

Instrucción 4/2023, de 29 de junio, de la Dirección General de Hacienda, relativa a los regímenes especiales e incentivos dirigidos a la atracción del talento y el fomento del emprendimiento.

La Diputación Foral de Bizkaia lleva desarrollando una estrategia en los últimos años para convertir al Territorio Histórico de Bizkaia en un referente internacional en materia de emprendimiento, creación de empresas de base tecnológica, atracción de talento y desarrollo de la actividad productiva, como elemento nuclear de una política de crecimiento económico inteligente, sostenible e integrador que garantice un mayor nivel de empleo de mayor calidad, así como un nivel de actividad económica que permita el sostenimiento en el medio y largo plazo de los servicios públicos que constituyen un pilar fundamental de nuestro Estado de Bienestar.

Dentro de esa estrategia se han desarrollado medidas para fomentar la creación de nuevas empresas de alto potencial de crecimiento, el desarrollo de una cultura de emprendimiento y generación de actividad económica de calidad, el reforzamiento de las capacidades financieras y la inversión y la atracción de talento de personal de alta cualificación y formación que pueda suponer un elemento diferencial para el desarrollo de nuestra economía.

En el ámbito fiscal esta estrategia ha derivado en la regulación de determinados regímenes especiales en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque con efectos en el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; así como una serie de incentivos al emprendimiento y la inversión en actividades relacionadas con la creación y desarrollo del talento, dando lugar a la aprobación de lo que podríamos denominar como un estatuto fiscal del emprendimiento en el Territorio Histórico de Bizkaia, que recoge muchos elementos que resulta conveniente sean aclarados vía instrucción de esta Dirección General de Hacienda.

En esta instrucción además se analizan determinadas medidas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades dirigidas, igualmente a la promoción del emprendimiento contenidas en la Norma Foral 6/2021, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas para el impulso de la reactivación económica, para la incentivación de la aplicación voluntaria del sistema BATUZ y otras modificaciones tributarias, así como determinados ajustes derivados de la Norma Foral 8/2022, de 20 julio, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias.

1. Régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas.

En primer lugar, debe indicarse que este régimen especial tiene como punto de partida el desplazamiento, con traslado de la residencia fiscal a Bizkaia, de una persona no residente, fruto de los trabajos especialmente cualificados a desarrollar dentro del territorio español. Se trata personas físicas que pasan de ser no residentes, que tributarían por las rentas obtenidas en Bizkaia por obligación real, a residentes fiscales, obligados a tributar por obligación personal, por tanto, en principio por la totalidad de las rentas obtenidas independientemente de su localización, sin perjuicio precisamente de las exenciones que se regulan y de la aplicación del convenio de doble imposición que pueda resultar aplicable.

Es relevante señalar que la definición de trabajos especialmente cualificados ha sido recientemente ampliada por la Norma Foral 6/2021, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas para el impulso de la reactivación económica, para la incentivación de la aplicación voluntaria del sistema BATUZ y otras



modificaciones tributarias, y la duración también ha sido mejorada pasando de seis a once años.

Al amparo de este régimen especial se permite computar como exentas un 30 por 100 de las rentas derivadas de los trabajos especialmente cualificados, y deducir, hasta un límite del 20 por 100 de las rentas derivadas de los trabajos cualificados, una serie de gastos reglamentariamente establecidos que se consideran ligados al desplazamiento. Asimismo, el régimen especial regula la exención de las rentas derivadas de elementos patrimoniales situados en el extranjero (si ya han sido efectivamente sometidos a tributación). Respecto de estos bienes situados en el extranjero se regulan asimismo incentivos en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, y no solo para la persona desplazada sino también para su cónyuge o pareja de hecho y para los miembros de la unidad familiar (tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el del Patrimonio).

El régimen especial no sólo comprende a los trabajadores por cuenta ajena sino también desde el 1 de enero de 2022 a trabajadores por cuenta propia. Así, la modificación del artículo 56.bis de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, operada por el artículo 1.Tres de la Norma Foral 6/2021, de 13 diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2022, implica la ampliación del ámbito subjetivo de aplicación del régimen mediante la inclusión de personas trabajadoras por cuenta propia.

