



Alda. Urquijo, 4-6ª Planta
48008 Bilbao



944 165 268



944 161 861



euskaltax@euskaltax.com



www.euskaltax.com

MEDIDAS TRIBUTARIAS INTRODUCIDAS EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA PARA 2019

Nota informativa, Enero 2020

El pasado 30 de diciembre de 2019 la Diputación Foral de Álava publicó la Norma Foral 21/2019, de 11 de diciembre, de Presupuestos de las Juntas Generales para el año 2020, donde se contienen las previsiones de gastos e ingresos del territorio para dicho año, y **dos normas forales** adicionales que introducen diversas medidas tributarias.

Por un lado, la **Norma Foral 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias para el 2019** en la que se introducen diversas modificaciones en la normativa básica y en determinados tributos, destacando, a parte de las habitual deflactación de la tarifa del IRPF y actualizaciones de las deducciones personales, (i) en el IRPF, en el IS, así como en el régimen fiscal de cooperativas la modificación del régimen de opciones que han de ejercitarse con la presentación de la autoliquidación, (ii) la creación de dos nuevas deducciones en materia del IRPF y (iii) en el IS la modificación del régimen aplicable a sociedades patrimoniales, la deducción por participación en la financiación de proyectos de I+D+i y matizaciones respecto a los obligados a efectuar el pago fraccionado.

Y por otro, la **Norma Foral 25/2019, de 20 de diciembre, de medidas tributarias para 2020**, por la que se introduce una nueva obligación de información para las personas o entidades que intervengan en operaciones de trascendencia tributaria (transposición de la Directiva intermediarios tributarios – DAC 6) y determinadas modificaciones en diversos tributos.

A continuación, señalamos las principales modificaciones y/o novedades introducidas en cada una de las normas tributarias previstas en el territorio Histórico de Álava por la Norma Foral 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias para el ejercicio 2019.



Norma Foral 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias¹

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Con efectos 1 de enero de 2018

Se añade un nuevo supuesto de exención en el IRPF estableciéndose que están exentas las ayudas y subvenciones satisfechas de forma directa o indirecta por determinados organismos públicos que tengan por objeto el desarrollo y despliegue de soluciones de eficiencia energética, movilidad sostenible y TICs² que mejoren de forma sostenible la calidad de vida.

Con efectos 1 de enero de 2019

En primer lugar, señalamos que se deroga con efectos 1 de enero de 2019 la Norma Foral 1/2019, de 16 de enero que modificó la Norma Foral del IRPF³ y por la que se introducían para el 2019, según su exposición de motivos, una serie de medidas para aliviar la carga impositiva de las rentas más bajas y consolidar políticas fiscales sociales, entre otras:

- Reducción de la tributación de los trabajadores con menores rentas así como al colectivo de jubilados.
- Aumento en deducciones por edad y medidas de apoyo a la natalidad (deducción de 1.000 euros por nacimiento de cada hijo, deducción compatible con el resto de deducciones por descendientes).
- Modificación del umbral de tributación de manera que no estén obligados a presentar declaración las rentas de trabajo inferiores a 25.000 euros.

Como veremos, algunas de estas medidas han sido modificadas, por ejemplo respecto al umbral de tributación, y otras no han sido contempladas, como por ejemplo, la deducción por nacimiento de cada hijo, por Norma Foral 22/2019, de 13 de diciembre, de medidas tributarias.

Modificación del régimen de opciones

La Norma Foral del IRPF que resulta vigente, entre otras novedades, introdujo un régimen de opciones, el cual se ha ido ampliando hasta la fecha, que debía ejercitarse en el momento de presentar la autoliquidación del IRPF, respecto a la aplicación de determinados beneficios fiscales (exención en el IRPF por trabajos realizados en el extranjero, compensaciones de pérdidas patrimoniales) o regímenes fiscales (tributación conjunta) respecto a los cuales a pesar de que el o la contribuyente tenía derecho a aplicarlos en su IRPF, siempre que se cumplieran los requisitos correspondientes, éste caducaba si no se había ejercitado en el plazo señalado, medida que generó una enorme desavenencia en los contribuyentes y especialmente en los asesores fiscales.

Pues bien, a partir del ejercicio 2019 (incluido) se puede modificar con posterioridad al plazo voluntario de presentación de la declaración del IRPF y siempre que no exista un requerimiento por parte de la Administración tributaria la opción por aplicar los siguientes beneficios o regímenes:

¹ Entra en vigor al día siguiente de su publicación, esto es, 31 de diciembre de 2019.

