

MODIFICACIONES TRIBUTARIAS APROBADAS EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA POR LA NORMA FORAL 13/2012

LUIS IGNACIO BERNARÁS ITURRIOZ (*)

NORMA FORAL 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias (BOG 28/12/2012)

Como viene siendo habitual en los últimos años, las Juntas Generales de Gipuzkoa, órgano máximo de representación y participación popular del Territorio Histórico con naturaleza de Parlamento, aprobó el 27 de diciembre una Norma Foral que incluía determinadas modificaciones tributarias.

Vaya por delante que el ámbito legislativo en el que se ejercen las Juntas Generales es aquél en el que el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de abril, otorga competencia normativa para regular los tributos concertados, esto es, aquellas figuras tributarias en las que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos (las Juntas Generales) tienen capacidad para regular, por tratarse de tributos de normativa autónoma, y ello siempre que se respeten los principios generales y de armonización establecidos en el mismo Concierto Económico.

La Norma Foral 13/2012 es la última Norma Foral aprobada durante el año 2012, que venía inmediatamente precedida de otras tres normas forales, también con contenido tributario, como son la Norma Foral 12/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban los presupuestos generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2013; la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto Sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas; y la Norma Foral 9/2012, de 18 de diciembre, por la que se crea en el Departamento de Hacienda y Finanzas el Registro de Obligados Tributarios de Especial Riesgo.

Sin desdeñar en modo alguno las novedades incluidas en estas tres disposiciones citadas, pues

(*) Jefe de Sección del Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico. Diputación Foral de Gipuzkoa.

de una rápida lectura de las mismas se podrá concluir que contienen importantes novedades en el ámbito tributario, nos vamos a centrar en el contenido, variado por otra parte, de la Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.

Componen la referida Norma Foral 13/2012 once artículos, cada uno de los cuales está dedicado a una figura tributaria, una disposición adicional única, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria única y una disposición final.

Como se declara en el preámbulo de la Norma Foral, a través de la misma se adoptan una serie de modificaciones tributarias al objeto, principalmente, de coadyuvar a asegurar unos recursos suficientes a la Diputación Foral de Gipuzkoa, que permitan financiar unas políticas públicas centradas hoy en día, especialmente, en atender a las necesidades sociales básicas que una parte de la sociedad guipuzcoana tiene dificultades para cubrir como consecuencia de la crisis económica que sufrimos. Un esfuerzo que se complementa con la aprobación de la Norma Foral del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas.

Así mismo, el citado preámbulo anticipa para el año 2013 otro proyecto de norma foral donde se anuncian medidas anti-elusión, derivadas del proceso de reflexión que se está realizando en el Departamento de Hacienda y Finanzas, en el que se recogerán medidas normativas encaminadas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. Según se señala, el citado proyecto se presentará en el primer semestre del año 2013.

De los referidos antecedentes se desprende que en una situación de profunda crisis económica, la iniciativa legislativa del Territorio Histórico es intensa y directamente encaminada a proveer de los necesarios recursos financieros para llevar a

cabo las políticas públicas a acometer en el Territorio Histórico.

1. Modificaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Centrando el análisis en el contenido de la Norma Foral 13/2012, comenzaremos a desglosar las modificaciones incluidas en el artículo 1 de la misma, dedicado a las modificaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en particular, de su Norma Foral 10/2006 de 29 de diciembre (en adelante IRPF).

El artículo se desdobra en cinco ordinales, cada uno de los cuales contiene modificaciones del Impuesto con efectos de vigencia distintos.

1.1. Modificaciones con efectos a partir de 1 de enero de 2012

El ordinal primero contiene 16 apartados que incluyen modificaciones que surten efecto a partir de 1 de enero de 2012, esto es, el período impositivo cuyo cierre está muy próximo a la aprobación de las modificaciones, y por tanto a tener muy en cuenta en la declaración del impuesto a presentar en el 2013.

El apartado uno, en el que se añade una letra e) al apartado 3 del artículo 44, incluye una nueva exención para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual como consecuencia de un procedimiento judicial instado por una entidad financiera, siempre que el contribuyente no sea titular de otras viviendas. Esta exención viene a dar respuesta a las numerosas demandas realizadas por distintos sectores sociales (grupos junteros a través de propuestas de resolución, petición del ARARTEKO, etc.) de paliar las negativas consecuencias para los afectados por los desahucios.

El apartado dos, en el que se modifica la letra a) del apartado 1 del artículo 49, modifica la tributación de la transmisión de los derechos de suscripción de valores admitidos a negociación en mercados secundarios, que pasa de minorar el valor de adquisición de los valores de los que pro-

ceden a tributar como ganancia patrimonial en el período impositivo en el que se transmiten. Ello supone eliminar el diferimiento que se producía anteriormente cuando el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción no era superior al valor de adquisición de los valores de los cuales procedan tales derechos. Unida a esta modificación está la realizada en el apartado tres, por el que se suprime el apartado 4 del artículo 49.