La regulación del régimen se contiene en el artículo 56.bis de la Norma Foral 13/2013, de 5 diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su desarrollo reglamentario en los artículos 1 a 3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por medio del Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril, de la Diputación Foral de Bizkaia.

1.1. Adquisición de residencia fiscal, concretamente en Bizkaia, por un no residente.

El primer párrafo del artículo 56.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Norma Foral del Impuesto" en este apartado 1) establece que:

"1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar de acuerdo con el régimen especial previsto en este artículo (...)".

Entre los requisitos para cogerse al régimen especial de personas trabajadoras desplazadas se incluye, en la letra b) del artículo 56.bis.1 de la Norma Foral del Impuesto, además:

"b) Que no hayan sido residentes fiscales en España durante los 5 años anteriores a aquél en el que adquieran la residencia fiscal como consecuencia de su desplazamiento a territorio español. En todo caso, será necesario que se haya permanecido en el extranjero durante un periodo mínimo de 5 años, contado de fecha a fecha".

1.1.1. Adquisición de residencia fiscal en España.

Con lo que, la aplicación del régimen especial exige que se trate de personas físicas no residentes fiscales en España durante los cinco años anteriores al año en que adquieran su residencia fiscal como consecuencia de su desplazamiento a territorio español.



Al respecto conviene recordar que la residencia fiscal en el ordenamiento interno se determina para todo el año natural. Por ello, será necesario establecer el año en que se adquiere la residencia fiscal y analizar cinco años hacia atrás si la persona contribuyente fue o no residente fiscal en España en cada uno de esos años (determinando en esos cinco años, de nuevo, la residencia fiscal por años naturales completos).

Además, con el objetivo de equiparar a las distintas personas contribuyentes independientemente de la fecha de su entrada en territorio español, será necesario que se haya permanecido en el extranjero durante un periodo mínimo de cinco años, contado de fecha a fecha.

A estos efectos no perjudican las entradas en territorio español que no tengan consecuencias para la adquisición de la residencia fiscal. Es el caso, por ejemplo, de eventuales vacaciones o viajes con motivos laborales en los años anteriores a la entrada y adquisición de la residencia fiscal en España con el objeto de disfrutar del régimen especial.

La fijación de la residencia fiscal se determina en Bizkaia conforme al artículo 6 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, conforme a cualquiera de los criterios allí expuestos:

1. Permanencia durante más de 183 días en el año natural. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.
2. Núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.
3. Aplicando la presunción familiar, ya que se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En los supuestos de doble residencia, en España y en otro país, para determinar la residencia fiscal habrá que acudir a las reglas de desempate del eventual convenio de doble imposición con el otro país y las reglas de desempate que allí se regulen.

1.1.2. Residencia fiscal en Bizkaia.

La adquisición de la residencia fiscal concretamente en Bizkaia también constituye requisito para poder aplicar el régimen especial ya que se trata, precisamente, de aplicar una normativa, el artículo 56.bis de la Norma Foral del Impuesto (y su desarrollo reglamentario), que deriva de ser residente fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia.

Una vez determinada la residencia fiscal en España, la residencia en Bizkaia viene determinada por el artículo 3 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se ocupa de la residencia fiscal en Bizkaia por oposición al resto de territorios forales o al territorio de régimen común, conforme a las reglas derivadas del Concierto Económico, en este caso reglas de aplicación sucesiva, de modo que se aplica con preferencia la regla anterior sobre la posterior; 1) permanencia, 2) principal centro



de intereses, 3) última residencia declarada a efectos de este Impuesto.

El primer y principal criterio de residencia fiscal en Bizkaia es el de mayor número de días o permanencia, y así una persona es residente en Bizkaia, cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Bizkaia sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco.