² Tecnologías de la Información y de la Comunicación.

³ Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF.

- La **exención de los rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero** (Artículo 9.17).
- La **exención de beneficios extraordinarios** aplicable a los rendimientos de actividades económicas (Artículo 25.3).
- La compensación **de saldos negativos** en la base imponible general (Artículo 65. b).
- La **deducción** por discapacidad (Artículo 82).
- Las **deducciones para el fomento de actividades económicas**:
 - o Deducción por inversión en activos no corrientes nuevos (Artículo 88).
 - o Deducción por participación de los trabajadores en la empresa (Artículo 89).
 - o Deducción por inversión en empresa de nueva o reciente creación (Artículo 90).
- Opción por **tributación conjunta** (Artículo 97).
- **Régimen opcional de tributación para las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación** (Disposición adicional vigésima).

Adicionalmente a la modificación del régimen de opciones anterior y como consecuencia de la misma se añaden tres apartados al artículo 105 “precepto en el que se regula las opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación”, señalándose la posibilidad de optar por las citadas opciones en las condiciones expuesta anteriormente y definiendo como concepto “requerimiento previo” el establecido por la Norma Foral General Tributaria⁴ en su artículo 27.1:

“(...) se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. En concreto también tendrá la consideración de requerimiento previo la publicación de la citación al obligado tributario o a su representante para ser notificado por comparecencia, por una sola vez para cada interesado, por alguno de los medios previstos en el apartado 1 del artículo 108 de esta Norma Foral.”

Nueva regla para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas y profesionales en la modalidad normal de estimación directa (Artículo 27)

Se introduce una regla décima para el cálculo del rendimiento neto en estimación directa que establece que los gastos de manutención incurridos en el desarrollo de la actividad por el contribuyente tendrán la consideración de gasto deducible con los requisitos y límites exigidos para las dietas y gastos de manutención de las personas trabajadores, y siempre que (i) tengan lugar en establecimientos de restauración y (ii) se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago.

Nueva modalidad de imputación de rentas por cambio de residencia a otro Estado miembro de la UE (Artículo 57.3)

En la regulación vigente hasta ahora, se establecía que si en el supuesto de cambio de residencia al extranjero (con independencia del país de destino) existían rentas pendientes de imputar, éstas se

⁴ Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.

tenían que declarar en la última autoliquidación que el contribuyente estuviera obligado a presentar independientemente si se habían obtenido o no en el momento del traslado (sin sanción, ni intereses de demora o recargo ejecutivo en el supuesto de que ésta tuviera carácter de complementaria).

Pues bien, se añade un segundo párrafo al artículo 57 por el que **se establece la posibilidad** al contribuyente que traslade su residencia a un **Estado miembro de la UE de optar**, a diferencia de la regla general señalada anteriormente, por imputar las rentas pendientes en la medida en que se vayan obteniendo cada una de ellas mediante la presentación de una autoliquidación complementaria (sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo ejecutivo) del último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto antes del cambio de residencia.

Reducción por tributación conjunta (Artículo 73)

Se actualizan en 1,5% los importes de reducción por tributación conjunta que pasan a ser como siguen:

	2019	2018
Reducción general (*)	4.347,00	4.282,00
Reducción especial (**)	3.776,00	3.720,00

(*) Cónyuges no separados legalmente o parejas de hecho y, en su caso, descendientes

(**) Progenitor y descendientes

Escala de gravamen base liquidable general (Artículo 75)

Se deflacta en igual porcentaje la tarifa aplicable a la base imponible general, quedando ésta de la siguiente manera:

Base Liquidable General hasta EUROS	Cuota íntegra EUROS	Resto Base Liquidable Genral hasta EUROS	Tipo Aplicable %
0,00	0,00	16.030,00	23,00%
16.030,00	3.686,90	16.030,00	28,00%
32.060,00	8.175,30	16.030,00	35,00%
48.090,00	13.785,80	20.600,00	40,00%
68.690,00	22.025,80	26.460,00	45,00%
95.150,00	33.932,80	31.700,00	46,00%
126.850,00	48.514,80	58.100,00	47,00%
184.950,00	75.281,80	En adelante	49,00%

Minoración de la cuota (Artículo 77)

Se actualiza también en 1,5% la minoración de la cuota por autoliquidación que pasa a ser de 1.432,00 euros (1.410,00 euros en 2018).

