



Alda. Urquijo, 4-6ª Planta
48008 Bilbao



944 165 268



944 161 861



euskaltax@euskaltax.com



www.euskaltax.com

GIPUZKOA – NORMA FORAL 1/2022, de 10 de marzo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2022.

Circular informativa, 2 de mayo de 2022

La Diputación Foral de Gipuzkoa ha aprobado, mediante la Norma Foral 1/2022, de 10 de marzo, determinadas modificaciones en el marco tributario de Gipuzkoa, que afectan principalmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre Sociedades.

Tras los años marcados por la pandemia del COVID-19, en los que se adoptaron diversas medidas tributarias de emergencia que trataron de paliar los efectos de la misma, reduciendo su incidencia y persiguiendo una cierta estabilidad de la situación socio-económica, en esta nueva fase, la Diputación, con el objetivo de impulsar y consolidar la precitada estabilización, ha adoptado, mediante la aprobación de las Norma Foral 1/2022 de 10 de marzo, modificaciones en varias de las figuras impositivas del marco tributario guipuzcoano, entre las que cabe destacar las que exponemos a continuación:

1. Modificación de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Con efectos desde el 1 de enero de 2021:

1.1. Se introduce la regla de la patrimonialidad sobrevenida a efectos de la determinación de la alteración patrimonial con base a las previsiones del art. 41.2.c) de la Norma Foral de IRPF.

La normativa recoge, con carácter general, que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de las transmisiones lucrativas intervivos de empresas o de acciones y participaciones en entidades a las que resulta de aplicación la exención de empresa familiar prevista en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

Sin embargo, y en clara limitación de la citada regla, se determina que existe la obligación de imputar ganancia o pérdida patrimonial “*en la parte que corresponda a la proporción existente entre el valor de los activos no necesarios para el desarrollo de la actividad económica, minorado en el importe de las deudas que no deriven de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad*”.



Pues bien, la Norma Foral 1/2022 incorpora con efectos 1 de enero de 2021, una remisión expresa a la regla de patrimonialidad sobrevenida, de manera que no se computarán como activos no necesarios para la actividad aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

Los elementos que no computen como activos no necesarios por aplicación de dicho límite, no podrán exceder del 75% del total del activo.

Con efectos desde el 1 de enero de 2022:

1.2. En referencia a la tributación de los rendimientos de capital mobiliario se realizan dos modificaciones;

- 1.2.1. Se aclara que, con relación a los rendimientos provenientes de la distribución de la prima de emisión de acciones o de participaciones, el importe obtenido como consecuencia de la mencionada distribución, minorará hasta su anulación el valor de adquisición de cada una de las acciones participaciones afectadas, individualmente consideradas, de manera que el cálculo no debe realizarse teniendo en cuenta el cómputo global sobre el valor total de adquisición de dichas acciones o participaciones.
- 1.2.2. En lo referente a la tributación como rendimientos de capital mobiliario de los derechos económicos de carácter especial (carried interest) recibidos de determinadas entidades de inversión de tipo cerrado, se regula de una manera más amplia y clara cuales son los requisitos exigibles para disfrutar del régimen. En concreto, se establece una relación de entidades más amplia de conformidad con la Directiva 2011/61/UE, y se amplían los supuestos de acceso para los perceptores.

1.3. Se extiende el régimen especial de personas desplazadas, tanto a nivel subjetivo como objetivo;

- 1.3.1. **Subjetivo:** Alcanzando su aplicación a las personas desplazadas desde el extranjero a Gipuzkoa (i) para **constituir o proceder a realizar una inversión en entidades innovadoras de nueva creación**, en cuyo caso, la inversión deberá realizarse mediante la constitución de la entidad innovadora o la adquisición de sus acciones o participaciones en el mercado primario y, entre otros requisitos, la persona desplazada deberá tener una vinculación laboral o la propia de una consejera o administradora con dicha entidad y, (ii) para la **constitución de sociedades o fondos de capital riesgo**, resultando necesario en este último supuesto que la persona desplazada constituya una sociedad o fondo de capital riesgo, debiendo ostentar la condición de trabajadora o alta directiva en la sociedad gestora de entidades de inversión de tipo cerrado que gestiona el fondo de capital riesgo constituido o en la propia sociedad de capital riesgo constituida, cuando la misma actúe como sociedad gestora.

Se amplía asimismo el catálogo de actividades con las que se deben relacionar los trabajos especialmente cualificados llevados a cabo por la persona desplazada, incluyendo las de organización, gerencia y control económico-financiero.