Las personas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, pero que tengan su núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos en España, se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos, concretamente en Bizkaia cuando sea este territorio el de dicho núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

1.1.3. Otras residencias fiscales forales o en territorio común previas a la adquisición de la residencia en Bizkaia.

No impide aplicar el régimen especial que el traslado que deviene en la adquisición de la residencia fiscal en España lo sea en primer lugar a un territorio distinto de Bizkaia, siempre y cuando se cumplan los correspondientes requisitos del régimen especial. Es decir, siempre y cuando con motivo del desplazamiento inicial a territorio español, y de haberse producido este directamente a Bizkaia, se hubiera podido acoger al régimen especial del artículo 56.bis de la Norma Foral del Impuesto, por cumplirse los requisitos vigentes actualmente.

El plazo máximo de duración del régimen especial, de once años, se computa desde la adquisición de la residencia en territorio español (no desde que se adquiere residencia fiscal en Bizkaia).

1.2. Duración del régimen especial y carácter de la opción.

1.2.1. Duración del régimen especial.

El primer párrafo del artículo 56.bis de la Norma Foral del Impuesto establece el ámbito temporal del régimen especial para personas trabajadoras desplazadas:

"(...) durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los diez períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos y con los requisitos y condiciones que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones".

Por ello, las personas contribuyentes podrán optar por tributar de acuerdo con el régimen especial durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los diez períodos impositivos siguientes, once años, por tanto, siempre y cuando cumplan en cada año los requisitos regulados y decidan optar por el régimen.



1.2.2. Opción en plazo de declaración y carácter anual de la opción.

Conforme dispone el apartado 5 del artículo 56.bis:

"5. A efectos de lo establecido en el artículo 105 de esta Norma Foral, la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior tendrá la consideración de opción a ejercitar con la presentación de la declaración. La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto".

De modo que la opción por el régimen especial se ejercita en el periodo de declaración y no puede ser modificada con posterioridad una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto.

La falta de comunicación al pagador de la opción para la disminución del tipo de retención regulada en el artículo 87.5.a) del Reglamento del Impuesto, no impide el propio régimen siempre que se ejercite la opción en plazo de declaración.

El artículo 3 del Reglamento del Impuesto, en la redacción fruto del Decreto Foral 43/2022, de 12 de abril, de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el que se desarrollan determinadas medidas tributarias de impulso de la actividad económica, regula que:

"Los y las contribuyentes cuyo cambio de residencia a territorio español se produzca a partir del 1 de enero de 2022 podrán optar por la aplicación del régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas, a que se refiere el artículo 56.bis de la Norma Foral del Impuesto, en cualquiera de los periodos impositivos a los que se refiere su apartado 1. No obstante, aquellas personas contribuyentes que no opten por aplicar el régimen especial en el año en el que se produzca el cambio de residencia a territorio español, pero lo hagan con posterioridad, únicamente podrán aplicarlo durante los periodos impositivos que resten hasta completar el plazo de los 10 periodos impositivos siguientes a aquel en el que se produjo el cambio de residencia a territorio español que les habilitó para aplicar el régimen especial. A efectos de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, y según lo previsto en el artículo 105 de la Norma Foral del Impuesto, el o la contribuyente deberá ejercitar la opción por la aplicación del régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas al presentar la declaración correspondiente a cada uno de los ejercicios en los que desee aplicarlo, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 77 de este Reglamento".

Con lo que, de acuerdo con este artículo 3 del Reglamento del Impuesto:

- 1) La opción por la aplicación del régimen especial se ha de ejercitar al presentar la declaración correspondiente a cada uno de los ejercicios en los que se desee aplicar, de modo que constituye una opción anual a ejercitar en cada plazo de declaración.
- 2) Los y las contribuyentes cuyo cambio de residencia a territorio español se produzca a partir del 1 de enero de 2022 podrán optar por la aplicación del régimen especial en cualquiera de los periodos impositivos dentro de los once años de duración máxima del régimen; es decir, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los diez periodos impositivos siguientes.
- 3) No obstante, aquellas personas contribuyentes que no opten por aplicar el régimen especial en el año en el que se produzca el cambio de residencia a territorio español, pero lo hagan con posterioridad, únicamente podrán aplicarlo durante los periodos impositivos que resten hasta completar el plazo de los diez periodos



impositivos siguientes a aquel en el que se produjo el cambio de residencia a territorio español que les habilitó para aplicar el régimen especial. En todo caso, los años en que no se opte por el régimen no alargan el ámbito temporal máximo, de once años de duración.

