

## INTRODUCCIÓN

Con fecha 27 de diciembre último se han publicado en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, sendas Normas Forales, que incluyen las principales novedades que, en el ámbito tributario, van a resultar aplicables en Gipuzkoa. Concretamente son la "Norma Foral 5/2011, de 26 de diciembre, de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendente a la recuperación de la equidad, y de aprobación de otras medidas tributarias", y la "Norma Foral 6/2011, de 26 de diciembre, por la que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio". La primera de ellas incluye 9 artículos, tres disposiciones adicionales, una transitoria, otra derogatoria y dos finales. Los citados nueve artículos introducen modificaciones en otros tantos textos normativos, a saber: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre Sociedades, Régimen Fiscal de Cooperativas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Haciendas Locales, Norma Foral General Tributaria, Tasas y Precios Públicos e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A lo largo de este artículo, me referiré a las modificaciones, a mi juicio, más relevantes de entre las que se introducen en virtud de dicha Norma Foral.

La segunda Norma Foral citada, por la que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, es correlativamente posterior. Sin embargo, por cuestiones de sistemática del artículo, voy a comenzar por ella.

## I. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Como más arriba he señalado, la Norma Foral 6/2011, de 26 de diciembre, restablece el Impuesto sobre el Patrimonio. El propio título de la Norma Foral, explica bien a las claras lo que nos vamos a encontrar cuando analicemos su contenido: el restablecimiento del "viejo" impuesto sobre el Patrimonio, que estuvo vigente en Gipuzkoa hasta el año 2008. Se incluyen algunas modificaciones podríamos decir "puntuales", pero en lo sustancial, el Impuesto es similar, por no decir idéntico.

El propio preámbulo de la Norma Foral explica los motivos que han llevado al restablecimiento del Impuesto. Fundamentalmente se trata de motivos de urgencia temporal, toda vez que la situación de crisis en la que nos encontramos, hacía aconsejable, a juicio de los órganos políticos responsables de la Diputación Foral, no demorar su implantación hasta 2012. Pues bien, teniendo en cuenta que el nuevo Gobierno de la Diputación accedió al cargo ya muy avanzado 2011 y que la tramitación de una Norma Foral en Juntas Generales requiere su tiempo, no era materialmente posible tener aprobado un nuevo impuesto para antes del devengo de 2011. Ese es básicamente el motivo por el cual se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio en los términos de 2008, con el compromiso político de que "...para 2013 se realizará el esfuerzo necesario para contar con un nuevo impuesto que modernizará la imposición sobre la propiedad".

La Norma Foral entra en vigor al día siguiente de su publicación, antes, por tanto del devengo correspondiente al 31 de diciembre de 2011. De este modo, en la campaña de primavera de 2012, aquellas personas que estén obligadas a ello, deberán presentar la

---

(\*) Jefe del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico. Hacienda Foral de Gipuzkoa

correspondiente autoliquidación del año 2011.

Por otra parte, la Disposición derogatoria, establece la derogación del Impuesto a partir del 1 de enero de 2013. Por tanto, no será precisa ninguna actuación normativa ulterior para dejar sin efectos el Impuesto sobre el Patrimonio una vez se haya producido el devengo de 31 de diciembre de 2012.

Decíamos que el nuevo texto incluye algunas modificaciones “puntuales” con respecto a la Norma Foral vigente en 2008. El hecho de que esas modificaciones sean “puntuales” si las ponemos en relación con el esquema sustancial del Impuesto, no quiere decir, sin embargo, que no tengan incidencia, y a veces relevante, en el bolsillo del obligado tributario.

Las modificaciones más destacables son las siguientes:

- La vivienda habitual del contribuyente, en la anterior Norma Foral del Impuesto estaba exenta hasta un importe máximo de 200.000 euros. Dicho importe exento se incrementa en un 50 por 100, de modo que ahora, la vivienda habitual está exenta hasta un importe máximo de 300.000 euros. Conviene aclarar que, tal y como sucedía en el régimen anterior, dicho importe es por obligado tributario, no por vivienda.
- Desaparece una exención que, sobre todo dependiendo del contenido patrimonial del obligado tributario concreto, podía tener mucha importancia. Me refiero a la recogida en el viejo artículo 4. Doce de la Norma Foral 14/1991, y que preveía la exención en el impuesto de los bienes inmuebles de naturaleza urbana hasta un importe de 61.302 euros. Importe que, además, en la práctica se aplicaba a cada inmueble en el caso de existir varios. En virtud de enmienda en el trámite

en Juntas Generales, dicha exención desaparece de la Norma Foral y, en consecuencia, el obligado tributario guipuzcoano no podrá aplicar la referida exención.

