

Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias en Gipuzkoa

Las Juntas Generales de Gipuzkoa del pasado 23 de diciembre aprobaron la Norma Foral 7/2015, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, publicada en el Boletín Oficial de Gipuzkoa con fecha 28 de diciembre de 2015.

Pese a la fecha de su aprobación y publicación, la mayor parte de las modificaciones que se introducen, en relación con las principales figuras tributarias del Territorio, surten efecto desde el pasado 1 de enero de 2015. Pasamos a continuación a citar aquellas que, por su general aplicación o singularidad, nos ha parecido interesante destacar:

1. Impuesto sobre Sociedades

Con efectos a partir del 1 de enero de 2015 se han introducido una serie de modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

- **Gastos no deducibles:** Se introduce, como un nuevo supuesto de gasto no deducible, el de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Bajo dicho concepto, conforme al preámbulo de la norma, se ampararía la no deducibilidad de los intereses de demora derivados del incumplimiento de alguna norma, si bien indica que dicha no deducibilidad no constituye una novedad, sino que en aras de la seguridad jurídica, vendría a recoger un criterio que ya venía manteniendo tanto la Administración como la jurisprudencia, afirmación que entendemos, cuando menos, discutible.
- **Exención por reinversión:** En relación con el requisito de la materialización de la reinversión de beneficios extraordinarios, se amplían los supuestos en los que no se entenderá realizada la reinversión cuando se trate de elementos patrimoniales, excepto si se trata de elementos del inmovilizado material nuevos, adquiridos a cualquier persona o entidad vinculada, en el sentido del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (la redacción anterior limitaba la excepción respecto de las entidades vinculadas del mismo grupo de sociedades).
- **Compensación para fomentar la capitalización empresarial:** Se simplifica el cálculo del incremento base de la deducción en base imponible, pasando a ser la referencia el patrimonio neto a efectos fiscales del ejercicio anterior, en lugar de la media de los dos ejercicios anteriores.

Asimismo, para las entidades de nueva creación, se modifica también dicha referencia de cálculo, estableciéndose que, durante el primer ejercicio, se tomará como patrimonio neto a efectos fiscales del ejercicio anterior el importe medio del patrimonio neto a efectos fiscales correspondiente al período de tiempo transcurrido desde la constitución de la entidad.

- **Sociedades patrimoniales:** Se «*aclara*» que estas sociedades no pueden aplicar ningún tipo deducción.
- **Régimen de consolidación fiscal:** Se incluyen una serie de modificaciones en este régimen para adecuarlo a las modificaciones introducidas por el Decreto Foral-Norma 2/2015, de 20 de octubre, por el que se adaptó la normativa guipuzcoana a la nueva definición de grupo fiscal¹. Destacamos las siguientes:
 - Se especifica cuál será la normativa aplicable y la Administración competente para inspeccionar cuando la sociedad dominante no sea residente en España o esté sometida a la normativa común o navarra y en el grupo coexistan sociedades sometidas a normativas forales de distintos territorios históricos (*intraconcierto*): las correspondientes a la entidad del grupo con mayor volumen de operaciones en el ejercicio anterior. Se seguirá el mismo criterio a la hora de designar la entidad representante del grupo (que deberá estar sometida a la normativa del territorio histórico en el que se localice la entidad con mayor volumen de operaciones en el ejercicio anterior).
 - Se simplifica la adopción de acuerdos para la aplicación del régimen de consolidación fiscal: desde 1 de enero de 2015 el citado acuerdo deberá adoptarlo el órgano de administración de la entidad y no la junta de socios de la misma.
 - Se elevan las sanciones como consecuencia de la falta de adopción de los acuerdos, siendo la sanción de 20.000 euros (2.000 euros anteriormente) en el primer periodo impositivo en el que se consolide fiscalmente sin haber adoptado los correspondientes acuerdos y de 50.000 euros (4.000 euros anteriormente, exclusivamente en relación con el segundo período) en el segundo y siguientes periodos impositivos, eliminándose la imposibilidad de consolidar fiscalmente en caso de incumplimiento durante más de dos períodos impositivos.
- **Régimen fiscal de cooperativas:** Se concreta la aplicación y cálculo de la deducción del 50 por 100 de la cuota líquida aplicable por las cooperativas especialmente protegidas, estableciendo que el límite de las deducciones del 45 por 100 se aplicará sobre la cuota resultante una vez aplicada, en su caso, la citada deducción del 50 por 100.