Por tanto, por un lado, la no opción por el régimen en el primer año de residencia no impide optar en los años posteriores y, por otro lado, optar en el primer año de residencia no implica obligación dentro del régimen especial para años posteriores.

1.2.3. Modalidad directa simplificada.

El apartado 4 del artículo 56.bis de la Norma Foral del Impuesto establece que no pueden: *"acogerse a la modalidad simplificada del método de estimación directa para la determinación de los rendimientos de las actividades económicas correspondiente"* aquellas personas que hayan optado por el régimen especial.

Puesto que el artículo 56.bis, apartado 4, de la Norma Foral del Impuesto, excluye la modalidad simplificada del método de estimación directa si se opta por el régimen especial en el plazo de declaración cabe concluir que la opción por el régimen especial excluye la previa opción por la modalidad simplificada del método de estimación directa.

1.3. Desplazamiento ligado a trabajos especialmente cualificados y en determinados ámbitos.

1.3.1. Relación de causalidad entre desplazamiento y trabajos cualificados.

Se establece como requisito en la letra) del artículo 56.bis.1 de la Norma Foral que:

"a) Que el desplazamiento a territorio español se produzca para el desempeño de trabajos especialmente cualificados, relacionados, directa y principalmente, con actividades de investigación y desarrollo, científicas, de carácter técnico o financiero, de organización, gerencia, control económico-financiero o comerciales".

Por tanto, como norma general, desplazamientos que no tengan su origen en el desempeño de estos trabajos no cualificará para el régimen especial. Lo anterior admite matizaciones, así, por ejemplo; 1) la disposición transitoria única del Decreto Foral 43/2022, de 12 de abril, que también se analiza en esta misma Instrucción permite la opción para personas contribuyentes que adquirieron residencia fiscal con motivo de desplazamientos ligados a trabajos que en aquel momento no eran cualificados por la normativa vigente como cualificados pero sí con la reforma del régimen, 2) se regulan incentivos para la unidad familiar de la persona trabajadora desplazada.

En el ámbito de los rendimientos del trabajo personal, se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con una persona empleadora en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por ésta y exista una carta de desplazamiento, y el o la contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

En buena lógica, en el ámbito de los rendimientos de actividades económicas cuando se inicie o traslade una actividad económica que cumpla con ser especialmente cualificada.



No perjudica a la existencia de esta relación de causalidad que los trabajos se presten en modalidad de teletrabajo o a distancia, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos del régimen, particularmente en el marco de las relaciones que derivan en rendimientos del trabajo personal que los servicios se presten para una empresa o entidad residente o un establecimiento permanente (en los términos que luego se analizan en el apartado 1.5).

El desplazamiento a territorio español se debe producir como consecuencia de un contrato de trabajo, o del traslado o inicio de una actividad, en su caso, que cumpla con todos los requisitos regulados (al margen de que se opte o no por la aplicación del régimen especial). El incumplimiento de cualquiera de los requisitos implicará la imposibilidad de opción en cualquiera de los teóricos once años de duración máxima. Por lo tanto, si las condiciones (de contrato o de actividad) en las que se produce el desplazamiento a territorio español no cumplen los requisitos actualmente previstos en el artículo 56 bis de la Norma Foral del Impuesto y en su desarrollo reglamentario, no podrá aplicarse dicho régimen especial, aunque, posteriormente, se firme (o modifique) un contrato de trabajo o se inicie una actividad que sí que los cumpla.

1.3.2. Dedicación directa y principal a trabajos especialmente cualificados.

Para la aplicación del régimen especial, las personas contribuyentes deberán dedicarse "directa y principalmente" a determinadas labores en la empresa y ello ha de corresponderse con una categoría profesional comprendida en el grupo de cotización 1 del régimen general de la Seguridad Social, y en defecto de aplicación de dicho régimen con labores equivalentes a dichas categorías profesionales.