Deducciones por descendientes (Artículo 79)

En línea con lo anterior, también se actualizan los importes de las deducciones por descendientes:



	2019
Por el/la primer desdendiente	603,00
Por el segundo o la segunda desdendiente	747,00
Por el/la tercer desdendiente	1.261,00
Por el cuarto/la cuarta desdendiente	1.490,00
Por el quinto/la quinta y sucesivos/as	1.946,00
Deducción complementaria < 6 años	347,00
Deducción complementaria > 6 años < 16 años (*)	54,00

(*) Incompatible con la deducción anterior

Deducción por abono de alimentos a los hijos (Artículo 80)

Se introduce un apartado nuevo por el que se regula esta deducción en los supuestos en el que por decisión judicial se ha acordado que ambos progenitores contribuyan a las anualidades por alimentos. En concreto, se establece que únicamente tendrá derecho a esta deducción el progenitor que satisfaga por este concepto un mayor importe durante el periodo impositivo (de acuerdo con la regulación existente hasta la fecha ambos progenitores tenían derecho a esta deducción), y la base de la deducción será el resultado de minorar su contribución en la del otro progenitor.

Y en caso de que ambos progenitores satisfagan cantidades por este concepto en la misma cuantía, no será de aplicación esta deducción.

Deducción por ascendientes (Artículo 81)

Se actualiza en 1,5% la deducción por ascendientes:

	2019
Deducción por ascendiente	289,00

Deducción por discapacidad o dependencia (Artículo 82)

Se actualizan también en 1,5% la deducción por discapacidad o dependencia:

	2019
Igual o superior al 33% o inferior al 65% de discapacidad	803,00
Igual o superior al 65% de discapacidad. Dependencia moderada (Garado I)	1.147,00
Igual o superior al 675% de discapacidad y obtener ayuda de terceras personas entre 15 y 39 puntos. Dependencia severa (Garado II)	1.376,00
Igual o superior al 675% de discapacidad y obtener ayuda de terceras personas entre 40 o más puntos. Gran dependencia severa (Garado III)	1.717,00

Deducción por edad (Artículo 83)

A parte de actualizar en 1,5% el importe de las deducciones por edad se modifica la redacción del artículo, en concreto, se modifica el apartado 4 y se suprime los apartados 5 y 6.



	2019
Contribuyente con edad > 65 años	346,00
Contribuyente con edad > 75 años y con base imponible < 20.000 euros	632,00
Contribuyente con edad > 65 años y con una base imponible (BI) > 20.000 euros y < 30.000 euros	$346 - (BI - 20.000 \text{ euros}) \times (0,0346)$
Contribuyente con edad > 75 años y con una base imponible (BI) > 20.000 euros y < 30.000 euros	$632 - (BI - 20.000 \text{ euros}) \times (0,0632)$

En el apartado 4 se añade un párrafo en el que se establece que, para el cómputo de la base imponible se tendrán en cuenta, a efectos de minorar la misma, las reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos contempladas en el artículo 69 de la Norma Foral del IRPF.

Deducción por alquiler (Artículo 86)

Se modifica el apartado 3 del citado artículo que hasta ahora señalaba que en el supuesto de optar por tributación conjunta y existiendo varios contribuyentes con derecho a aplicar esta deducción, unos con edad inferior y otros superior a 30 años, los límites de la deducción a tener en cuenta eran los previstos para mayores de 30 años.

Pues bien, a partir del ejercicio 2019 (incluido) el límite que resulta de aplicación en el supuesto anterior para esta deducción es el previsto para los contribuyentes menores de 30 años.

	Límite deducción
Deducción alquiler > 30 años	2.000,00
Deducción alquiler < 30 años	2.400,00

Deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora con participación efectiva en la toma de decisiones (Artículo 89 bis (nuevo))

Esta deducción se corresponde con la primera de las deducciones nuevas que introduce el legislador en el IRPF, cuya aplicación está supeditada al cumplimiento de determinados requisitos y tiene por objeto fomentar la participación de los trabajadores en su entidad empleadora, siendo sus principales características:

- La deducción consiste en un 15% en el caso de hombre y un 20% en el caso de mujeres de las cantidades satisfechas en metálico para la adquisición de acciones o participaciones de la entidad en la que prestan sus servicios o en cualquiera del grupo al que pertenece la misma.
- Las cantidades satisfechas en el ejercicio sobre opciones concedidas por el empleador están excluidas de formar parte de la base de esta deducción.
- Se exige que el contribuyente haya trabajado en dicha entidad al menos tres años de los cinco anteriores a la adquisición.
- A efectos de este cómputo se tiene en cuenta tanto el periodo de trabajo efectuado en entidades del grupo como el periodo de tiempo que haya estado el trabajador en excedencia voluntaria para el cuidado de familiares.
- La deducción no puede exceder de 1.500 euros anuales si la persona adquirente es hombre (10.000 euros de inversión) y de 2.000 euros anuales si ésta es mujer (10.000 euros de



inversión), siendo la misma deducible en los cuatro ejercicios siguientes en el supuesto de insuficiencia de cuota.

Ahora bien, la deducción por este concepto a lo largo de los sucesivos ejercicios no puede superar 6.000 euros para el caso de los hombres y de 8.000 euros para el caso de las mujeres.

Adicionalmente, señalamos que la aplicación de esta deducción está supeditada al cumplimiento de determinados requisitos que indicamos a continuación:

- Las acciones o participaciones deben estar admitidas a negociación en los mercados regulados y al menos el 10% del capital social tiene que estar representado por acciones o participaciones con derecho a voto detentadas por el personal empleado de la empresa.

Si la empresa forma parte de un grupo, el último requisito anterior tiene que cumplirse a nivel de grupo.

- Debe agruparse los derechos de voto del personal empleado titular de las citadas acciones o participaciones y que dicha agrupación participe de forma efectiva en la toma de decisiones de la empresa.
- La empresa debe ejercer de forma efectiva una actividad económica.
- Las acciones o participaciones se han de detentar al menos durante cinco años salvo que el titular fallezca o la empresa se liquidara como consecuencia de un procedimiento concursal.
- Durante el plazo de cinco años anterior, el empleado o empleada ha de prestar servicios en la empresa, computando como tal el periodo de tiempo que pudiera estar en excedencia voluntaria para el cuidado de familiares, salvo que falleciera o dejara de trabajar como consecuencia de un reconocimiento de incapacidad permanente total o parcial o de gran invalidez.

Y en este plazo, la participación del empleado junto con su cónyuge o pareja de hecho, ascendientes, descendientes y colaterales hasta el tercer grado inclusive no puede exceder del 20%.

Finalmente, señalamos que el incumplimiento en el plazo de cinco años de algún requisito anterior implica la devolución de cantidades deducidas junto con los intereses de demora correspondientes.

Deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras (Se adiciona un artículo 90. quater)

La otra deducción introducida en la Norma Foral del IRPF también tiene por objeto la participación de los trabajadores en las entidades empleadoras pero bajo la directriz de fomentar y premiar el emprendimiento utilizando como vehículo la constitución de sociedades (Startups).

Así, las principales características de esta deducción serían las siguientes:

- Deducción del 10% o del 15% (dependiendo de si se efectúa por hombre o mujeres) de las cantidades satisfechas a la suscripción de participaciones o acciones para la constitución de la entidad en la que prestarán sus servicios como trabajadores.



Las ampliaciones de capital efectuadas dentro de los seis meses posteriores a la constitución también formarán parte de la base de deducción.

- El importe de la deducción anual no puede exceder de 1.200 y 1.800 respectivamente (12.000 euros de inversión).

Y los requisitos que se han de cumplir son los siguientes:

- La entidad constituida no puede estar vinculada con ninguna otra en los términos establecidos por el artículo 42.3 de la Norma Foral del IS y no puede cotizar en un mercado regulado.
- Asimismo, la entidad debe de aplicar a efectos del IS el régimen previsto para microempresas, pequeñas o medianas empresas (Artículo 13 de la Norma Foral del IS).
- Los socios / socias de la entidad en cuestión deben comenzar a prestar servicios en la misma dentro de los seis meses siguientes a su constitución.
- La participación directa o indirecta del trabajador o trabajadora junto con su cónyuge o pareja de hecho, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado inclusive no puede exceder del 10%.
- El conjunto de las personas trabajadoras deben detentar al menos el 75% del capital social de la entidad, salvo en los primeros seis meses desde la constitución de esta.
- A excepción del primer requisito y del anterior, todos los demás se han de cumplir al menos durante los cinco ejercicios siguientes a la constitución de la entidad.
- La participación en dichas entidades se ha de detentar al menos durante los cinco ejercicios siguientes al de su constitución.