- 1.3.2. Objetivo:** Se extiende temporalmente el periodo de aplicación, de manera que el citado régimen es de aplicación durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los diez períodos impositivos siguientes, y adicionalmente se incrementa el porcentaje de exención sobre los rendimientos íntegros, pasando del actual 15% al 30%.

1.4. Se **modifica la regla especial de imputación temporal relativa a los rendimientos del trabajo no percibidos en los periodos impositivos en que eran exigibles**, que hasta la fecha obligaba a su imputación a dichos periodos impositivos mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias. La nueva regulación prevé, en primer término, la imputación de los rendimientos al periodo impositivo en que se efectúe el cobro, aunque posibilita que la/el contribuyente opte por imputarlos a los periodos impositivos en que resultaron exigibles. Esta opción por imputar los rendimientos a los periodos impositivos en que fueron exigibles se incluye entre las opciones a ejercitar con la presentación de la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo de cobro.

1.5. Con el propósito de impulsar las fuentes de energía verde y tratar así de coadyuvar a revertir el cambio climático, se establece una **nueva deducción por inversiones para el suministro de energía eléctrica solar en la vivienda habitual de la/del contribuyente**. Son objeto de esta deducción las inversiones efectuadas en la adquisición de elementos equipos completos aptos para la producción de energía eléctrica solar fotovoltaica, o de participaciones en entidades cuyo objeto social principal sea el aprovechamiento de fuentes de energía eléctrica solar fotovoltaica, para el suministro de energía a la vivienda habitual de la o del contribuyente. La deducción se cifra en un 15 por 100 de las inversiones efectuadas, y la suma de las deducciones practicadas por cada contribuyente durante los sucesivos periodos impositivos no podrá superar la cifra de 3.000 euros.

2. Modificación de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Con efectos desde el 1 de enero de 2022:

2.1. La primera modificación afecta a la calificación de una entidad como **sociedad patrimonial** en cuanto a los requisitos que deben reunir los elementos que integran su activo para considerarlos afectos a actividades económicas. En concreto, se introduce como excepción que, podrán tener la consideración de activos afectos a actividades económicas los **bienes inmuebles que sean objeto de cesión o de constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos**, siempre que se cedan a entidades vinculadas o del mismo grupo, **no exigiéndose a tales efectos personal** vinculado al desarrollo de la citada actividad. Al margen de este supuesto, se seguirá exigiendo una plantilla de 5 personas empleadas a jornada completa y con dedicación exclusiva.

2.2. Se implementan mejoras en los **regímenes de la compensación para fomentar la capitalización empresarial y de la reserva especial para nivelación de beneficios** contempladas en los artículos 51 y 52 de la NF de IS.



Reserva especial	Modificación 1 de enero de 2022
Compensación para fomentar la capitalización empresarial (art. 51 NF del IS)	a) Se aumenta del 10% al 15% el porcentaje deducible correspondiente al incremento del PN a efectos fiscales. b) En el caso de microempresas y las pequeñas empresas el porcentaje de reducción pasa del 14% al 20%
Reserva especial para nivelación de beneficios (art. 52 NF del IS)	a) Se amplía de 5 a 10 años el horizonte temporal para su compensación. b) Se incrementa del 20% al 25% el saldo máximo de esta reserva respecto al PN a efectos fiscales, que en caso de las microempresas y pequeñas empresas podrá alcanzar el 30% c) Se incrementa del 10% al 30% la corrección positiva en caso de dotaciones a la reserva no aplicadas en el plazo de 10 años.

2.3. Se modifica el límite de aplicación sobre la cuota líquida de la *“deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía”* (artículo 65 NF del IS) que pasa del 35% al **50%**, y además:

✓ Se **excluye del cálculo de la tributación mínima**, junto con la deducción por actividades de I+D+i (art. 62 y 64 NF del IS).

✓ Se establece que, en caso de **conurrencia de deducciones afectadas por límites diferentes**, el límite del **70%** (deducción por I+D+i) **se aplicará sobre el exceso** de cuota líquida que resulte **una vez aplicado el límite conjunto del 35%**, y el límite del **50%** (deducción por medio ambiente) se aplicará **sobre el exceso** de cuota líquida que resulte **una vez aplicados los límites de deducciones del 35% y 70%** (art. 67.1 NF del IS).

✓ Se introduce un nuevo orden de aplicación de deducciones sobre la cuota líquida (art. 67.7 NF del IS):

Orden	Deducción
1º	Deducciones con límite del 35% de ejercicios anteriores.
2º	Deducciones con límite del 35% del propio ejercicio.
3º	Deducciones con límite del 70% de ejercicios anteriores.
4º	Deducciones con límite del 70% del propio ejercicio.
5º	Deducciones con límite del 50% de ejercicios anteriores.
6º	Deducciones con límite del 50% del propio ejercicio.