Por "directa y principalmente" en concreto, se entiende que al menos, en un 85 por 100 del tiempo de trabajo o del desarrollo de su actividad lo sea a una o varias de las siguientes actividades: a) de investigación y desarrollo, b) científicas y de carácter técnico, c) de carácter financiero, d) de organización, e) de gerencia, f) de control económico-financiero y g) comerciales.

Las labores a realizar, así como el cumplimiento del porcentaje del 85 por 100 deberá analizarse en cada año, sin que incumplir este requisito en un ejercicio implique la pérdida a futuro para otros ejercicios en que se cumpla, si bien el año de incumplimiento se tiene en cuenta en todo caso a efectos de computar el plazo máximo de duración del régimen.

En términos generales, cuando los trabajos se desarrollan por cuenta propia el análisis de si se cumple con el 85 por 100 de trabajos cualificados atiende a las labores efectivamente realizadas, con lo que cabe cumplir atendiendo a la propia naturaleza o labores llevadas a cabo en la propia empresa, pero también considerando los servicios prestados a los clientes destinatarios de la actividad de la empresa.

1.3.3. Actividades que cualifican para el régimen: Trabajos relacionados, directa y principalmente, con actividades de investigación y desarrollo, científicas, de carácter técnico o financiero, de organización, gerencia, control económico-financiero o comerciales.

1) Tienen el carácter de actividades de investigación y desarrollo las que se ajusten a lo dispuesto en el artículo 62.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.



La remisión de las actividades que cualifican es al tipo de actividad con que se relacionan las labores de la persona desplazada no constituyendo un requisito que la entidad para la que se prestan los servicios genere la deducción del artículo 62 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, lo cual además resulta coherente con que la remisión lo sea al apartado 2 del artículo 62 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (y no al artículo 62 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades al completo). Así, por ejemplo, no es necesario que se trate de investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

De modo que se considerará investigación y desarrollo:

a) La investigación básica o la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico, desvinculada de fines comerciales o industriales.

b) La investigación aplicada o la indagación original y planificada que persiga la obtención de nuevos conocimientos con el propósito de que los mismos puedan ser utilizados en el desarrollo de nuevos productos, procesos o servicios, o en la mejora significativa de los ya existentes.

c) El desarrollo experimental o la materialización de los resultados de la investigación aplicada en un plan, esquema o diseño de nuevos productos, procesos o servicios, o su mejora significativa, así como la creación de prototipos no comercializables y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

d) La concepción, creación, combinación y configuración de *software* avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos de negocio o servicios nuevos o mejorados sustancialmente; siempre que suponga un progreso científico o tecnológico significativo y su objetivo sea resolver una incertidumbre científica o técnica en el campo de la informática y ciencias de la computación. Se asimilará a este concepto el *software* destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro.

En caso de que el progreso y la contribución al conocimiento sea en otros campos de la ciencia y la tecnología, el *software* podrá formar parte de las actividades de investigación básica, investigación aplicada o desarrollo experimental, según el caso, en los términos definidos en el presente artículo. Quedan excluidos del concepto *software* avanzado:

1. Los nuevos usos de *software* sin que exista un progreso científico o tecnológico significativo y una contribución al conocimiento.

2. Las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del «software» o sus actualizaciones.

A estos efectos, habrá que tener en cuenta igualmente las exclusiones al concepto de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que hace el artículo 64 de la misma Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

2) Actividades científicas y de carácter técnico.



2.1) Aquellas que se ajusten a lo dispuesto en el artículo 63.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, que regula qué se entienden por actividades de innovación tecnológica.

La remisión es al tipo de actividad con que se relacionan las labores de la persona desplazada no constituyendo un requisito que la entidad para la que se prestan los servicios genere la deducción del artículo 63 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, lo cual además resulta coherente con que la remisión lo sea al apartado 2, en particular, del artículo 63 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Es innovación tecnológica aquel avance tecnológico que permite la introducción en el mercado de nuevos o mejorados bienes o servicios, o la implantación de nuevos o mejorados procesos de negocio en la empresa para contribuir a su mejora competitiva.