Durante el plazo de cinco años anterior, el empleado o empleada ha de prestar servicios en la empresa, computando como tal el periodo de tiempo que pudiera estar en excedencia voluntaria para el cuidado de familiares, salvo que falleciera o dejara de trabajar como consecuencia de un reconocimiento de incapacidad permanente total o parcial o de gran invalidez.

Este requisito no es exigible durante los primeros seis meses desde la constitución de la entidad.

El incumplimiento de los requisitos señalados anteriormente conllevará la devolución de las cantidades deducidas junto con los intereses de demora correspondientes, salvo que el mismo acaezca dentro del plazo de cinco años señalado anteriormente como consecuencia del fallecimiento de la persona trabajadora, cese de la relación laboral por despido o liquidación de la entidad como consecuencia de un procedimiento concursal.

Obligación de autoliquidar (Artículo 102)

Finalmente, en lo que respecta al IRPF, señalamos que se procede a minorar los límites de exoneración de presentar declaración del IRPF que hacen referencia a rendimientos brutos del trabajo.

- 12.000 euros (16.800 euros en 2018) y 20.000 euros (25.000 euros en 2018), operando esté último límite en el caso de que no se produzca alguno de los supuestos especiales señalados por la norma del IRPF (por ejemplo, más de un pagador).



2. Impuesto sobre el Patrimonio

Con efectos 1 de enero de 2019

Se extiende la exención prevista para la participación en fondos europeos⁵ para el supuesto en el que la participación en los mismos es detenida, directa o indirectamente, a través de la participación en sociedades en la que el contribuyente tenga una participación de, al menos, un 5%.

En el supuesto anterior, el contribuyente tendrá derecho a una reducción de la base imponible del impuesto por un importe equivalente al resultado de multiplicar su porcentaje de participación en la sociedad en cuyo activo se encuentra la participación en el fondo europeo, por el valor de la misma.

3. Impuesto sobre Sociedades

Con efectos para periodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2019

Concepto de Sociedades Patrimoniales (Artículo 14)

En primer lugar, en la letra c) del apartado 1, se añade un nuevo párrafo que señala que, a efectos del IS, se entenderá que una mercantil tiene la consideración de sociedad patrimonial aun cuando no tenga ingresos y se den las circunstancias recogidas en las letras a) y b) de dicho apartado, esto es, la naturaleza de los elementos del activo de la sociedad (valores, elementos no efectos a una actividad, etc.) y en que personas recae el 75% de la participación en la sociedad (personas físicas y/o sociedades patrimoniales).

Por otro lado, en lo que respecta a la “patrimonialidad sobrevenida” (Artículo 14.2. b)), se añade lo siguiente:

- Se exige que los beneficios no distribuidos deben constar en las reservas de la sociedad.
- A parte de los dividendos que procedan de los valores calificados como “afectos” para la no consideración de la entidad como una sociedad patrimonial, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas las plusvalías obtenidas en la transmisión de dichos valores, siempre que en ambos casos los ingresos de la entidad participada procedan, al menos, en un 80% de la realización de actividades económicas. Este criterio ya venía siendo de aplicación por parte de la Administración tributaria.

Régimen de sociedades patrimoniales (Artículo 32.2 bis)

Se añade un apartado 2 bis) que señala que cuando una sociedad patrimonial transmita un elemento patrimonial, deberá disminuir el valor de adquisición del mismo en el importe de las amortizaciones mínimas que hubiera correspondido aplicar en el supuesto de que a dicha sociedad le resultara de aplicación el régimen general del impuesto.

Exención por reinversión en beneficios extraordinarios (Artículo 36)

Se señala que no se entiende materializada la inversión (i) cuando la adquisición se realice mediante cualquiera de las operaciones definidas en el régimen especial de neutralidad⁶ ni (ii) cuando se efectúe la adquisición del elemento material a una entidad vinculada⁷, salvo que se trate de un elemento nuevo.

⁵ Fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica y en Fondos europeos para el impulso de la capitalización productiva que cumplan los requisitos previstos en los artículos 11 o 12 de la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo.

Compensación de bases imponibles negativas (Artículo 55.5)

Se añade un apartado 5 en dicho artículo a los efectos que transponer a la normativa del impuesto algunos criterios o pronunciamientos de la Administración tributaria esgrimidos mediante consulta tributaria y respecto a la compensación de las bases imponibles negativas generadas bajo el régimen general y/o saldos negativos generados en aplicación del régimen previsto para las sociedades patrimoniales, pendientes de compensación en ambos casos.

En concreto, se señala que tanto un crédito fiscal como el otro únicamente pueden ser aplicados cuando ésta aplique el régimen de tributación por el que se han generado (general o de sociedades patrimoniales) y en conformidad con los requisitos cuantitativos y temporales regulados en la normativa correspondiente⁸.

Deducción por participación en la financiación de proyectos de I+D+i (Artículo 64bis)

Se introduce en la normativa del IS de Álava la deducción por la participación en la financiación de proyectos de I+D+i, incentivo fiscal que ya estaba previsto en Bizkaia y Gipuzkoa pero con ciertas diferencias respecto a los anteriores.

El objetivo de esta fórmula de financiación es permitir la participación de contribuyentes del IS en proyectos de I+D+i, realizados por otros contribuyentes, que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 62 a 64 de la NF del IS para generar las deducciones establecidas en los mismos, a cambio de que los financiadores detenten derecho a practicar una deducción de la cuota líquida, en las condiciones y con los requisitos que detallaremos a continuación, que será incompatible, total o parcialmente, con las deducciones a las que tendrían derecho esos otros contribuyentes ejecutores del proyecto por aplicación de los dispuesto en los citados preceptos.

Así, el contribuyente que realiza el proyecto en cuestión de I+D+i no tendrá derecho a la aplicación del importe total o parcial de las citadas deducciones, y en su lugar, el contribuyente financiador del mismo tendrá derecho a acreditar en su autoliquidación del IS la deducción correspondiente, determinándose cuantitativamente la deducción en los mismos términos que hubiera resultado para el ejecutor del proyecto.

Ahora bien, el contribuyente que participa en la financiación de un proyecto lo realiza a fondo perdido, esto es, como una subvención, sin que pueda preverse la devolución, total o parcial, de las cantidades financiadas puesto que éste recupera su inversión mediante la acreditación de las deducciones generadas por el proyecto.

Debe destacarse que los financiadores del proyecto no podrán adquirir derechos de propiedad intelectual o industrial o de otra índole respecto de los resultados del mismo, cuya propiedad deberá ser en todo caso del contribuyente que ejecuta el proyecto de I+D+i.

Asimismo, no es admisible la subrogación en la posición del contribuyente que participa en la financiación del proyecto, excepto en los supuestos de sucesión universal.

⁶ Capítulo VII del Título VI de la Norma Foral del IS.

⁷ En el sentido del Artículo 42 de la Norma Foral del IS.

⁸ Artículo 66 de la Norma Foral del IRPF para las sociedades patrimoniales y artículo 55.1 de la Norma Foral del IS para las sociedades de régimen general.

En cuanto al importe a financiar se ha tener en cuenta que éste se encuentra topado con una rentabilidad máxima, estableciéndose que el contribuyente financiador no podrá aplicar una deducción superior al importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,2 veces el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación del proyecto.

El exceso podrá ser aplicado por el contribuyente que realiza el proyecto de I+D+i.

A diferencia del límite que resultaría de aplicación en sede del contribuyente que realiza el proyecto⁹, el financiador del proyecto aplicará la deducción con el límite conjunto sobre su cuota líquida (35%) previsto en la NF del IS y se tendrán en cuenta en el cálculo de su tributación mínima.

La aplicación de este régimen de financiación de deducciones por actividades de I+D+i está supeditada al cumplimiento de unos determinados requisitos que señalamos a continuación:

- El financiador y las entidades vinculadas con el mismo¹⁰, no pueden participar ni con carácter previo ni durante la ejecución del proyecto ni en los tres ejercicios siguientes a la finalización del mismo en la entidad que ejecuta el proyecto.
- El contribuyente que realiza el proyecto deberá cumplir los siguientes requisitos:
 - o Tener la consideración de entidad innovadora conforme el artículo 90 de la Norma Foral del IRPF y cumplir los requisitos exigidos en el apartado 3 del citado artículo.
 - o No estar en situación de concurso o reunir los condiciones para ser sometidas a un procedimiento concursal a petición de los acreedores.
 - o No estar admitida en ningún mercado organizado.
 - o No cumplir las circunstancias previstas en la letra a) del artículo 14.1. de la Norma Foral del IS, concepto de sociedades patrimoniales.
 - o No desarrollar determinadas actividades (entre otras, agricultura, pesca, actividades financieras como la banca o de seguros, alquiler o cesión de activos, explotación de royalties o licencias, servicios jurídicos o de contabilidad, construcción de barcos, producción de carbón o acero, explotación de hoteles, etc.).
 - o Necesidad de obtener previamente al inicio del proyecto **un informe motivado del órgano correspondiente**¹¹ a efectos de la calificación del proyecto como de "I+D+i".
 - o Es preciso suscribir **un contrato de financiación** que defina las relaciones jurídicas, obligaciones y derechos de las partes en relación con la estructura de la operación con anterioridad a los tres primeros meses del inicio del proyecto de I+D+i.
 - o Una vez obtenido el informe preceptivo del órgano correspondiente y formalizado el contrato de financiación, es necesario presentar ante la Hacienda Foral de Álava **una comunicación** con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en el que se ha iniciado el proyecto de I+D+i.

Finalmente señalar que el legislador ha establecido un límite máximo de la deducción adquirida por el financiador y del importe recibido como financiación por parte del investigador:

⁹ El límite de la deducción sería del 70% de la cuota líquida una vez aplicadas las deducciones con límite del 35% sobre la cuota y no se tendría en cuenta la misma para el cálculo de la tributación mínima.

¹⁰ En el sentido del Artículo 42 de la Norma Foral del IS.

¹¹ El Departamento del Gobierno Vasco o de la Diputación Foral de Álava competentes por razón de la materia o un organismo o entidad adscrito a los mismos.

- La suma de las deducciones generadas por este concepto por el financiador o por el grupo¹² al que pertenece no puede exceder de 200.000,00 euros a lo largo de tres periodos impositivos consecutivos.
- El investigador junto con las entidades de su grupo en el sentido anterior, no pueden recibir una financiación a lo largo de tres periodos consecutivos superior a 200.000.00 euros.

Agrupaciones de interés económico¹³ (Artículo 73)

Se da una nueva redacción a la letra a) del apartado uno de este artículo en la que se desarrolla de forma más extensa cuales son las obligaciones tributarias de estas entidades y se especifica, a diferencia de lo señalado actualmente, que las AIEs están obligadas a presentar el pago fraccionado regulado en el artículo 130 bis de la Norma Foral del IS por la parte de la base imponible imputable a los socios y las socias no residentes en territorio español.

Y se limita la imputación de deducciones fiscales en concepto de I+D+i (Artículos 62 a 64) así como por financiación de proyecto de I+D+i (Artículo 64bis) de las AIEs a sus socios en el supuesto en el que las aportaciones de estos últimos deban calificarse como *instrumentos de patrimonio con características especiales* conforme a los criterios contables.

Lo anterior resulta de aplicación con independencia de la normativa del IS que le resulte de aplicación a la AIE.

Aplicación del régimen de consolidación fiscal (Artículo 88)

Se establece que la opción por la aplicación del régimen de consolidación fiscal se ha de realizar mediante la presentación de una declaración censal (hasta ahora la norma del IS únicamente señalaba la obligación de presentar dicha declaración para la renuncia a la aplicación de este régimen).

Periodo impositivo (Artículo 117.3)

La norma del IS regula en el apartado tercero del artículo de referencia que (i) cuando se produzca la modificación del tipo de gravamen del obligado tributario, bien como consecuencia de la transformación jurídica de la sociedad (supuesto de conclusión del periodo impositivo) así como en otros supuestos que resulte de aplicación la modificación del tipo impositivo (por ejemplo, aplicación del régimen de sociedades patrimoniales o perder la naturaleza de Microempresa o Pequeña empresa a los efectos del IS) y (ii) se produzca posteriormente una renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación jurídica o de la modificación del tipo de gravamen, esta última se entenderá generada de forma lineal durante el tiempo de tenencia del citado elemento aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma jurídica originaria o el tipo impositivo.

Adicionalmente, como consecuencia de lo anterior, se procede a modificar el segundo párrafo del citado apartado tercero señalando que “este tipo de gravamen y régimen tributario que hubiera correspondido” será el que se encuentre **vigente en el momento en que se efectuó la transmisión**.