Los apartados cuatro, que modifica el apartado 1 del artículo 51, y ocho, que modifica los apartados 1 y 5 del artículo 90, aclaran las disposiciones relativas a la exención por reinversión y a la deducción por adquisición de vivienda habitual, estableciendo la exigencia de que el contribuyente sea titular de la plena propiedad de los inmuebles para poder acceder a estos beneficios fiscales, salvo la adquisición del derecho de superficie del inmueble que vaya a constituir su vivienda habitual, cuando el mismo se haya constituido sobre un suelo de titularidad pública, entendiéndose aplicable en este caso la deducción. En el caso de la exención por reinversión, la exigencia alcanza a la vivienda transmitida y a la adquirida. Mediante esta modificación se da una respuesta unívoca a una doctrina y jurisprudencia muy variadas y divergentes en cuanto a la aplicación de los referidos beneficios fiscales a la vivienda habitual.

El apartado cinco sustituye la remisión que en el último párrafo del artículo 62.2 se hace al artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios (Ley que fue derogada), por el artículo 60 del Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.

El apartado seis modifica el apartado 5 del artículo 73 para hacer mención, técnicamente necesaria, a la figura del tomador o asegurado para los casos de las aportaciones a planes de previsión social empresarial del empresario individual, dentro de su propio plan de previsión.

El apartado siete, que modifica el artículo 78 para añadir un apartado 2, y el apartado diez, que modifica la letra b) del artículo 94, incluyen la determinación del tipo medio de gravamen del ahorro, y ello como consecuencia de la transformación del tipo único anterior aplicable a la base liquidable del ahorro, en una escala, tributando según tramos.

El apartado nueve, que modifica las letras d) y f) del apartado 2 del artículo 92, explicita la deducción por participación de los trabajadores en la empresa, al establecer la posibilidad de que se aplique la deducción en supuestos de constitución de la sociedad sin que se cumpla el requisito de la existencia de un plan de participación, y al salvar las deducciones que se hubieran practicado si las acciones o participaciones no se mantienen los cinco años exigidos por la normativa, cuando el incumplimiento se deba a la liquidación de la empresa con motivo de un procedimiento concursal.

El apartado once incluye una nueva obligación de información en el artículo 117, concerniente a las cooperativas, y relativa a las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las aportaciones sociales a la cooperativa. Se trata de una medida tendente a la mejora de la gestión del Impuesto y que evita la elusión de dichas rentas.

El apartado doce incluye una corrección técnica en el ordinal de la disposición adicional vigésima, adicionada por 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, que pasa a ser la vigésima cuarta.

El apartado trece modifica la disposición adicional vigésima primera para establecer como requisito necesario para tener derecho a la deducción por los depósitos en entidades de crédito para gastos e inversiones necesarios para el inicio de una actividad económica, el transcurso como mínimo de un año desde la apertura de la cuenta, no pudiendo, por lo tanto, destinar dicho saldo el mismo año de la apertura.

El apartado catorce añade la disposición adicional vigésima quinta para establecer la regla de determinación de la vivienda habitual cuando por decisión judicial se haya acordado la guarda y custodia compartida de los descendientes, estableciéndose la residencia de éstos en la vivienda familiar y el traslado alternativo de los progenitores para ocuparse de su custodia. En dichos casos, los progenitores optarán por una de las viviendas que ocupen alternativamente durante el periodo impositivo. La opción será individual de cada progenitor y se realizará con las condiciones y efectos que se determinen reglamentariamente.

El apartado quince corrige un error en el párrafo primero de la disposición transitoria tercera que hace referencia a la disposición transitoria vigésima segunda de la Norma Foral, cuando en realidad debiera hacer mención a la disposición transitoria vigésima primera, que es la correcta.

Por último, dentro de este primer ordinal relativo a las modificaciones del IRPF, el apartado dieciséis añade la disposición transitoria vigésima cuarta, relativa al régimen aplicable a las transmisiones de derechos de suscripción anteriores al 1 de enero de 2012, estableciendo para estos casos que del valor de adquisición de las participaciones a las que se alude en la letra a) del apartado 1 del artículo 49 de la Norma Foral del Impuesto, se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de los derechos de suscripción anteriores al 1 de enero de 2012, salvo que el importe obtenido en dichas transmisiones hubiese tenido la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produjo la transmisión. Esta modificación está vinculada con la llevada a cabo en el apartado dos de este mismo ordinal

1.2. Modificaciones con efectos a partir de 12 de enero de 2012

El ordinal segundo del artículo 1 contiene 3 apartados que incluyen modificaciones en el IRPF que surten efecto a partir de 12 de enero de 2012. Estas modificaciones están motivadas por la reforma laboral llevada a cabo primero por el Real

Decreto-ley 3/2012 de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE 11/02/2012), y posteriormente por la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE 07/07/2012).

La Ley de reforma laboral ha supuesto la desaparición del despido exprés, a la vez que acomete una reforma del régimen jurídico del despido colectivo, suprimiendo la necesidad de autorización administrativa y manteniendo la exigencia comunitaria de un período de consultas, pero sin exigirse un acuerdo con los representantes de los trabajadores para proceder a los despidos. Ello se acompaña de una asimilación de estos despidos colectivos con el resto de despidos a efectos de su impugnación y calificación judicial. Todo ello exige la adecuación de la exención de las indemnizaciones por despidos improcedentes y por despidos colectivos o por causas objetivas cuando se trata de las mismas causas objetivas pero afectan a un número de trabajadores inferior al que exige el despido colectivo.