2.4. Se **modifican los conceptos de innovación tecnológica y software avanzado**, al objeto de ampliar las definiciones en base al nuevo Manual de Oslo. Por otro lado, se especifican los gastos que no forman parte de la base de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo, y por actividades de innovación tecnológica;

- Gastos de viaje, dietas, estancia y locomoción.
- Gastos de formación.
- Gastos de documentación de proyectos.
- Gastos de consultoría, certificación asociados a la gestión y a la certificación del proyecto.
- Gastos de administración y material de oficina.
- Gastos generales de empresa repercutidos al proyecto.



2.5. Se introducen dos modificaciones en la deducción por **creación de empleo**. Por una parte, se sustituye la deducción proporcional al salario anual bruto con límite de 5.000 euros por una deducción de cuantía fija de 7.000 euros; y ello conlleva, a su vez, que la deducción por contratación de personas incluidas en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo pase también a ser una cuantía fija, en este caso de 14.000 euros. Por otra parte, se remite a desarrollo reglamentario la determinación de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo.

2.6. Otras modificaciones tributarias introducidas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades:

- ✓ En las sociedades y fondos de capital riesgo se establece la no tributación de las rentas que provengan de contratos de financiación formalizados entre entidades que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa y sociedades y fondos de capital riesgo, cuya retribución se componga de una parte dineraria y otra en especie en forma de derechos de compra de acciones de la entidad financiada. Para su aplicación, todas las partes deberán optar por su aplicación, comunicando dicha opción al Departamento de Hacienda y Finanzas antes de la finalización del primer periodo impositivo en el que deba surtir efectos
- ✓ Mediante **disposición transitoria vigesimonovena se incorpora** a la normativa foral del impuesto el régimen transitorio aplicable a nivel estatal por las socias y socios de determinadas sociedades de inversión de capital variable de territorio común, las comúnmente conocidas SICAV, que estén sometidas a la normativa del Territorio Histórico de Gipuzkoa, acuerden su disolución y liquidación, y trasladen su inversión a otras IIC.
- ✓ Con el objetivo de fomentar la **actividad de la industria audiovisual** se incrementan el porcentaje de deducción aplicable (35% con carácter general, 45% para obras rodadas en euskera) y extranjeras (35%) y el importe máximo de deducción hasta 10 millones de euros por cada producción realizada.
- ✓ Se da continuidad en los mismos términos que se aprobó para los años 2020 y 2021, a la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas y medianas empresas, de tal manera que comprende en realidad tres deducciones, con diferentes intensidades según la tipología de las entidades en las que se invierte.

Deducción Extraordinaria Microempresas, pequeñas y medianas empresas	Ejercicio 2022	
	Tipología	Base
Suscripción o adquisición de acciones o participaciones en empresas que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la NFIS	La base máxima de la deducción será de 100.000 euros y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones adquiridas o suscritas	10%
Suscripción o adquisición de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa conforme a lo dispuesto en el artículo 13 NFIS, pudiendo, además de la aportación al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten.	La base máxima de la deducción será de 150.000 euros y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones adquiridas o suscritas	15%
Suscripción o adquisición de acciones o participaciones de entidades innovadoras o en proceso de crecimiento que, en el año de la suscripción o adquisición tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa conforme a lo dispuesto en el artículo 13 NFIS.	La base máxima de la deducción será de 200.000 euros y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones adquiridas o suscritas	20%



3. Modificación de la Norma Foral 2/2018, de 11 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Con efectos desde el 1 de enero de 2021:

3.1. En aras a continuar desarrollando la innovación en el tejido empresarial del territorio y de la participación de los trabajadores en el mismo, se establece la **exención de los derechos de opción sobre acciones y participaciones de entidades innovadoras de nueva creación recibidos por personas trabajadoras** de las mismas, en línea con la modificación introducida en la Norma Foral 3/2021, de 15 de abril, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2021.

3.2. Con respecto a los **objetos de arte y antigüedades cedidos en depósito permanente a museos o instituciones culturales sin fin de lucro para su exhibición pública**, se establece dicha exención también respecto a las participaciones en entidades, exención que alcanzará a la proporción del valor de los objetos de arte y antigüedades cedidos respecto al activo total de la entidad.

Además, estos objetos de arte y antigüedades cedidos no computarán como bienes no afectos a actividades económicas, a los efectos del cumplimiento de las condiciones exigidas para determinar la aplicabilidad de la exención a las participaciones en el capital o patrimonio de las entidades que detentan la titularidad de dichos objetos cedidos.

3.3. Se incluye la consideración de la **patrimonialidad sobrevenida** en el cálculo de la proporción del valor de las participaciones en el capital o patrimonio de entidades a las que alcanza la exención. Esta regla, ya prevista para el acceso a la exención, se regula ahora con respecto al alcance de la misma. De esta manera, la exención alcanzará también a la parte del valor de las acciones o participaciones que se corresponda con aquellos elementos patrimoniales de la entidad cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos en el propio año y en los últimos diez años anteriores.

Los elementos que no computen como activos no necesarios por aplicación de dicho límite no podrán exceder del 75% del total del activo.

Con efectos desde el 1 de enero de 2022:

3.4. Se ajusta igualmente el **alcance de la exención de las participaciones que se corresponden con bienes inmuebles**, en coherencia con la modificación introducida en el Impuesto sobre Sociedades para las sociedades patrimoniales.

4. Modificación de la Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Con efectos desde el 15 de marzo de 2022:

4.1. Adecuación de la normativa fiscal de las cooperativas y la introducción de ajustes para compatibilizar la nueva normativa sustantiva de las cooperativas y su tratamiento tributario.

4.2. Se modifica la regulación relativa al tratamiento de los retornos cooperativos a efectos de la eliminación de la doble imposición en el impuesto sobre sociedades, sustituyendo la deducción en cuota por una regla de no integración en la base imponible, de manera que se homogeniza el tratamiento de la doble imposición en el impuesto sobre sociedades y se armoniza con el resto de Territorios Históricos.



4.3. En la regulación de la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida por participar la cooperativa en el capital social de entidades no cooperativas, se especifica la forma de cuantificar dicha participación cuando la misma se realiza a través de sociedades holding, es decir, mediante participación indirecta.

5. Modificación de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales de mecenazgo.

Con efectos desde el 1 de enero de 2022:

Se adecúan a la nueva regulación de los bienes integrantes del Patrimonio Cultural Vasco prevista en la Ley 6/2019, de 9 de mayo, tanto la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, como la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

6. Modificación de la Norma 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Con efectos desde el 15 de marzo de 2022:

6.1. Se posibilita ampliar el plazo ordinario para resolver el procedimiento de aplazamiento y fraccionamiento de pago, cuando concurren determinadas circunstancias tasadas que obstaculicen su resolución. Cuando concorra alguna de las circunstancias previstas, se podrá ampliar el plazo hasta en doce meses como máximo.

Adicionalmente, y al objeto de facilitar la continuidad de la actividad económica y evitar la destrucción de empleo, se habilita a la diputada o al diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, como máximo órgano de la Administración tributaria, para resolver aquellos aplazamientos que por afectar sustancialmente a la capacidad productiva o al nivel de empleo de la actividad económica o por producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, deban concederse sin la condición de la compensación de oficio con créditos a favor del deudor o de la deudora, cuando la deuda tributaria esté en periodo ejecutivo.

6.2. Se establece una obligación de información para las personas y entidades que conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones, en línea con la modificación introducida por la Ley 5/2021, de 12 de abril, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y otras normas financieras, en lo que respecta al fomento de la implicación a largo plazo de los accionistas en las sociedades cotizadas.

6.3. Se aclara el régimen sancionador de las infracciones tributarias relativas a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.



7. Modificación de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Con efectos desde el 4 de noviembre de 2021:

7.1. Se incluye una nueva exención objetiva en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, relativa a la emisión, transmisión, amortización y reembolso de los bonos garantizados y participaciones hipotecarias y certificados de transmisión de hipoteca regulados en el Real Decreto-ley 24/2021.

8. Modificación de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.

8.1. Como consecuencia de la sensible reducción en la cuantificación de la base imponible, tras la reciente modificación de su metodología de cálculo como consecuencia de la aprobación del Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, de adaptación de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha acarreado, a su vez, una minoración de los ingresos procedentes del impuesto, con un impacto negativo importante en la financiación de los ayuntamientos y a fin de paliar dichos efectos, se establece la posibilidad de que el tipo de gravamen del impuesto a establecer por los ayuntamientos pueda llegar hasta el 30 por 100 (actualmente este porcentaje es del 15 por 100).

Los comentarios expuestos contienen aspectos informativos, sin que constituyan opinión profesional o asesoramiento jurídico alguno. Si está interesado en obtener información adicional o aclaración sobre el contenido, puede ponerse en contacto con nosotros en el número de teléfono +34 94 416 52 68 o bien mediante correo electrónico a euskaltax@euskaltax.com.