A estos efectos, se considerarán nuevos o mejorados aquellos bienes, servicios o procesos de negocio cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran significativamente de las existentes con anterioridad como consecuencia de la utilización de nuevas tecnologías o debido a nuevas utilizaciones o combinaciones de tecnologías ya existentes, en los términos que reglamentariamente se establezca.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plan, esquema o diseño, así como la elaboración de estudios de viabilidad y la creación de prototipos y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, y los muestrarios textiles, incluso los que puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por Universidades, Organismos Públicos de investigación o Centros Tecnológicos y Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2093/2008, de 19 de diciembre, por el que se regulan los Centros Tecnológicos y los Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica de ámbito estatal y se crea el Registro de tales Centros, y por Entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología regulada en el Decreto 221/2002, de 1 de octubre, por el que se actualizan las bases de regulación de la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación, con independencia de los resultados en que culminen.

A estos efectos, habrá que tener en cuenta igualmente las exclusiones al concepto de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que hace el artículo 64 de la misma Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

2.2) Aquellas relacionadas con proyectos dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental que tengan como objeto alguno de los indicados en las letras a?) a e?) del artículo 65.2.b) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

La remisión es al tipo de actividad con que se relacionan las labores de la persona desplazada no constituyendo un requisito que la entidad para la que se prestan los servicios genere la deducción del artículo 65 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, lo cual además resulta coherente con que la remisión lo sea a las letras a?) a e?) del artículo 65.2.b) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Se trata de proyectos que tengan como objeto alguno o algunos de los que se indican seguidamente, dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental: a) Minimización, reutilización y valorización de residuos. b) Movilidad y Transporte sostenible. c) Regeneración medioambiental de espacios



naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias. d) Minimización del consumo de agua y su depuración. e) Empleo de energías renovables y eficiencia energética.

El artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades precisa los conceptos anteriores.

2.3) Aquellas que se presten para entidades que se consideren "empresas innovadoras", por cumplir los requisitos establecidos en el artículo 2. 80.a) del Reglamento (UE) número 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, relacionados con el desarrollo de los productos, servicios y procesos referidos en dicho apartado.

En el caso de los servicios prestados para empresas innovadoras los trabajos que cualifican, para acreditar que se trate de trabajos relacionados, directa y principalmente, con actividades de carácter técnico o científico en este caso, son cualesquiera prestados a estas entidades.

Si bien deberá lógicamente cumplirse que sean trabajos que se correspondan con una categoría profesional comprendida el grupo de cotización 1 del régimen general de la Seguridad Social, y en defecto de aplicación de dicho régimen general con labores equivalentes a dichas categorías profesionales.

Conforme al artículo 2.80.a) del Reglamento (UE) 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014 es "empresa innovadora" toda empresa:

a) que pueda demostrar, mediante una evaluación realizada por un experto externo, que desarrollará, en un futuro previsible, productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente en comparación con el estado de la técnica en su sector y que lleven implícito un riesgo de fracaso tecnológico o industrial, o

b) cuyos costes de investigación y desarrollo representen un mínimo del 10 por 100 del total de sus costes de explotación durante al menos uno de los tres años previos a la concesión de la ayuda o, si se trata de una empresa nueva sin historial financiero, según la auditoría del ejercicio fiscal en curso, de conformidad con la certificación de un auditor externo.

De tal manera que se cumplirá con este apartado 2.3) si el desplazamiento se produce para prestar servicios a entidades que cumpla con estas letras a) o b) (que en el caso de la letra b) puede referirse al menos uno de los tres años previos a la aplicación del régimen especial derivado del artículo 56.bis). El hecho de que la entidad, en ejercicios siguientes, pueda dejar de tener la consideración de empresas innovadora, no impedirá que la persona física desplazada pueda continuar aplicando el régimen especial durante los once años (1 más 10) señalados.

2.4) Aquellas que se presten para entidades que cumplan con la finalidad de promoción empresarial y reforzamiento de la actividad productiva a que se refiere la letra c) del artículo 53.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. En particular, se entenderá que cumplen dicha finalidad las empresas que implementen proyectos empresariales relevantes que supongan el desarrollo de nuevas actividades, productos o mercados, la ampliación o consolidación de otros existentes o la creación de empleos estables.