Las modificaciones realizadas en este ordinal, apartados uno y dos, tienen por objeto adecuar la exención de las indemnizaciones por despido prevista en el número 4º del artículo 9, y la tributación de los complementos salariales percibidos como consecuencia de despidos colectivos o de determinadas extinciones de contrato por causas objetivas, recogida en el artículo 21, a la nueva regulación laboral.

El apartado tres incluye una nueva disposición transitoria en la Norma Foral que recoge los criterios que determinan la tributación de los aspectos modificados (exención de las indemnizaciones por despido y tributación de los complementos) en el periodo transcurrido entre la aprobación de las modificaciones del régimen laboral y la aprobación del tratamiento fiscal de dichas modificaciones. En su virtud, si el despido se produce entre el 12 de enero y el 28 de diciembre de 2012, la cuantía exenta de la indemnización llegará al importe que hubiera correspondido si se hubiera declarado improcedente, aunque el reconocimiento de la improcedencia se haya realizado por parte del empresario en el momento de co-

municar el despido o en cualquier otro momento anterior al acto de conciliación, de forma análoga a la que estaba prevista para el despido exprés ya desaparecido.

Las indemnizaciones por despido o cese consecuencia de los expedientes de regulación de empleo en tramitación o con vigencia en su aplicación a 12 de febrero de 2012, estarán exentas en la cuantía que no supere cuarenta y cinco días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferior a un año, hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades. No obstante, se excluyen de esta previsión los despidos o ceses motivados por causas organizativas o de producción anteriores a 1 de enero de 2011, toda vez que la asimilación al despido improcedente de ese tipo de despidos o ceses en la normativa del Impuesto es de esa fecha.

1.3. Modificación con efectos a partir de 20 de junio de 2012

El ordinal tercero adiciona una nueva exención en el IRPF, la número 32º del artículo 9, que surte efectos a partir de 20 de junio de 2012 y afecta a las compensaciones económicas previstas en el Decreto 107/2012, de 12 de junio, de declaración y reparación de las víctimas de sufrimientos injustos como consecuencia de la vulneración de sus derechos humanos, producida entre los años 1960 y 1978 en el contexto de la violencia de motivación política vivida en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

1.4. Modificaciones con efectos a partir de 29 de diciembre de 2012

El ordinal cuarto incluye tres apartados. El apartado uno modifica el primer párrafo del apartado 1 del artículo 39. Este artículo determina los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguros de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales. Pues bien, el apartado 1 establece que los rendimientos tendrán tal naturaleza, salvo que lo tengan como rendimientos de trabajo procedentes de planes de previsión social (presta-

ciones de las incluidas en el artículo 18.a.1º de la Norma Foral). El objeto de la modificación es extender la salvedad a cualquier tipo de rendimiento que en la propia Norma Foral tenga la naturaleza de rendimiento del trabajo (artículos 15 a 18 de la Norma Foral).

El apartado dos adiciona un apartado 5 al artículo 72 para incluir una medida anti-elusión consistente en regularizar las reducciones practicadas en autoliquidaciones presentadas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa por aportaciones y contribuciones efectuadas a las Entidades de Previsión Social Voluntaria, cuando las prestaciones o rescates por antigüedad que se efectúen con cargo a las mismas no estén sometidos plenamente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta medida anti-elusión incorpora una previsión inherente al propio régimen de diferimiento tributario previsto para las prestaciones o rentas procedentes de sistemas de previsión social, que posibilitan la aplicación de reducciones de la base imponible general, con la contrapartida de la integración de las prestaciones o rescates en la base imponible.

El apartado tres deja sin contenido la disposición adicional sexta relativa a la exacción del recurso cameral permanente, en consonancia con la derogación de la normativa reguladora de dicho recurso en la disposición derogatoria de la misma Norma Foral.

1.5. Modificaciones con efectos a partir de 1 de enero de 2013

El último ordinal, el quinto del artículo 1, incluye modificaciones con efectos a partir de 1 de enero de 2013, y contiene diez apartados.

El apartado uno deja sin contenido el número 7º del artículo 9, en el que se incluía la exención a los premios de las loterías y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado o por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos.

Igualmente declaraba exentos los premios de loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en el párrafo anterior.

Elo va acompañado con la inclusión dentro de la Norma Foral del Impuesto de una nueva disposición adicional vigésima sexta, incluida por el apartado diez de este ordinal quinto, en la que se regula un nuevo gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, anteriormente declarados exentos.

Los apartados dos, tres, cinco, seis, ocho y nueve modifican los artículos 75, 77.1, 80, 81. 1 y 2, 83.1 y 86.1, 2 y 3, respectivamente, al objeto de actualizar los importes aplicables en la reducción por tributación conjunta, deflactación de la tarifa, deducción general, deducción por descendientes, deducción por ascendientes y deducción por edad, incrementando los importes o deflactando la tarifa un 1,5 por 100.