- Aumenta, también, y de manera sustancial, el concepto de mínimo exento previsto en el artículo 28, titulado “Base liquidable”. El importe exento se eleva hasta los 700.000 euros (importe incorporado en el trámite en Juntas Generales, ya que el Proyecto recogía 600.000 euros), desde los 208.000 euros establecidos en la Norma Foral 14/1991.
- Por último, se redondea la tarifa. De modo que si bien en el proyecto se incluyó la misma tarifa que estuvo vigente en 2008, en trámite de Juntas Generales se ha aprobado una enmienda que redondea los importes de los tramos. Es conveniente señalar, sin embargo, que los tipos impositivos permanecen idénticos a los del Proyecto y, en consecuencia, a los aplicables en 2008.

## II. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se han incluido bastantes modificaciones, algunas de ellas de calado. Así, podemos encontrar cambios en el régimen de exenciones, base imponible, reducciones, tipos impositivos, deducciones... En definitiva, muchos aspectos del impuesto han sido objeto de modificación. Por motivos de espacio, me voy a referir únicamente a los más relevantes.

Además de las medidas a las que a continuación me voy a referir, conviene señalar que se ha deflactado la tarifa y se han actualizado las reducciones y deducciones, en un 2%. La única deducción que no ha sido objeto de actualización es la prevista para situaciones de discapacidad y dependencia.

Ello obedece a que los importes previstos en Gipuzkoa para estas deducciones eran significativamente más elevadas que en el resto de los Territorios Históricos.

#### **Exención de indemnizaciones por despido.**

Las indemnizaciones por despido, en la cuantía establecida con carácter obligatorio por la normativa laboral aplicable, están exentas. Ya lo estaban con anterioridad.

En el caso de indemnizaciones consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados de conformidad con lo previsto en el Estatuto de los Trabajadores, si los ERE obedecían a causas económicas, técnicas o de fuerza mayor, el límite de la exención coincidía con el límite exento para el despido improcedente. Esto es, 45 días por año trabajado con el límite de 42 mensualidades. Sin embargo, si obedecían a causas organizativas o de producción, el límite de la exención coincidía con el límite de la indemnización obligatoria, esto es, 20 días por año trabajado con un límite de 12 mensualidades.

Con la modificación se equiparan las indemnizaciones por despido dentro de un ERE, por causas organizativas o de producción, a aquellas producidas por causas económicas, técnicas o de fuerza mayor. Y tanto las unas como las otras van a tener un límite de exención equivalentes a los supuestos de despido improcedente (45 días por año con máximo de 42 mensualidades).

Pese a que no se trata de un supuesto de exención, vamos a mencionar aquí que a la misma solución se ha llegado con respecto a la aplicación del porcentaje de integración previsto en el artículo 21 de la Norma Foral del Impuesto, relativo a los complementos salariales percibidos como consecuencia de ERE. Esto es, los supuestos de despidos en un ERE motivado por causas organizativas o de producción, quedaban fuera del ámbito de aplicación de dicho porcentaje de integra-

ción. Ahora, sin embargo, también se incluyen dichas dos causas.

Conviene resaltar que ambas medidas (la relativa a la exención y la relativa al porcentaje de integración), tienen efectos 1-1-2011. De modo que los despidos realizados a lo largo de 2011 en un ERE por causas organizativas o de producción, podrán aplicar las mencionadas modificaciones y aplicar la exención con el nuevo límite (o, en su caso, el porcentaje de integración).

#### **Régimen optativo de desplazados.**

La Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, incluyó en el apartado 3 de su artículo 4 un sistema opcional, en virtud del cual, las personas que no eran residentes en territorio español y se desplazaban a Gipuzkoa para realizar trabajos especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con la actividad de investigación y desarrollo y, además, cumplían otros requisitos, podían optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el año del cambio de residencia y los cinco siguientes.