A estos efectos, la entidad para la que preste servicios la persona trabajadora deberá justificar el cumplimiento de la finalidad de promoción empresarial y reforzamiento de la actividad productiva resultante de su actividad.



Se cumplirá con este apartado 2.4) si el desplazamiento se produce para prestar servicios a una entidad que, al producirse el desplazamiento, cumpla los requisitos a los que se refiere la letra c) del artículo 53.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Sí que deberá, lógicamente, cumplirse que sean trabajos que se correspondan con una categoría profesional comprendida en el grupo de cotización 1 del régimen general de la Seguridad Social, y en defecto de aplicación de dicho régimen general con labores equivalentes a dichas categorías profesionales.

Conforme a la referencia al artículo 53.2.c) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, las empresas en que la persona contribuyente realiza los trabajos han de cumplir los siguientes requisitos:

1. Que cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, de forma que deberá llevar a cabo actividades empresariales y resultar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades.
2. Que no coticen en un mercado secundario organizado.
3. Que implementen proyectos empresariales relevantes que supongan el desarrollo de nuevas actividades, productos o mercados, la ampliación o consolidación de otros existentes o la creación de empleos estables, que encuentren dificultades, derivadas de la magnitud, la novedad o el riesgo de las inversiones a acometer, en el acceso a los mercados de capitales.
4. Que cumplan los requisitos establecidos en las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, esto es: Que lleven a cabo una explotación económica (definida en términos del artículo 13., apartado 4, de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades) y que el promedio de su plantilla no alcance las 250 personas empleadas.

Y, en resumen, que la toma de participación por un posible inversor en la empresa para la cual viene a trabajar la persona desplazada, sea susceptible de generar en aquel (en el inversor) derecho al incentivo por la vía del artículo 53.2.c) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

De tal manera que, como se indicaba más arriba, se cumplirá con este apartado 2.4) si el desplazamiento se produce para prestar servicios a entidades respecto de las cuales, al producirse el desplazamiento, un hipotético inversor pudiera generar derecho al incentivo del artículo 53.2.c) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (como consecuencia de su inversión en ella). El hecho de que la entidad, en ejercicios siguientes, pueda dejar de cumplir los requisitos del artículo 53.2.c) señalados, no impedirá que la persona física desplazada pueda continuar aplicando el régimen especial durante los once años (1 más 10) señalados.

2.5) Aquellas que se presten para entidades que se encuentren en la etapa inicial de desarrollo de un nuevo proyecto empresarial o en su fase de desarrollo, siempre que se trate de microempresas y pequeñas y medianas empresas con alto potencial de crecimiento.

En el caso de los servicios prestados a estas empresas los trabajos que cualifican para acreditar que se trate de trabajos relacionados, directa y principalmente, con actividades de carácter técnico o científico en este caso, son cualesquiera prestados a estas entidades.



Si bien deberá lógicamente cumplirse que sean trabajos que se correspondan con una categoría profesional comprendida el grupo de cotización 1 del régimen general de la Seguridad Social, y en defecto de aplicación de dicho régimen general con labores equivalentes a dichas categorías profesionales.

En el ámbito de los rendimientos sobre actividades económicas este requisito cabe cumplirlo también cuando el propio empresario individual cumpla con encontrarse en la etapa inicial de desarrollo de un nuevo proyecto empresarial o en su fase de desarrollo, siempre que se trate de microempresas y pequeñas y medianas empresas con alto potencial de crecimiento.

Se entiende cumplido este apartado 2.5) si el desplazamiento se produce para prestar servicios a entidades que, al producirse el desplazamiento, se encuentren en la etapa inicial de desarrollo de un nuevo proyecto empresarial o en su fase de desarrollo, siempre que se trate de microempresas y pequeñas y medianas empresas con alto potencial de crecimiento. El hecho de que la entidad, en ejercicios siguientes, pueda dejar de cumplir las condiciones señaladas, no impedirá que la persona física desplazada pueda continuar aplicando el régimen especial durante los once años (1 más 10) señalados.

3) En relación con las actividades de carácter financiero, se entenderán incluidos los trabajos prestados para entidades financieras o aquellos trabajos en el área financiera prestados para todo tipo de entidades, siempre que en ambos casos dichas entidades hayan publicado un informe de sostenibilidad o estado de gestión no financiera y éste haya sido objeto de verificación por parte de un experto independiente.