El apartado cuatro modifica la tarifa aplicable a la base liquidable del ahorro del artículo 78.1, que pasa de dos tramos a tres, modificando la cuantía de los tramos y el porcentaje mínimo y máximo. Así, del anterior tramo hasta 4.000 euros se pasa a 1.500, tributando en lugar del 20% al 21%. Se incluye un tramo intermedio que comprende desde 1.500,01 euros a 10.000, tributando al 23%. Y el último tramo, que anteriormente se aplicaba para bases superiores a 4.000,01 euros, al 23%, pasa a aplicarse a bases superiores a 10.000 euros, al 25%. Con ello se cumple la lenta tendencia de los últimos años de aproximación de la tributación de las rentas de ahorro a la tributación de la base general.

El apartado siete modifica el artículo 82, al objeto de excluir la aplicabilidad de la deducción por abono de anualidades por alimentos en aquellos casos en que ambos progenitores las abonen en la misma cuantía por decisión judicial. Si no se

abonan en la misma cuantía, el progenitor que las abone en mayor cuantía se podrá aplicar la deducción por la diferencia.

Como ya se ha mencionado con anterioridad, el apartado diez y último incluye una nueva disposición adicional vigésima sexta, estableciendo un nuevo gravamen especial sobre los premios de las loterías y apuestas que con anterioridad estaban exentos en virtud de lo dispuesto en la redacción suprimida del número 7º del artículo 9.

El tipo aplicable a estas rentas es del 20%, estando exentos los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros. Cuando el importe sea superior, se someterá a tributación la parte que supere 2.500 euros. Esta exención se aplicará siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

Además de otras cuestiones, se establece el devengo en el momento en que se satisfaga el premio, la obligación de retención o ingreso a cuenta en el mismo porcentaje que el de tributación y la obligación de autoliquidar.

Con respecto a esta última obligación hay que señalar que la Norma Foral incluye un desajuste en su regulación con motivo de una enmienda aprobada en Juntas Generales sobre esta cuestión.

Inicialmente, el proyecto de Norma Foral establecía que estos premios tributaban según la nueva escala de gravamen del ahorro. La aprobación de una enmienda presentada por el grupo juntero Socialistas Vascos modificó dicha tributación por un tipo fijo del 20%, igual al tipo de retención o ingreso a cuenta. Este aspecto no fue tenido en cuenta en la enmienda, de ahí que el apar-

tado 7 de la disposición adicional nueva incluya la obligación de autoliquidación e ingreso en todo caso, es decir, haya o no haya retención o ingreso a cuenta previo.

2. Modificación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El artículo 2 incluye una modificación en la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que afecta al artículo 5 de las exenciones y, en particular, a la exención relativa a las cantidades percibidas por razón de contratos de seguros sobre la vida cuando se concierten para actuar de cobertura de una operación principal de carácter civil o mercantil. La novedad estriba en que se fija como límite para la exención la cantidad debida, debiendo tributar, en su caso, respecto del exceso.

3. Modificación del Impuesto sobre Sociedades

El artículo 3 incluye seis apartados con modificaciones en la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013.

Cabe anticipar en este caso que la mayoría de las modificaciones son de carácter técnico, con la excepción de la eliminación del régimen especial de las Sociedades de Promoción de Empresas, que viene complementada con un régimen transitorio incluido en las disposiciones transitorias de la propia Norma Foral 13/2012.

Dicho lo anterior, señalar que el apartado uno modifica el apartado 7 del artículo 33, dedicado a la deducción por doble imposición interna sobre dividendos y plusvalías. La modificación corrige una remisión incorrecta al artículo 26 de la Norma Foral del Régimen Fiscal de las Cooperativas, en lugar del artículo 25 que es el correcto.

Los apartados dos y tres modifican la letra d) de los apartados 1 y 2, respectivamente, del artículo 49, donde se incluyen los conceptos de pequeña y mediana empresa. La modificación en los dos

apartados elimina la referencia al artículo 60, pues dicho artículo queda sin contenido por desaparecer el régimen especial de Sociedades de Promoción de Empresas.

En el apartado cuatro se modifica la rúbrica del capítulo VI del título VIII, para eliminar la mención al régimen de Sociedades de Promoción de Empresas.

El apartado cinco deja sin contenido el artículo 60 dedicado al régimen de Sociedades de Promoción de Empresas.

La inclusión de estos cuatro apartados, además de las dos disposiciones transitorias, se efectuó a través de una enmienda presentada por el grupo juntero Bildu en la tramitación del proyecto en las Juntas Generales.

Y por último, el apartado seis modifica el apartado 1 del artículo 68 dedicado a la determinación de la cuota de las Sociedades Patrimoniales, sustituyendo la escala a la que tributan dichas sociedades por la nueva escala de la base liquidable del ahorro en el IRPF, aprobada en la propia Norma Foral 13/2012.

4. Reglas transitorias aplicables a las Sociedades de Promoción de Empresas

La eliminación de la regulación contenida en el artículo 60 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, relativa al régimen especial de Sociedades de Promoción de Empresas obliga a establecer un régimen de liquidación de dichas Sociedades o, en su caso, de transformación o acomodación a otros regímenes que persigan similares objetivos a los de las sociedades desaparecidas, así como a establecer las normas aplicables cuando habiendo tributado bajo dicho régimen, tengan aún créditos u obligaciones pendientes derivados de la aplicación del mismo.