Pues bien, este régimen opcional ha desaparecido a partir del uno de enero de 2012, si bien, en virtud de la disposición transitoria decimonovena, se prevé que aquellas personas que hubiesen optado por el citado régimen antes del 1 de enero de 2012, puedan seguir aplicándolo en los términos y con las condiciones previstas en el régimen vigente a 31 de diciembre de 2011.

#### **Entrega de participaciones de la propia empresa.**

El artículo 17.2.c) de la Norma Foral del Impuesto establecía en su redacción original, que no tendrá la consideración de rendimiento de trabajo en especie la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o a por precio inferior al de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa,

en las condiciones que se determinen reglamentariamente y, con el límite de 12.000 euros anuales. A partir del 1 de enero de 2012, la especialidad tributaria sigue vigente en las mismas condiciones, con la salvedad de que se recorta de manera sustancial su límite máximo. De este modo, a partir de esta última fecha, el citado límite de 12.000 euros, se sustituye por el de 3.500 euros anuales.

### Servicios de educación.

En virtud de lo previsto en el artículo 17.2.h) de la Norma Foral del Impuesto, no tenía la consideración de rendimiento de trabajo en especie el supuesto en virtud del cual, la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional realizada por centros educativos autorizados a los hijos de sus empleados, se realizaba de manera gratuita o por precio inferior al normal de mercado. Pues bien, este apartado ha quedado sin contenido, de modo que, a partir del 1 de enero de 2012, los centros educativos que presten a los hijos de sus empleados los mencionados servicios de manera gratuita o a un precio reducido, tendrán que incluir a todos los efectos, el correspondiente importe dentro de la retribución de los empleados afectados, en concepto de retribución en especie.

### Opciones sobre acciones.

El régimen de opciones sobre acciones está previsto en el artículo 20 de la Norma Foral del Impuesto. Consiste en que a los rendimientos de trabajo puestos de manifiesto con ocasión de esta figura, se les pueden aplicar los porcentajes de integración, con los límites cuantitativos previstos en el Reglamento.

La Norma Foral 2/2011 eleva de rango el requisito, ya previsto reglamentariamente, de que las "stock options" no se concedan anualmente. Y además, elimina el apartado 2 del artículo 20 de la Norma Foral del Impues-

to, que preveía duplicar el límite reglamentariamente establecido cuando se cumplieran determinados requisitos. Concretamente, que las acciones adquiridas se mantuvieran durante, al menos, tres años y que la oferta se realizase a todos los trabajadores.

### Límite conjunto de rendimientos irregulares del trabajo.

A partir del uno de enero de 2012, se establece un límite cuantitativo para la aplicación de los porcentajes de integración aplicable a los rendimientos de trabajo irregulares previstos en los artículos 19.2.a) (generados en más de dos o cinco años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo), 20 (opciones sobre acciones) y 21 (complementos salariales en supuestos de ERE). De este modo, la cuantía de los rendimientos encuadrados en dichas categorías a los que se puede aplicar un porcentaje de integración diferente al 100%, no puede superar los 300.000 euros. Los rendimientos que excedan de dicho importe, se integrarán al 100%.

En el caso de que un mismo obligado tributario haya percibido en un mismo periodo impositivo rendimientos a los que quepa aplicar diferentes porcentajes de integración, se considerarán en primer lugar aquellos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos.

Interesa resaltar que el mencionado límite no opera sobre los porcentajes de integración aplicables en virtud del 19.2 b) (prestaciones capitalizadas o rescates de EPSV, planes de pensiones, seguros colectivos, etc.). En estos casos, el porcentaje aplicable se aplicará a la totalidad del importe percibido, sin tener en cuenta el límite citado de 300.000 euros.

**Exención de determinadas ganancias patrimoniales.**

El artículo 44.3 de la Norma Foral del Impuesto, prevé determinados supuestos de exención de ganancias patrimoniales.

La novedad introducida se refiere a la transmisión de la vivienda habitual por parte de personas mayores de 65 años. La diferencia consiste en que si bien antes estaba exenta la ganancia producida por estos casos y sin límite (ni cuantitativo ni de poder aplicar la exención a sucesivas operaciones), sin embargo a partir del 1 de enero de 2012, únicamente se aplicará la exención a los primeros 220.000 euros de ganancia y, además, una sola vez.