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.1 Con efectos a partir del 1 de enero de 2014

- **Exención correspondiente a la prestación única por desempleo:** Se elimina la exigencia de mantenimiento de cinco años de la acción o participación o de la actividad económica para que se reconozca la exención, cuando el citado plazo no se cumpla como consecuencia de la liquidación de la empresa o actividad económica con motivo de un procedimiento concursal.

¹ Objeto de análisis en nuestras NEWSLETTER FISCAL FORAL PAÍS VASCO de noviembre y mayo de 2015.

Quedan igualmente exentas las ayudas económicas al empleo por reubicación definitiva reconocidas por las EPSV a las personas socias trabajadoras y de trabajo de cooperativas declaradas disueltas, destinadas a la realización de aportaciones al capital de las cooperativas en que se reubiquen con carácter definitivo. El límite de esta última exención quedará fijado por el importe de la prestación máxima que reconozca el Servicio Público de Empleo Estatal².

- **Aplicación del límite de rendimientos irregulares a determinadas rentas derivadas de contratos formalizados antes de 1 de mayo de 2016:** El Reglamento del impuesto contempla la integración al 50% de determinados rendimientos de elevada cuantía percibidos por contribuyentes que, por las circunstancias objetivas de la actividad que desempeñan, los obtengan en un período reducido de tiempo, no siendo posible, transcurrido dicho período, la obtención de nuevos rendimientos por la citada actividad. Con efectos desde 1 de enero de 2014, a dichos rendimientos les será de aplicación el porcentaje de integración del 50%, cualquier que sea su cuantía (esto es, sin el límite máximo de 300.000 euros), siempre que procedan de contratos formalizados con anterioridad a 1 de mayo de 2016.

2.2 Con efectos a partir del 1 de enero de 2015

- **Exención de los rendimientos de trabajo por trabajos realizados en el extranjero:** Se elimina la exigencia de que la empresa o la entidad empleadora sea residente en España.
- **En materia de actividades económicas:** Se aclara que las compensaciones y reservas previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades no serán de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **Rendimientos de capital mobiliario:** No se computará el rendimiento del capital mobiliario negativo que se genere como consecuencia de la transmisión lucrativa de activos representativos de la cesión a terceros de capitales propios por actos ínter vivos.
- **Pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados:** Se concreta la imputación temporal de pérdidas patrimoniales derivadas de estos créditos y se establece su régimen transitorio.
- **Cantidades aportadas o imputadas a sistemas de previsión social:** Se recoge expresamente la posibilidad de reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas o imputadas a sistemas de previsión social del contribuyente que no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general por insuficiencia de la misma, siempre y cuando en el ejercicio en que se reduzcan la persona socia, participe, mutualista o asegurada no se encuentre en situación de jubilación.
- **Planes individuales de ahorro sistemático:** Se reduce de diez a cinco años el plazo mínimo exigido a los planes individuales de ahorro sistemático entre la primera prima y el momento de la constitución de la renta vitalicia.

² Régimen igualmente aplicable cuando las ayudas hayan sido reconocidas antes de 1 de enero de 2014, siempre que la cooperativa de procedencia haya sido declarada disuelta a partir de dicha fecha.