Antes de entrar a desgranar las reglas de liquidación o adaptación, nos detendremos a analizar el por qué de la desaparición de dicho régimen especial. Al respecto el preámbulo de la propia

Norma Foral 13/2012 nos da alguna pista de las causas. Señala dicho preámbulo que atendiendo a las conclusiones de la comisión de investigación de Juntas Generales sobre la sociedad Glass Costa Este Salou SL, la norma foral deroga el régimen de las Sociedades de Promoción de Empresas. Dicho informe de conclusiones dice textualmente: "este régimen ha sido un «coladero» para actividades que han aportado muy poca cosa a la economía guipuzcoana, en términos de reforzamiento de su tejido económico y empresarial".

Dicho régimen fue incluido en la normativa foral guipuzcoana con la aprobación de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, siendo objeto de puntuales modificaciones por la Norma Foral 7/1998, de 21 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 1999 y la Norma Foral 3/2003, de 18 de marzo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como se desprende de su regulación, el propósito de la misma es la promoción o el fomento de empresas mediante participación temporal en su capital y la realización de las siguientes operaciones:

- a) Suscripción de acciones o participaciones de sociedades dedicadas a actividades de carácter empresarial cuyos títulos no coticen en Bolsa, ni sean sociedades patrimoniales, ni sociedades de inversión mobiliaria ni fondos de inversión mobiliarios.
- b) Adquisición de las citadas acciones o participaciones por compra de las mismas.
- c) Suscripción de títulos de renta fija emitidos por las sociedades en que participen o concesión de préstamos, participativos o no, a las mismas por plazo superior a cinco años.

- d) Prestación, de forma directa, a las sociedades en las que participen, de servicios de asesoramiento, asistencia técnica y otros similares que guarden relación con la administración de sociedades participadas, con su estructura financiera o con sus procesos productivos o de comercialización.
- e) Concesión de préstamos participativos, en el sentido indicado en la letra c) anterior, destinados a la adquisición de buques de nueva construcción afectos a la navegación o pesca con fines comerciales. En este supuesto no se requerirá la participación de la sociedad de promoción de empresas en el capital de la entidad prestataria.

Asimismo, se consideraban sociedades de promoción de empresas los establecimientos financieros de crédito cuyo objeto social primordial consistía en el apoyo a la creación y financiación de pequeñas y medianas empresas y en la concesión de préstamos participativos a los que hace referencia la letra c) anterior y que al objeto de desarrollar una función de colaboración con la política de promoción y desarrollo empresarial llevada a cabo por las Instituciones públicas de la Comunidad Autónoma Vasca, tenían suscrito con estas un convenio de colaboración financiera.

Para el éxito de su propósito el régimen especial tiene como base un elenco importante de beneficios fiscales muy atractivos para los inversores, de forma que el inicial riesgo que dichos inversores soporten en los incipientes proyectos empresariales acometidos, está posteriormente compensado con una importante rebaja en la imposición de los beneficios obtenidos.

A pesar del carácter laudable de los objetivos del régimen, la realidad ha demostrado, según se desprende de las conclusiones de la comisión de investigación de Juntas Generales sobre la sociedad Glass Costa Este Salou SL, así como de las conclusiones de la Ponencia sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades de las Juntas Generales de Gipuzkoa, emitido con fecha 26 de junio

de 2012, que no ha servido para lograr los fines para los que fue creado.

Ello ha llevado a concluir de forma unánime la conveniencia de eliminar dicho régimen, habilitando unas reglas de transición de dicho régimen al régimen general del Impuesto o a otros regímenes de objetivos similares que no generen controversia en su aplicación práctica. Este último es el propósito de las disposiciones transitorias de la Norma Foral 13/2012.

De acuerdo con su disposición transitoria primera, las entidades que en el último período impositivo iniciado con anterioridad al 1 de enero de 2013 tributen con arreglo a dicho régimen, deberán aplicar las siguientes reglas:

- a) Los socios no podrán aplicar la deducción en la cuota líquida del 20% de las aportaciones dinerarias realizadas a partir del 4 de diciembre de 2012 a los fondos propios de las sociedades de promoción de empresas.
- b) Las rentas exentas obtenidas por la concesión de préstamos participativos no podrán ser superiores al resultado de aplicar un coeficiente de 1,5 a la media de las cantidades que en los 4 períodos impositivos inmediatos anteriores quedaron exentas por este mismo motivo. Los intereses que excedan de dicha cuantía tributarán de acuerdo con el régimen general del Impuesto y, por tanto, no deberán destinarse a la dotación de una reserva específica o la concesión de nuevos préstamos participativos, fines ambos recogidos en el apartado 7 del artículo 60.
- c) Los dividendos y, en general, las participaciones en beneficios percibidos de las sociedades que las sociedades de promoción de empresas promuevan o fomenten tributarán con arreglo a lo dispuesto con respeto a la deducción para evitar la doble imposición interna en el artículo 33 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

d) En la transmisión de acciones y participaciones que cumplan las características exigidas en el apartado 1 del artículo 60 realizadas a partir del 4 de diciembre de 2012 entre personas o entidades vinculadas a que se refiere el artículo 16 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, el valor de transmisión será, a todos los efectos fiscales, el valor de los fondos propios de la entidad cuyas acciones o participaciones se transmiten, deducido del último balance aprobado por la misma, y este valor será igualmente, a todos los efectos fiscales, el valor de adquisición para la persona o entidad adquirente.