¹² En el sentido del Artículo 42 del Código de Comercio.

¹³ AIEs.

Opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación (Artículo 128.2)

Al igual en el IRPF, una de las modificaciones más relevantes es la modificación del controvertido régimen de opciones que ha de ejercitarse en el momento de presentación de la autoliquidación correspondiente.

En este sentido, se procede a eliminar el segundo párrafo del apartado dos del artículo de referencia, el cual recogía una serie de opciones que no podían modificarse con posterioridad a la finalización del plazo voluntario de presentación de la declaración, y ello aunque no hubiera habido requerimiento previo por parte de la Administración.

Es por ello, que para los **ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2019** a partir de la finalización del citado plazo voluntario **se podrán modificar las siguientes opciones o bien optar por ellas** en el supuesto de que no se hubiera presentado la autoliquidación en el plazo ordinario, siempre que no hubiera existido requerimiento previo por parte de la Administración tributaria¹⁴:

- e) La reducción de la base imponible de importes correspondientes al fondo de comercio financiero regulado en el artículo 24.
- f) La reducción de la base imponible de importes correspondientes al fondo de comercio regulada en el artículo 25.
- j) La deducción incrementada por gastos derivados de la utilización de medios de transporte regulada en el cuarto párrafo de la letra a) del apartado 3 del artículo 31.
- k) La aplicación por parte de las microempresas de la opción regulada en el apartado 4 del artículo 32 (Reducción de la Base Imponible).
- l) La reducción por utilización de la propiedad intelectual o industrial de la propia empresa regulada en el apartado 5 del artículo 32.
- o) Las correcciones en materia de aplicación del resultado reguladas en el Capítulo V del Título IV (Reservas contempladas en los artículos 51, 52 y 53)
- r) La deducción de impuestos extranjeros regulada en el apartado 5 del artículo 60.
- s) Las deducciones reguladas en el Capítulo III del Título V (deducciones con límite de cuota del 35% o del 70%).
- t) El diferimiento del pago de la cuota correspondiente en los supuestos a los que se refieren las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 102.
- u) La renuncia al régimen de diferimiento a que hace referencia el apartado 2 del artículo 102.
- v) Las deducciones reguladas en la disposición adicional decimoquinta (Incentivos para el fomento de la cultura).

¹⁴ Al igual que para el IRPF, el legislador se remite respecto al “concepto de requerimiento previo” al artículo 21.1, párrafo segundo, de la Norma Foral General tributaria.

Pago fraccionado (artículo 130 bis)

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2019 se establece que las sociedades patrimoniales así como las entidades parcialmente exentas **no estarán obligadas a efectuar el pago fraccionado**¹⁵ en la medida que cumplan los requisitos cuantitativos (letras b) y c)) exigidos para tener la consideración de microempresa o pequeña empresa, esto es, requisitos del valor del activo o volumen de operaciones y promedio de la plantilla.

Y por otro lado, en línea con la matización efectuada en el precepto de la AIEs, se establece que las UTEs¹⁶ y las AIEs únicamente están obligados a presentar el pago fraccionado por la base imponible correspondiente a los socios o las socias no residentes.

Otras modificaciones

Se da nueva redacción a determinados preceptos, por ejemplo, en materia del ámbito subjetivo de aplicación del impuesto y de inspección, como consecuencia de la modificación efectuada en el ejercicio 2018 del Concierto Económico¹⁷.

Asimismo, también se realizan diversas matizaciones y actualizaciones relativas a la información país por país¹⁸ (Artículo 43.10), obligación de información para grupos multinacionales.

4. Régimen fiscal de Cooperativas

Con efectos para periodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2019

En línea con la modificación del régimen de opciones efectuado en el IRPF y en el IS, se modifica en el mismo sentido el último párrafo del apartado dos del artículo 27 de la Norma Foral del régimen fiscal de cooperativas relativa a la deducción del 50% de la cuota prevista para las cooperativas especialmente protegidas.

¹⁵ Entendemos que aquellas sociedades patrimoniales y/o entidades parcialmente exentas que cumplan los citados umbrales y hubieran efectuado el pago a cuenta el pasado mes de octubre de 2019, podrán instar ante la Hacienda Foral de Álava la devolución del importe ingresado indebidamente.

¹⁶ Uniones Temporales de Empresas.

¹⁷ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

¹⁸ Country by country report.