**Pérdidas patrimoniales no computables.**

El artículo 45 de la Norma Foral del Impuesto recoge algunos supuestos de pérdidas patrimoniales que no se pueden computar como tales a efectos del IRPF. Ahora se incluye un nuevo supuesto (que ya estaba vigente en Bizkaia con anterioridad), en virtud del cual no se podrán computar como pérdidas las debidas a transmisiones onerosas de bienes inmuebles que procedan de una adquisición previa a título lucrativo, que haya estado exenta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, salvo supuestos excepcionales de disminución del valor y previa acreditación.

Puede llamar la atención que se haya incluido esta medida, justo en la misma norma foral que elimina la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para ascendientes, descendientes y cónyuge (se ha sustituido por una reducción de 220.000 euros para las adquisiciones mortis causa en los referidos grados de parentesco). Y además, que se haga en un momento en el que la crisis inmobiliaria de los últimos tiempos ha producido una reducción en el valor de los inmuebles. De todos modos, la medida resul-

tará aplicable a las transmisiones de bienes que provengan de previas transmisiones lucrativas exentas, llevadas a cabo con anterioridad al 28 de diciembre de 2011.

**Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.**

Probablemente una de las materias en las que el IRPF ha experimentado mayores novedades en virtud de la Norma Foral 5/2011, es el de los sistemas de previsión social. Voy a detenerme en las, a mi juicio, más relevantes.

- Reducciones. Si analizamos las modificaciones normativas desde el ámbito de las reducciones, observamos en primer lugar, que (con algunas excepciones a las que luego me referiré) a partir del periodo impositivo siguiente al que cumplan 67 años, los obligados tributarios no podrán reducirse de la base imponible las aportaciones y contribuciones realizadas a sistemas de previsión social.

Además del límite de edad, los límites máximos de reducción se reducen de manera sustancial. El doble límite vigente hasta 31 de diciembre de 2011, que operaba "en paralelo" para aportaciones y contribuciones y que iba desde los 8.000 euros previstos con carácter general para aportaciones por un lado y contribuciones por otro, y que podía llegar hasta los 24.250 euros para cada uno de los conceptos por razón de la edad, se sustituye por un nuevo sistema. Ahora, el límite máximo de reducción sin importar la edad del obligado tributario (salvedad hecha de la mención hecha en el párrafo anterior a los mayores de 67 años), asciende a 12.000 euros para la suma de aportaciones y contribuciones. Ahora bien, dentro de dichos 12.000 euros, existe otro límite, de 5.000 euros, que opera exclusivamente para las aportaciones. De este modo, si un obligado tributario dispone, para reducir de, por ejemplo, 8.000 euros de contribuciones y 4.000 de aportaciones, podrá reducir los 12.000. Pero si el ejemplo es

el contrario, 4.000 euros de contribuciones y 8.000 de aportaciones, únicamente podrá reducir 9.000 euros: los 4.000 de las contribuciones y 5.000 de aportaciones.

Los excesos, podrán reducirse en los cinco periodos impositivos siguientes, teniendo en cuenta en cada uno de ellos los límites tanto cuantitativos como de edad de la persona en cuestión. Se establece, sin embargo, que si la aportación o contribución no se ha podido reducir por falta de base imponible general suficiente para ello, la reducción se podrá trasladar a los cinco ejercicios siguientes, sin tener en cuenta, a estos efectos, la edad del obligado tributario.

Asimismo, conviene aclarar que, en caso de concurrencia de aportaciones y contribuciones en el mismo periodo impositivo, se reducirán en primer lugar las contribuciones.

En cuanto al régimen transitorio, señalar que los excesos de aportaciones y contribuciones provenientes de periodos impositivos anteriores a 2012 que se encuentren pendientes, se podrán reducir a partir de 2012, eso sí, cumpliendo con los límites cuantitativos actualmente vigentes, no con los aplicables en el periodo impositivo en el que se realizó la aportación y/o contribución. Es importante reseñar, sin embargo, que a estos exclusivos efectos no se tendrá en cuenta el límite de edad de 67 años al que me he referido más arriba.

Por último, señalar que se mantienen los regímenes de reducción por aportaciones a favor del cónyuge que obtenga rentas de la base imponible general inferiores a 8.000 euros (el límite de esta reducción se mantiene en 2.4000 euros), y por aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad. En este último caso, el límite de reducción de las aportaciones de las propias personas con discapacidad es de 12.000 euros, y el de los familiares que aportan a favor de la persona con

discapacidad, 8.000 euros cada uno, sin que la suma de todas las reducciones por aportaciones realizadas por estos últimos pueda exceder de 24.250 euros.