Además de determinadas obligaciones formales en el proceso de liquidación o transformación, la disposición transitoria señala que el día siguiente a la finalización del último período impositivo iniciado con anterioridad al 1 de enero de 2013, se entenderán revocadas, con efectos desde ese mismo momento, todas las concesiones otorgadas para la aplicación del régimen especial. A partir de dicho momento las entidades a que se refiere dicho apartado podrán convertirse en sociedades de capital-riesgo, dentro del plazo de 12 meses a contar a partir de que se entiendan revocadas las concesiones para aplicar el régimen especial. En otro caso, pasarán a tributar bajo las normas generales del Impuesto.

La disposición transitoria segunda determina las normas aplicables para las Sociedades de Promoción de Empresas que han tributado bajo el régimen de sociedades de promoción de empresas y tienen créditos u obligaciones pendientes derivados de la aplicación del mismo.

Se distinguen en la misma tres distintas soluciones al tratamiento de dichos créditos u obligaciones, como son:

1. Sociedades de Promoción de Empresas que pasen a tributar de acuerdo con las normas generales del Impuesto. Al respecto, el apartado 5 de la disposición transitoria segunda determina que se entenderá que pasan a

tributar con arreglo a las normas generales del Impuesto cuando lo hagan bajo un régimen especial del mismo.

2. Sociedades de Promoción de Empresas que se disuelvan y liquiden o participen en una operación de reestructuración empresarial que no se acoja al régimen previsto en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.
3. Sociedades de Promoción de Empresas y sus socios, cuando participen en una operación de reestructuración empresarial que se acoja al régimen previsto en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

Para cada una de dichas soluciones se establecen reglas de tratamiento a los créditos u obligaciones pendientes. A ellas nos remitimos para su detalle, pues sería muy extensa su exposición a los efectos del presente trabajo.

5. Modificación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El artículo 4 incluye en sus dos apartados sendas modificaciones en la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La primera de ellas tiene carácter técnico, pues se trata de actualizar una remisión normativa, en este caso la Ley 4/2012, de 6 de julio de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias, cualquiera que sea su naturaleza, incluida en la letra d) del apartado 1 del artículo 11 referido a la cuota tributaria.

El apartado dos elimina tres de las ocho exenciones subjetivas del Impuesto, incluidas en las letras b), d) y h) de la letra A) del apartado I del artículo 41. Son las siguientes:

Letra b): Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 4 de la Norma Foral

de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 16 de dicha Norma Foral.

Letra d): La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

Letra h): Los partidos políticos con representación parlamentaria.

Esta modificación fue incluida a través de enmienda presentada en la tramitación de las Juntas Generales por el grupo juntero Bildu.

Al respecto hay que señalar que a pesar de la supresión de la exención a la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, dentro de las exenciones objetivas perdura la que resulta de aplicación a las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios internacionales ratificados por el Estado español. Por lo tanto, sigue siendo de aplicación en el Territorio Histórico lo previsto en los Acuerdos entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos. Con ello continúa siendo de aplicación el principio general de sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que este se adhiera, establecido en el Concierto Económico (art. 2.Uno.Quinto).

6. Modificación de la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales

El artículo 5 incluye dos apartados en los que se modifican dos preceptos de la Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, Reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa.

El apartado uno modifica las letras h) e i) del apartado 3 del artículo 20 relativo a los supuestos en los que los municipios guipuzcoanos pueden establecer y exigir tasas por la utilización privativa

o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

Concretamente se refieren a los supuestos de otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana o realización de las actividades administrativas de control y al otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos o realización de las actividades administrativas de control.

En tales casos, se incluye la previsión establecida en la normativa sectorial correspondiente de la posibilidad de sustituir la exigencia del otorgamiento de la licencia por una declaración responsable o comunicación previa presentada por el interesado. Esta previsión viene recogida en las modificaciones incluidas inicialmente en el Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, que tiene por objeto la eliminación de todos los supuestos de autorización o licencia municipal previa para el ejercicio de actividades, motivados en la protección del medio ambiente, de la seguridad o de la salud públicas, ligados a establecimientos comerciales y otros que se detallan en un anexo que se incorpora al RDL, con una superficie de hasta 300 metros cuadrados, profundizando de esta manera en las reformas que para la eliminación de estas licencias se inició con la Ley de Economía Sostenible. Posteriormente, el contenido de dicho Real Decreto-ley se tramitó como proyecto de Ley en las Cortes Generales, aprobándose la Ley 12/2012 de 26 de diciembre.

El apartado dos modifica el artículo 25 relativo a la obligación de emitir informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de los servicios por los que se perciben las tasas o por la cuantía exigida por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.