- **Exención de las rentas obtenidas por la persona deudora en procedimientos concursales:** Se recoge la exención de las rentas obtenidas por la persona deudora en procedimientos concursales, siempre que dichas deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas.
- **Rendimientos derivados de seguros cuya beneficiaria es la entidad acreedora hipotecaria:** Se añade una nueva previsión en virtud de la cual las rentas derivadas de seguros cuya beneficiaria es la entidad acreedora hipotecaria, con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente, tendrán el mismo tratamiento fiscal que el que hubiese correspondido de ser la persona beneficiaria el mismo contribuyente. No obstante, estas rentas no se someterán a retención.
- **Depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica:** No formará parte de la base de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de cuentas ahorro-empresa reguladas en la Norma Foral 10/2006, en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción.

2.3 Con efectos a partir del 3 de octubre de 2015

A la espera de una nueva Norma Foral específica, de regulación de los efectos tributarios de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, anunciada para el primer semestre de 2016, se incluyen una serie de ajustes en la regulación de los rendimientos capital mobiliario y de las ganancias y pérdidas patrimoniales, para evitar, en un primer término, distorsiones que podrían surgir como consecuencia de la citada Ley de Derecho Civil Vasco, con efectos desde la fecha de entrada en vigor de la misma.

En concreto, tales ajustes amplían el tratamiento otorgado por la normativa de IRPF a las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente a aquellos supuestos en que la transmisión lucrativa se efectúe en uso del poder testatorio por el comisario o por cualquier título sucesorio con eficacia de presente (no tributación de la denominada «plusvalía del muerto»³), incluyendo la cautela de evitar que tenga lugar una actualización de la fecha y valor de adquisición en el caso de que los bienes adquiridos en virtud de un título con eficacia de presente se transmitan antes del fallecimiento del instituyente.

2.4 Con efectos a partir del 1 de enero de 2016

- **Compensación fiscal aplicable a los contratos individuales de vida o invalidez:** De igual manera que en Territorio Común, se elimina la posibilidad de aplicar la compensación fiscal en contratos individuales de vida o invalidez contratados con anterioridad al 1 de enero de 2007.

³ Si bien entendemos que hubiera sido deseable la modificación del artículo 41.2.b) de la Norma Foral del IRPF, contemplando expresamente dicha no tributación en el caso de ganancias patrimoniales.

3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

3.1 Con efectos a partir del 3 de octubre de 2015

Al igual que en relación con el IRPF, a la espera de una nueva Norma Foral específica, de regulación de los efectos tributarios de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, y con el fin de adecuar la normativa del impuesto a la misma, se identifican como títulos sucesorios los contratos o pactos sucesorios, independientemente del momento en que opere su eficacia, así como los actos que resulten de la utilización del poder testatorio por el comisario, cualquier que sea la forma en que se adopten.

La modificación introducida tiene como principal objeto diferenciar los pactos sucesorios con eficacia de presente del negocio jurídico gratuito e ínter vivos (donación), exigiendo a los primeros requisitos adicionales para su consideración como títulos sucesorios a efectos fiscales.

3.2 Con efectos a partir del 1 de enero de 2016

Se armoniza con los otros dos territorios históricos la regulación de las reducciones en base imponible aplicables a las adquisiciones mortis causa e ínter vivos de empresas individuales, negocios profesionales o de participaciones en entidades, incrementándose la reducción al 95 por 100, en lugar del 75 por 100 vigente hasta ahora y reduciéndose el plazo durante el cual deben mantenerse las adquisiciones tras el fallecimiento del causante (5 años, en lugar de 10 años).

Más información:

Daniel Armesto

Socio

daniel.armesto@garrigues.com

Rodríguez Arias, 15
48008 Bilbao

T +34 94 470 06 99

Javier de Miguel

Socio

javier.de.miguel@garrigues.com

Pl. Julio Caro Baroja, 2-2
20018 San Sebastián

T +34 943 26 78 20

José Manuel Peña

Socio

jose.manuel.pena@garrigues.com

General Álava, 20
01005 Vitoria

T +34 945 14 51 18