- Integración. La otra cara de la moneda de las reducciones, si hablamos de los sistemas de previsión social, es cómo hay que integrarlas en la autoliquidación cuando se produce bien la percepción de una prestación por el acaecimiento de una contingencia, o bien el rescate total o parcial, por ejemplo de una EPSV.

Sabemos que la regla general de integración de los rendimientos de trabajo (y de esto estamos hablando), es la aplicación del 100%. Sin embargo, en determinados supuestos de percepciones vía capitalización o rescate, el porcentaje de integración es del 60%, siempre que hayan transcurrido al menos dos años desde la primera aportación (salvo que se trate de supuestos de invalidez o dependencia).

Dicho porcentaje de integración sigue resultando de aplicación a ambos supuestos (prestación capitalizada o rescate), con la salvedad de que a diferencia de lo que sucedía en el régimen anterior, solo se va a aplicar una vez por cada contingencia o por rescate. Solo a la primera prestación. Antes se podía aplicar el porcentaje de integración del 60% por la misma contingencia, siempre que hubiesen transcurridos cinco años desde la anterior y se cumpliera con el requisito de periodicidad y regularidad suficientes.

Por poner un ejemplo, con el nuevo régimen si una persona rescata una EPSV y transcurridos tres años se jubila y percibe la prestación correspondiente, capitalizada, por la causa de su jubilación, aplicará el 60% por las dos percepciones. Pero si, por el contrario, el caso es el de una persona que rescata una EPSV vía capitalización y a los seis años rescata una segunda, también vía capitalización, a la segunda le aplicará el porcentaje de

integración del 100% aunque haya cumplido con los requisitos de periodicidad y regularidad suficientes.

Conviene recordar que se mantiene la previsión relativa al supuesto de que se produzcan varias percepciones en forma de capital en un mismo periodo impositivo. Pues bien, el tratamiento que proceda lo será para la suma de todas las percepciones del periodo impositivo por la misma contingencia (o por rescate).

Asimismo, se prevé un régimen transitorio para los supuestos de prestaciones capitalizadas o rescates percibidos antes del uno de enero de 2012. Se trata de una especie de "contador a cero", para evitar que el cambio de régimen perjudique de manera sustancial a decisiones tomadas por los obligados tributarios con fundamento en el sistema aplicable hasta el 31 de diciembre de 2011. La solución recogida en el régimen transitorio consiste en que no se computarán las prestaciones capitalizadas o los rescates percibidos antes del 1 de enero de 2012, a los efectos de la consideración de "primera prestación" para la aplicación del porcentaje de integración del 60%. Se trata de dejar claro que dicho porcentaje se aplicará a la primera prestación que se produzca por determinada contingencia (o rescate) a partir de la entrada en vigor de la nueva normativa.

Eso sí, en el supuesto de que el obligado tributario haya percibido prestaciones por la misma contingencia antes del inicio de 2012, para poder aplicar el porcentaje del 60% será preciso que hayan transcurrido cinco años y que las aportaciones generadoras de la percepción (este matiz también tiene su importancia) guarden una periodicidad y regularidad suficientes. Esto es, se va a exigir el mismo requisito previsto en la normativa anterior para segundos y ulteriores rescates.

#### **Tipos impositivos. Escala aplicable a la base liquidable general.**

La escala del Impuesto aplicable a la base liquidable general constaba de cinco tramos, siendo el marginal máximo del 45%. Ahora, se han creado tres nuevos tramos, de modo que a partir de 90.000 euros, se aplicará un tipo marginal del 46%, a partir de 120.000 euros el 47%, y a partir de 175.000 el 49%.

Aumento significativo, por tanto, para las bases liquidables más elevadas, con una diferencia que puede llegar a los 4 puntos.

#### **Tipos impositivos. Escala aplicable a la base del ahorro.**

Desde el 18% previsto en la redacción original de la Norma Foral del Impuesto, el tipo impositivo aplicable a la base del ahorro se había incrementado hasta el 20%. Dicho tipo fijo ahora se sustituye por una escala.

En virtud de dicha escala, los primeros 4.000 euros seguirán tributando al 20%, pero a partir de 4.000,01 euros, el tipo aplicable será del 23%.

El contenido de la base del ahorro no ha variado (tampoco lo ha hecho, en consecuencia, el de la base general). Únicamente lo ha hecho el tipo impositivo, en los términos señalados.

#### **Deducción por edad.**

Esta deducción, además de la actualización de su importe en los términos arriba reflejados, incluye una modificación relevante. Hasta el 31 de diciembre de 2011, la deducción era aplicable por el simple hecho de que el contribuyente cumpliera 65 años (o 75 para la deducción incrementada). Ahora, sin embargo, ese requisito va a ser necesario pero no suficiente.

Solo se van a poder aplicar la deducción en su integridad aquellas personas que ten-

gan una base imponible (a estos efectos se considerará como tal la suma de las bases imponibles general y del ahorro) inferior a 20.000 euros.

Las personas mayores de 65 (ó 75) años con una base imponible superior a 30.000 euros, no podrán aplicar deducción alguna por este concepto. Y aquéllas que tengan una base imponible entre 20.000 y 30.000 euros, aplicando la fórmula correspondiente, podrán deducir por este concepto una cantidad que va decreciendo en función de lo que crezca la base imponible: cuanto más se aleje de 20.000 y se acerque a 30.000 euros, más se alejará de la deducción completa (326 ó 596 euros, según se trate de una persona mayor de 65 o de 75 años, respectivamente,) y más se acercará a cero.

El importe concreto de la deducción será (para las bases imponibles entre 20.000 y 30.000 euros) de 326 euros (596 para los mayores de 75 años) menos el resultado de multiplicar por 0,0326 (0,0596 para los mayores de 75 años) la cuantía resultante de minorar la base imponible en 20.000 euros.

En los casos de tributación conjunta, los importes de 20.000 y 30.000 euros a los que he hecho referencia en los párrafos anteriores de este apartado, se sustituirán por 29.000 y 39.000 euros respectivamente.

#### **Deducción por inversión en vivienda.**

También en la deducción por inversión en vivienda se incluyen modificaciones relevantes. En lo sustancial se puede decir que el diseño de la deducción sigue siendo el mismo pero con una sustancial reducción en los límites anteriormente vigentes:

- El porcentaje de deducción baja al 15% desde el 18% vigente hasta el 31 de diciembre de 2011. Los conceptos que pueden incluirse en la base de la deducción no sufren alteración.

- La deducción máxima anual queda en 1.500 euros desde los 2.160 previstos en la anterior normativa.
- El crédito fiscal de 36.000 euros se reduce hasta 30.000 euros.
- Los límites aplicables a los menores de 35 años y a las familias numerosas también se reducen. El porcentaje de deducción se establece en el 20% (desde el 23% anterior) y la deducción máxima anual queda fijada en 2.000 euros (desde los 2.760 euros vigentes hasta el 31 de diciembre de 2011).

Es importante señalar, sin embargo, que se mantienen los límites vigentes en 2011 para las viviendas adquiridas antes del 1 de enero de 2012. Y también, para los supuestos de rehabilitación de vivienda habitual, ampliación de vivienda, construcción (o compra de vivienda en construcción), adquisición del derecho de superficie del inmueble en el que se vaya a constituir la vivienda habitual (siempre que no se constituya sobre un suelo de titularidad pública) y obras de adecuación para personas con discapacidad o en situación de dependencia, siempre que en todos estos casos se hayan satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2012.

#### **Medidas para favorecer la capitalización de empresas de nueva o reciente creación.**

En virtud de enmienda se ha incluido en la Norma Foral del IRPF una nueva disposición adicional que pretende favorecer la capitalización de nuevas empresas (o de reciente creación), mediante la consideración como exentas de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones de las referidas empresas. El valor total de adquisición de las referidas acciones o participaciones no puede exceder de 25.000 euros anuales para el conjunto de

entidades ni de 75.000 euros por entidad durante un periodo de tres años.

Para poder aplicar la exención, deberán cumplirse determinados requisitos y condiciones.

### III. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

También este impuesto incluye un elevado número de modificaciones, aplicables a los devengos producidos a partir del 28 de diciembre de 2011. Únicamente me voy a referir a las más relevantes.