La modificación incluye una excepción a dicha obligación, aplicable a los acuerdos de revalorizaciones o actualizaciones de carácter general y a los supuestos de disminución del importe de la tasas, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicio correspondiente. A estos efectos, se considerará que la reducción es sustancial cuando se prevea que la disminución del coste del servicio vaya a ser superior al 15 por 100 del coste del servicio previsto en el estudio técnico-económico que acompaña al acuerdo de establecimiento o de modificación sustancial inmediato anterior.

7. Modificación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El artículo 6 incluye tres apartados en los que se modifica la Norma Foral 15/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Las modificaciones tienen estrecha relación con la primera de las modificaciones realizadas en la Norma Foral reguladora de las Haciendas Locales, esto es, la motivada por la aprobación del Real Decreto-ley 19/2012, de 25 de mayo, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios, y la posterior Ley 12/2012.

El apartado uno modifica el apartado 1 del artículo 1 que regula el hecho imponible del Impuesto, para determinar la concurrencia del mismo aun cuando no exista licencia de obras o urbanística, por haber sido sustituida por la presentación de una declaración responsable o una comunicación previa.

El apartado dos modifica el apartado dos del artículo 2 dedicado al sujeto pasivo del Impuesto, para declarar como sustituto del contribuyente a quien presente la correspondiente declaración responsable o comunicación previa, aun no siendo dueño de la construcción, instalación u obra.

El apartado tres modifica el apartado 4 del artículo 4 dedicado a la gestión del Impuesto, para incluir dentro de los supuestos de liquidación provisional del Impuesto los casos en que se sustituya

la licencia preceptiva por una declaración responsable o una comunicación previa.

8. Modificación de la Norma Foral de Tasas y Precios Públicos

El artículo 7 modifica la Norma Foral 2/1990, de 11 de enero, de Tasas y Precios Públicos, en lo que afecta al apartado 1 del artículo 20, con el mismo propósito que la modificación realizada en el apartado dos del artículo 5 que afecta a la Norma Foral reguladora de Haciendas Locales, que no es otro que incluir una excepción a la obligación de emitir informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de los servicios por los que se perciben las tasas o por la cuantía exigida por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, aplicable a los acuerdos de revalorizaciones o actualizaciones de carácter general y a los supuestos de disminución del importe de la tasas, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicios correspondiente. A estos efectos, se considerará que la reducción es sustancial cuando se prevea que la disminución del coste del servicio vaya a ser superior al 15 por 100 del coste del servicio previsto en el estudio técnico-económico que acompaña al acuerdo de establecimiento o de modificación sustancial inmediato anterior.

9. Modificación de la Norma Foral General Tributaria

El artículo 8 contiene seis apartados concernientes a otras tantas modificaciones realizadas en la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, sin que entre ellas exista un nexo común que las motive.

El apartado uno modifica el apartado 1 del artículo 27, relativo a los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En particular, la modificación afecta al segundo párrafo de dicho apartado en donde se otorga la consideración de requerimiento previo a la publicación de la citación al obligado tributario o a su

representante para ser notificado por comparecencia, por una sola vez para cada interesado.

La modificación del artículo 108 (notificaciones por comparecencia) en el año 2011, incluyendo la notificación en sede electrónica, aconsejaba incluir en el apartado 1 del artículo 27 el mismo tratamiento a la comunicación del requerimiento para el inicio de actuaciones inspectoras a través de sede electrónica. Esto es lo que se lleva a cabo a través de la inclusión de la referencia a la diversidad de medios de comunicación del artículo 108.1.

El apartado dos modifica el apartado 2 del artículo 64 relativo al aplazamiento y fraccionamiento del pago, al objeto de exceptuar de dicha posibilidad, además de las ya exceptuadas deudas cuya exacción se realiza mediante efectos timbrados y las derivadas de los tributos sobre el juego, a las deudas tributarias derivadas del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

El apartado tres modifica las letras e) y l), y añade una letra n) en el apartado 1 del artículo 92, relativo al carácter reservado de los datos con transcendencia tributaria. En la letra e) se incluye de forma expresa la cesión de información tributaria para la colaboración con las comisiones de investigación constituidas en las Juntas Generales. En la letra l), además de la cesión de información tributaria para la colaboración con las Administraciones públicas en el desarrollo de sus funciones, previa autorización de los obligados tributarios a que se refieran los datos suministrados, se añade la colaboración con las demás entidades que integran el sector público en los mismos supuestos y condiciones. En la letra n) que se adiciona, se incluye un nuevo supuesto de cesión de información tributaria, que no es otro que el previsto en el artículo 17.2 de la Ley 3/1993, de 22 de marzo, de Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación, donde se prevé la cesión de los datos del Impuesto sobre Actividades Económicas y los censales al Consejo Superior de Cámaras a los efectos de confeccionar el censo público de empresas.

