de las medidas hace que el impacto recaudatorio sea neutro.

E) IMPUESTO SOBRE LOS GRANDES ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES

Dado que el proyecto de Ley Foral vuelve a implantar el Impuesto sobre los grandes establecimientos comerciales con la misma regulación que la derogada Ley Foral 39/2013, de 28 de diciembre, puede hacerse una estimación del efecto recaudatorio para el ejercicio presupuestario de 2109, ya que el devengo del impuesto tendrá lugar el día 1 de enero y el pago del impuesto tendrá lugar dentro del propio año 2019.

La recaudación estimada para el año, en concordancia con la correspondiente al periodo impositivo 2015, se cifra en dos millones de euros.

OTRAS CONSIDERACIONES

Ha de advertirse que los cálculos se hacen desde un punto de vista estático, sin tener en cuenta los posibles cambios en los ingresos tributarios como consecuencia de un potencial incremento o disminución de las bases imponibles de los Impuestos. Tampoco se puede adivinar el comportamiento de los sujetos pasivos ante los cambios normativos que incrementen o disminuyan determinados beneficios fiscales.

Además, ha de concretarse que los cambios introducidos en la normativa del Impuesto no van a ocasionar incidencias en los recursos materiales y humanos empleados en su gestión y control.

Pamplona, 29 de octubre de 2018

EL DIRECTOR GERENTE DE HACIENDA TRIBUTARIA DE NAVARRA

Luis Esáin Equiza

LA DIRECTORA GENERAL DEL PRESUPUESTO

Begoña Urrutia Juanicotena

Arauen Garapen eta Aholkularitza Juridikorako Zerbitzua
Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico