

---

# Novedades tributarias aprobadas en Gipuzkoa

Legal Flash Financiero y Tributario País Vasco

22 de marzo de 2022

**Se incorporan modificaciones en el marco tributario de Gipuzkoa y, en particular, en el Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**



---

Las modificaciones más relevantes se introducen en materias como las que se indican a continuación:

- > Sociedades patrimoniales
- > Sociedades y fondos de capital-riesgo
- > Reservas para fomentar la capitalización empresarial y la reserva especial para la nivelación de beneficios
- > Deducción por creación de empleo
- > Régimen transitorio para socios de SICAVs domiciliadas en territorio común
- > La denominada regla de la patrimonialidad sobrevenida
- > Transmisiones lucrativas inter vivos de empresas familiares
- > Régimen especial de trabajadores desplazados (“impatriados”)
- > Regla de imputación temporal de rendimientos del trabajo

El presente documento analiza las modificaciones más relevantes que contempla la Norma Foral.



---

## Introducción

Recientemente se han publicado en el Boletín Oficial de Gipuzkoa (BOG) dos normas forales de gran relevancia práctica:

- La Norma Foral 1/2022, de 10 de marzo, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2022 (“Norma Foral 1/2022”)<sup>1</sup>.

El principal objetivo de la Norma Foral 1/2022 es tratar de posibilitar la estabilización de la situación socioeconómica tras un periodo de dos años marcados por la pandemia del COVID-19.

En este sentido, se incluyen medidas tributarias con efectos, fundamentalmente, a partir del 1 de enero de 2022, sin perjuicio de que un número reducido de ellas afecten también al ejercicio 2021.

- La Norma Foral 2/2022, de 10 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“Norma Foral 2/2022”)<sup>2</sup>.

La Norma Foral 2/2022, por su parte, tiene por objeto actualizar la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigente hasta el momento, renovando así el enfoque de la norma foral originaria, cuyos criterios ya habían sido superados por los que ahora se introducen expresamente. Asimismo, esta reforma permite una mejor sistematización de los contenidos de la anterior regulación.

La Norma Foral 2/2022 entra en vigor al mes de su publicación en el BOG (esto es, el 17 de abril de 2022).

A estos efectos, ambas normas forales introducen importantes modificaciones en el sistema tributario guipuzcoano, por lo que a continuación se detallan las medidas más destacadas.

---

## Medidas que afectan transversalmente a diversos impuestos

### I. Modificaciones asociadas a la empresa familiar.

- **Inclusión de la patrimonialidad sobrevenida a efectos del alcance del incentivo fiscal de empresa familiar.**

---

<sup>1</sup> BOG de 14 de marzo de 2022.

<sup>2</sup> BOG de 17 de marzo de 2022.



En sede de la empresa familiar, la Norma Foral 1/2022 introduce una relevante modificación que afecta a la comúnmente conocida como “regla de la patrimonialidad sobrevenida” prevista hasta la fecha a efectos del “acceso” a la exención de empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”).

En este sentido, la modificación incorpora en el alcance de la exención de empresa familiar la regla de la patrimonialidad sobrevenida de forma que, con efectos desde **1 de enero de 2021**, la exención prevista en el IP 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.

Ahora bien, los elementos que no computen como activos no necesarios por aplicación de esta regla, no podrán exceder del 75% del total activo.

Esta medida tiene una gran relevancia práctica, ya que permite aumentar el valor de los bienes considerados afectos a la actividad económica y, con ello, que una mayor proporción del valor de la empresa familiar pueda no quedar sometida a tributación en el IP.

Asimismo, se precisa que, a efectos del alcance de la exención por aplicación de la regla de la patrimonialidad sobrevenida, se asimilan a beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos y plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones cuando concurren determinados requisitos previstos en la normativa.

En coherencia con lo anterior, se amplía a otros impuestos la posibilidad de aplicar la regla de la patrimonialidad sobrevenida a los efectos de aplicar determinados incentivos fiscales asociados a la empresa familiar:

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”)**: con carácter general, no existe ganancia patrimonial con ocasión de determinadas transmisiones lucrativas inter vivos de empresas o de acciones y participaciones en entidades a que resulte de aplicación la exención de empresa familiar en el IP. Sin embargo, la Norma del IRPF establece una regla que obliga a imputar la ganancia o pérdida patrimonial en la parte que corresponda a la proporción existente entre el valor de los activos no afectos a la actividad económica, minorado en el importe de las deudas que no deriven de las mismas, y el valor del patrimonio neto de la entidad.



A estos efectos, en caso de transmisión lucrativa “*inter vivos*” de empresas o de acciones o participaciones en entidades a favor de determinadas personas del grupo familiar o de personas trabajadoras que presten sus servicios en la empresa o entidad o en entidades del grupo, la Norma Foral 1/2022 incorpora con efectos 1 de enero de 2021 una remisión expresa a la regla de patrimonialidad sobrevenida a los efectos de considerar cuándo un activo es necesario para el desarrollo de una actividad económica.

- **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”)**: la Norma Foral 2/2022 incorpora una remisión expresa a la regla de la patrimonialidad sobrevenida a los efectos de determinar si un activo es necesario para aplicar la reducción del 95% en las adquisiciones “*mortis causa*” e “*inter vivos*” de entidades a las que sea de aplicación la denominada exención de empresa familiar en el IP. Por lo tanto, con estas modificaciones, se extiende la aplicación de la regla de la patrimonialidad sobrevenida en los tres impuestos (IRPF, IP e ISD), incluyéndose la aplicación de la citada regla también a efectos del alcance del beneficio fiscal.

➤ **Modificación en materia de sociedades patrimoniales con sustrato inmobiliario.**

A efectos de calificar si una entidad tiene la condición de sociedad patrimonial en el Impuesto sobre Sociedades (“IS”), los inmuebles que son objeto de cesión o de constitución de derechos reales que recaen sobre los mismos, se consideran afectos a una actividad económica, cuando la entidad cuenta con, al menos, una plantilla media anual de 5 trabajadores empleados por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad.

Como novedad, la Norma Foral 1/2022 introduce con efectos desde 1 de enero de 2022 una excepción a la citada regla, de forma que podrán considerarse como bienes afectos, aun cuando la entidad **no cuente con ningún empleado** para el desarrollo de esa actividad, aquellos inmuebles que son objeto de cesión (incluyendo el arrendamiento y subarrendamiento) o de constitución de derechos reales que recaen sobre los mismos, (i) entre personas o entidades vinculadas a que se refiere el artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (“*NFIS*”) o (ii) entre entidades que formen parte de un grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

También con efectos desde 1 de enero de 2022 y en coherencia con la modificación introducida en el IS, estará exento en el IP el valor de las participaciones que se corresponda con bienes inmuebles que son objeto de cesión (incluyendo el arrendamiento y subarrendamiento) o de constitución de derechos reales que recaen sobre los mismos, (i) entre personas o entidades vinculadas a que se refiere el



artículo 42 de la NFIS o (ii) entre entidades que formen parte de un grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que en estos dos casos sea necesario para aplicar la exención contar con empleados para el desarrollo de dicha actividad.

## II. **Modificaciones asociadas al capital-riesgo.**

En relación con el régimen especial de sociedades y fondos de capital-riesgo cabe destacar las siguientes modificaciones:

### > **Conversión de obligaciones convertibles en acciones por entidades de capital-riesgo.**

Con efectos a partir del 1 de enero de 2021 la Norma Foral 1/2022 prevé el diferimiento en el IS de la renta que se ponga de manifiesto para las sociedades o fondos de capital-riesgo, en la conversión de obligaciones convertibles en acciones hasta la transmisión de estas últimas.

Es decir, no se integrará en la base imponible la renta que se ponga de manifiesto como consecuencia de la conversión y las nuevas acciones suscritas por la entidad de capital-riesgo, conservarán el valor y la fecha de adquisición de las obligaciones convertibles de las que proceden.

### > **Especialidades en contratos de financiación entre entidades de capital-riesgo y entidades que tengan la consideración de microempresa, pequeña y mediana empresa.**

Con el objeto de facilitar las posibles fuentes de financiación de las entidades que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa, se incorporan especialidades para los contratos de financiación formalizados por las mencionadas entidades con fondos y sociedades de capital-riesgo, cuya retribución se componga de una parte dineraria y otra en especie en forma de derechos de compra de acciones o participaciones de la entidad financiada.

En este sentido, con efectos desde 1 de enero del 2022, bajo determinados requisitos, se incluye la no integración en el Impuesto sobre Sociedades de las rentas derivadas de dichos contratos de financiación que se pongan de manifiesto en la entidad de capital-riesgo, siempre que la entidad financiada opte, a su vez, por no deducirse el gasto en el Impuesto sobre Sociedades.



Para poder aplicar este tratamiento fiscal, 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.

> **Modificaciones en materia del *carried interest*.**

La Norma Foral 1/2022 modifica con efectos desde el 1 de enero de 2022 el ámbito objetivo y algunos requisitos relativos al tratamiento como rendimiento de capital mobiliario del *carried interest* establecido en la Norma Foral del IRPF vigente, de forma que la fiscalidad de dichos rendimientos queda configurada de la siguiente manera:

- **Entidades de las que deriven los derechos especiales:**
  - a) Fondos de Inversión Alternativa de carácter cerrado de la Directiva 2011/61/UE incluidos en alguna de las siguientes categorías: i) entidades reguladas en la Ley 22/2014, ii) fondos de capital-riesgo europeos, iii) fondos de emprendimiento social europeos y iv) fondos de inversión a largo plazo europeos;
  - b) Otros organismos de inversión análogos a los anteriores.
- **Perceptor:** debe ser administrador, gestor o empleado de las entidades indicadas o de sus entidades gestoras o entidades de su grupo.
- **Derechos económicos especiales derivados de participaciones, acciones u otros derechos:** deben estar condicionados a que los inversores obtengan una rentabilidad mínima garantizada en el reglamento o estatuto de la entidad y deben mantenerse un período mínimo de 5 años, con algunas excepciones como en caso de liquidación anticipada.

Estos derechos no pueden proceder ni directa ni indirectamente de una entidad residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa o con el que no exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria.



### III. Modificaciones asociadas al régimen de SICAVs.

- **Incorporación de un régimen transitorio aplicable por las personas o entidades guipuzcoanas socias de SICAVs domiciliadas en territorio común.**

Con ocasión del endurecimiento de los requisitos para que las SICAVs<sup>3</sup> domiciliadas en territorio común tributen a un tipo reducido, en dicho territorio se acordó un régimen transitorio que posibilitara que se acuerde, sin penalidades tributarias, su disolución y liquidación, tanto, (i) para la SICAV que se liquida como, (ii) para sus socios.

En Gipuzkoa, mediante la Norma Foral 1/2022 se incorpora, para las personas o entidades guipuzcoanas socias de SICAVs de territorio común, el régimen transitorio aplicable a nivel estatal en caso de disolución y liquidación de SICAVs conforme a lo establecido en la “*Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades*” (“*Ley del IS*” vigente en territorio común):

- (i) Exención de la operación de disolución en la modalidad de gravamen Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (“ITPAJD”).
- (ii) Los socios de la SICAV en liquidación no integrarán en la base imponible las rentas derivadas de la liquidación de la entidad, a condición de que la totalidad del dinero o bienes recibidos en concepto de cuota de liquidación se reinvierta en la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en una o varias instituciones de inversión colectiva de las previstas en las letras a) y b) del artículo 29.4 de la Ley del IS<sup>4</sup>. En este caso, las acciones y participaciones adquiridas o suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad objeto de liquidación (la SICAV disuelta y liquidada).

La reinversión deberá realizarse antes de que transcurran siete meses desde la finalización del plazo previsto para la adopción del acuerdo de disolución con liquidación (no más tarde del 31 de julio de 2023).

---

<sup>3</sup> Sociedades de inversión de capital variable.

<sup>4</sup> Es decir, respecto a las SICAVs y los fondos de inversión de carácter financiero regulados por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas y/o participes no sea inferior a 100.



El mencionado incentivo fiscal se contempla tanto para contribuyentes del IRPF, como del IS y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (“IRNR”). Y las modificaciones se incorporan con efectos a partir del 1 de enero de 2022.

---

## Otras modificaciones

### I. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En sede del IRPF y con efectos a partir del 1 de enero de 2022, destacan las siguientes modificaciones:

➤ **Extensión del ámbito subjetivo, temporal y objetivo del régimen especial de personas desplazadas (impatriados).**

Se amplía el **ámbito subjetivo** del régimen, permitiendo su aplicación a personas que se desplacen desde el extranjero a Gipuzkoa por 3 nuevos motivos:

- (i) Constituir o realizar una inversión en entidades innovadoras de nueva creación, siempre que concurren determinados requisitos, como por ejemplo que la persona desplazada tenga una vinculación laboral, ordinaria o especial, o la propia de una consejera o administradora con dicha entidad.
- (ii) La constitución de sociedades o fondos de capital-riesgo, en la medida en que concurren determinados requisitos, como por ejemplo que la persona desplazada ostente 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.
- (iii) Desempeñar actividades específicas como las de organización, gerencia y control económico-financiero que estén relacionadas con los trabajos especialmente cualificados, siempre que concurren determinados requisitos.

En cuanto al **ámbito temporal**, se amplía el plazo de aplicación del régimen especial, pasando de cinco a diez años (además del período impositivo en que se efectúa el cambio de residencia).



Finalmente, en lo que al **ámbito objetivo** se refiere, la Norma Foral amplía del 15% al 30% la exención sobre rendimientos íntegros del trabajo que se deriven de las relaciones incluidas en el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial.

- **Se modifica la regla de imputación temporal de rendimientos del trabajo que se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles por causas justificadas no imputables al contribuyente.**

Hasta la fecha los rendimientos del trabajo que se percibían en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueron exigibles por causas justificadas no imputables al contribuyente, debían imputarse a los periodos impositivos en que fueron exigibles, mediante la presentación de autoliquidación complementaria sin sanción, intereses de demora ni recargos.

La nueva regulación prevé la imputación de dichos rendimientos al periodo impositivo en que se efectúe el cobro, aunque posibilita que el contribuyente opte por imputarlos a los periodos impositivos en que resultaron exigibles, tal y como se establecía hasta el momento.

## II. Impuesto sobre Sociedades

En sede del IS, y con efectos a partir del 1 de enero de 2022, han de destacarse las siguientes modificaciones:

- **Mejoras en la compensación para fomentar la capitalización empresarial.**

Con el objetivo de conseguir una mayor capitalización de las empresas, se aumenta del 10% al 15% el importe deducible del incremento del patrimonio neto a efectos fiscales respecto al del ejercicio anterior con carácter general.

Por su parte, para el caso de microempresas y pequeñas empresas la deducción se incrementa del 14% al 20%.

- **Mejoras en la reserva especial para nivelación de beneficios.**

En el caso de la reserva especial para nivelación de beneficios, se incrementa en 5 puntos el límite del saldo de la reserva respecto al patrimonio neto a efectos fiscales. Así, se eleva del 20% al 25% el límite ordinario y del 25% al 30% el límite para microempresas y pequeñas empresas.



Asimismo, se incrementa, por un lado, el horizonte temporal para su aplicación (de 5 a 10 años) y, por otro lado, el porcentaje de la corrección positiva en el caso de dotaciones a la reserva no aplicadas en el citado plazo a la finalidad prevista (del 10% al 30%).

> **Medidas relacionadas con determinadas deducciones.**

- **Deducción por actividades de investigación y desarrollo (“I+D”) e innovación tecnológica (“IT”):** se modifican, con efectos 1 de enero de 2022, los conceptos de innovación tecnológica y software avanzado, ampliando así las definiciones en base al nuevo Manual de Oslo. Por otro lado, se enumeran una serie de gastos que no forman parte de la base de las deducciones por actividades de I+D e IT.
- **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:** con efectos desde 1 de enero de 2022, se incrementa el límite de deducción sobre la cuota líquida, que pasa a ser del 50% (frente al 35% vigente hasta el momento). A estos efectos, se incorpora un régimen transitorio para las deducciones pendientes de aplicación. Adicionalmente, para que este nuevo límite pueda resultar de aplicación efectiva, además, se adecúan las reglas de tributación mínima.
- **Deducción por creación de empleo:** en relación con esta deducción, cabe destacar que, con efectos desde 1 de enero de 2022, se sustituye la deducción proporcional al salario anual bruto con el límite de 5.000 euros, por una deducción de cuantía fija de 7.000 euros. Asimismo, la deducción por contratación de personas incluidas en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo pasa también a ser una cuantía fija, en este caso de 14.000 euros.

### III. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

> **Modificación de la regla especial de valoración de usufructos temporales.**

La Norma Foral 2/2022 modifica la regla especial de valoración de usufructos temporales y establece que se calculará a razón del 2% por cada periodo de un año (frente al 5% vigente hasta el momento) con el límite del 70% (el límite no sufre variaciones).



---

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2022 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