El apartado cuatro adiciona el artículo 92 bis dedicado a la colaboración con las comisiones de investigación en las Juntas Generales y comisiones parlamentarias. En virtud del nuevo artículo la Administración tributaria deberá proporcionar, en el plazo máximo de cinco días hábiles, cuantos datos, informes, antecedentes o documentos les sean requeridos por las comisiones de investigación constituidas en las Juntas Generales o cualesquiera otras comisiones parlamentarias de investigación, siempre que concurren entre otras circunstancias, la de que las personas sobre las que se solicita la información, desempeñen o hubieren desempeñado, por elección o nombramiento, su actividad como altos cargos o equivalentes en todas (sic) las Administraciones Públicas, sus organismos autónomos, entidades de Derecho Público y Presidentes y Directores ejecutivos o equivalentes de los organismos y empresas de ellas dependientes y de las sociedades mercantiles en las que sea mayoritaria la participación directa o indirecta de las Administraciones Públicas o de las restantes entidades de Derecho Público o estén vinculadas a las mismas por constituir con ellas una unidad de decisión. La información también puede estar referida a los parientes cercanos determinados en el mismo artículo de dichas personas, o a las entidades en las que dichas personas o parientes participen.

El apartado cinco modifica el artículo 185 relativo al principio de no concurrencia de sanciones tributarias, para incluir nuevo contenido al apartado 2 de dicho artículo, pasando los apartados 2 a 4 anteriores a ser los apartados 3 a 5. A través del contenido del nuevo apartado dos, se faculta a la Administración tributaria a no presentar denuncia por delito contra la Hacienda Pública, exonerando de responsabilidad penal, en los casos en los que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, haya regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria.

Dicho proceder es aplicable tanto para los casos en los que no haya prescrito el derecho de la Administración a la determinación de la deuda tri-

butaria, como para los casos en que sí haya prescrito pero todavía sea exigible la responsabilidad penal.

En conexión con la modificación anterior, el apartado seis modifica la letra c) del apartado 1 del artículo 228 relativo al procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, para aclarar que en ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 185.

10. Modificación de la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo

El artículo 9 incluye la modificación de 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, con dos ordinales que disponen la entrada en vigor de las modificaciones que incluyen en momentos diferentes.

El ordinal primero incluye dos apartados con modificaciones de carácter técnico con efectos desde el 29 de diciembre de 2012 (entrada en vigor de la Norma Foral 13/2012). El apartado uno modifica el artículo 2 para actualizar la remisión a la normativa vigente del IRPF, y el apartado dos modifica el apartado 1 del artículo 29 para incluir la mención a los contribuyentes del IRPF (cuestión terminológica) y actualizar la remisión a la vigente normativa del IRPF.

El ordinal segundo incluye una modificación del apartado 1 del artículo 21 con efectos desde 1 de enero de 2013, y se refiere a la deducción de la cuota del IRPF por los donativos, donaciones, aportaciones o prestaciones gratuitas realizadas a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo, reduciendo, en este caso, el porcentaje de deducción de un 30 a un 10%.

11. Modificación de la Norma Foral de régimen fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria

El artículo 10 modifica el artículo 1 de la Norma Foral 7/1988, de 15 de julio, sobre Régimen Fiscal

de Entidades de Previsión Social Voluntaria, al objeto de actualizar la remisión normativa del régimen sustantivo de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, esto es, la nueva Ley 5/2012, de 23 de febrero, de Entidades de Previsión Social Voluntaria del País Vasco.

12. Modificación del Impuesto sobre Actividades Económicas

El artículo 11 y último de la Norma Foral 13/2012, incluye la modificación de la letra c) del apartado 1 del artículo 5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobado por Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril. El citado artículo determina los supuestos de exención del Impuesto, entre los cuales se encuentra el que se aplica cuando la cifra de negocios del sujeto pasivo es inferior a 1.000.000 de euros.

Pues bien, en la determinación de los supuestos que cumplen ese requisito se tenía en cuenta a las Sociedades de Promoción de Empresa, cuyo régimen se recogía en el artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Al dejar sin contenido dicho artículo y desaparecer el régimen a partir de 1 de enero de 2013, resulta obligado eliminar la mención a dicho artículo. Esto es lo que se efectuó a través de una enmienda técnica presentada en las Juntas Generales en la tramitación del proyecto.

13. Disposiciones adicional, derogatoria y final

Para terminar el presente análisis, procede hacer mención a las disposiciones adicional, derogatoria y final de la Norma Foral 13/2012.

La disposición adicional extiende el tratamiento fiscal dado a la Deuda Pública a las emisiones de deuda que pudiera llevar a cabo el Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores creado por el Real Decreto-ley 7/2012, de 9 de marzo.

La disposición derogatoria, además de incluir la cláusula general de derogación de las normativas que se opongan a lo dispuesto en la Norma

Foral 13/2012, deroga de forma expresa tres disposiciones relacionadas con el recurso cameral, desaparecido en virtud de las modificaciones operadas en la Ley 3/1993 de Cámaras de Comercio por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, que eliminó el recurso cameral permanente, implantando la cuota cameral, a cuyo pago estarán obligados todos aquellos que habiendo ejercido actividades de comercio, industria o navegación a que se refiere el artículo 6 de la citada Ley 3/1993, decidan libremente pertenecer a las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación.

La disposición final regula la entrada en vigor de la Norma Foral, fijándola en el día siguiente a su publicación (BOG 28/12/2012), sin perjuicio de los efectos expresos anteriormente mencionados en el presente análisis.