La novedad más destacable, probablemente, consiste en la desaparición de la exención para las adquisiciones, tanto inter vivos como mortis causa, a favor de ascendientes, descendientes y cónyuge.

A la vez que desaparece esta exención, se crea una nueva reducción de 220.000 euros de la base imponible, aplicable a los supuestos incluidos en el nuevo grupo I (que incluye precisamente a ascendientes, descendientes y cónyuge), en los casos de adquisiciones mortis causa y seguros sobre la vida. Esta nueva reducción no se aplica a las donaciones.

Es importante aclarar que la reducción se aplica por cada sujeto pasivo, no por herencia. De modo que si nos encontramos ante una herencia de 500.000 euros y, por ejemplo, tres hijos que heredan a partes iguales, la suma las tres reducciones (220.000 euros por cada heredero) comprenderá la totalidad de la herencia. Por el contrario, si el mismo caudal hereditario corresponde a un único heredero, éste deberá tributar por la base liquidable que se obtenga de reducir en 220.000 euros los aludidos 500.000 euros. Esto es, por 280.000 euros.

Por último, indicar que el tipo aplicable para las adquisiciones englobadas en el grupo I

será fijo, sin importar el concepto del que proviene (adquisición mortis causa, inter vivos o seguro). Concretamente, el 1,5%.

### IV. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Al margen de otras cuestiones que casi podríamos calificar como de orden técnico, o de algunas de orden cuantitativo (concretamente la elevación de los importes correspondientes a la deducción por creación de empleo) puestos a señalar las novedades más destacables en este Impuesto, voy a centrarme en dos, ambas introducidas mediante enmienda en la tramitación de la Norma Foral en las Juntas Generales y relativas a empresas medianas y grandes.

- La primera de ellas se refiere al límite de las deducciones. Concretamente consiste en que para aquellos sujetos pasivos que no tengan la consideración de pequeña empresa, la suma de las deducciones previstas en los capítulos IV, V y VI del Título VII de la Norma Foral del Impuesto no podrán exceder conjuntamente del 35% de la cuota líquida. Para las pequeñas empresas, el límite sigue siendo del 45%.

Es muy importante resaltar que los referidos límites (del 45% para las pequeñas empresas y del 35% para el resto), no resultan de aplicación a la deducción por actividades de investigación y desarrollo ni a la de innovación tecnológica. La innovación no tecnológica sí deberá tenerse en cuenta a la hora de calcular el límite máximo de deducción aplicable.

- La segunda modificación a la que me voy a referir consiste en una limitación que se ha introducido para el cálculo de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, para los ejercicios 2012 y 2013.

En virtud de esta novedad normativa, las empresas que no tengan la consideración de

pequeña empresa (para las pequeñas no opera esta limitación) y en los referidos ejercicios, solo podrán compensar con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, como máximo, el 70% de la base imponible positiva previa a dicha compensación.

#### V. OTRAS MODIFICACIONES.

Por último, señalar que se han producido algunas modificaciones en el Régimen Fiscal de las Cooperativas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Haciendas Locales, Norma Foral General Tributaria, Tasas y Precios Públicos e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

De entre ellas, voy a destacar dos:

- La primera afecta a la Norma Foral General Tributaria. Concretamente al régimen de condonación de sanciones. En su virtud, la competencia para condonar sanciones de forma graciable, que antes de la modificación correspondía a la Diputada Foral de Hacienda y Finanzas, ahora se desdobra en función de la cuantía. Así, si el importe acumulado de las sanciones derivadas de un mismo procedimiento tributario no llega a 6.000 euros, la competencia sigue siendo de la mencionada Diputada Foral. Pero si, por el contrario, el importe iguala o supera dicha cuantía, la competencia será del Consejo de Diputados, con autorización de las Juntas Generales. Además se requerirá propuesta favorable del Departamento de Hacienda y Finanzas.
- La segunda se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En virtud de esta modificación se eleva del 6 al 7% el tipo aplicable a la transmisión de inmuebles, así como a la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía.

Sí es importante resaltar que, si bien es cierto que se ha elevado el mencionado tipo para la transmisión de inmuebles, la tributación de la transmisión de viviendas sujetas al ITP no se ha alterado, de manera que tributarán bien al 4% o bien al 2,5%, según el caso.

**En Donostia San Sebastián, a 24 de enero de 2012.**