Al facilitar esta información, las empresas deben basarse en marcos nacionales, marcos de la Unión Europea, o en marcos internacionales tales como el Pacto Mundial de las Naciones Unidas, los Principios Rectores sobre las empresas y los derechos humanos que ponen en práctica el marco de las Naciones Unidas para «proteger, respetar y remediar», las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para Empresas Multinacionales, la norma (ISO) 26000 de la Organización Internacional de Normalización, la Declaración tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política social de la Organización Internacional del Trabajo, la Iniciativa Mundial de Presentación de Informes de Sostenibilidad del GRI (*GRI Sustainability Reporting Standards*), u otros marcos internacionales reconocidos.

El mencionado informe de sostenibilidad o estado de gestión no financiera deberá publicarse en cada uno de los años en los que el régimen al que se refiere este artículo sea de aplicación por la persona contribuyente.

En cuanto a las actividades financieras, deberán estar relacionadas directa y principalmente con el área financiera, independientemente del departamento o sección donde desarrollen su trabajo.

Por ello, un empleo en un departamento financiero de la entidad pero que no implique tareas estrictamente relacionadas con el área financiera no cumpliría para poder acogerse al régimen especial. *Sensu contrario*, un empleo que implique funciones de tipo financiero pero que esté adscrito a un departamento que no sea el financiero sí tendría derecho a la aplicación del régimen especial.

Entre otras, son tareas financieras, las relacionadas con: la toma de decisiones financieras, contabilidad, análisis financiero, obtención de financiación, realización de inversiones, preparación y coordinación de los presupuestos, captación de recursos procedentes del mercado financiero, configuración de las condiciones financieras de compra y venta, así como de la política de cobros y pagos y de las relaciones financieras con terceros, política de dividendos y autofinanciación etc.



4) Desde el 1 de enero de 2022 se incluyen como actividades que califican: las de organización, gerencia, control económico-financiero o comerciales. Estas actividades no han sido desarrolladas reglamentariamente.

En el caso de las actividades organizacionales, de control económico-financiero, de gerencia y comerciales, por motivos de coherencia, cumplirán las actividades que impliquen desde dirección estratégica hasta operativa, pero no cualquier actividad comercial u organizativa.

Cabe indicar que la Dirección General de Hacienda considerara válidos los trabajos realizados en estos campos siempre que se traten de trabajos cualificados que supongan una cierta dirección y control sobre dichas materias y sobre el resto de personal que las lleven a cabo. En definitiva, que se trate de trabajos de dirección y control de actividades de organización, de gerencia, de control económico-financiero o comerciales.

Las funciones de los administradores en su condición de tales, no ejecutivas, no se consideran gerenciales.

1.3.4. Naturaleza laboral o mercantil de la relación.

Hasta el 31 de diciembre de 2021 se exigía necesariamente que el desplazamiento se hubiera producido como consecuencia de un contrato de trabajo, así:

"c) (...) consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con una persona empleadora en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por ésta y exista una carta de desplazamiento, y el o la contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español".

Pero, además, desde el 1 de enero de 2022 el apartado 3 del artículo 56.bis introduce que:

"3. El régimen previsto en el presente artículo se aplicará con independencia del régimen que corresponda al empleado a efectos de la Seguridad Social, y cuando no se trate del régimen general, se estará a las funciones equivalentes a las correspondientes al citado régimen".

De donde se deduce que personas contribuyentes que obtienen rendimientos del trabajo personal pero no se encuentran en el régimen general de la Seguridad Social atendiendo a la propia legislación laboral (y de seguridad social) pueden también aplicar el incentivo desde el cambio normativo; por ejemplo quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Sería el caso, por ejemplo, de los "autónomos societarios".

No obstante, desde el 1 de enero de 2022 no solo se ha flexibilizado el régimen de seguridad social sino también el propio régimen de tributación de las personas trabajadoras desplazadas, en concreto se establece que:

"3. (...) A estos efectos, el régimen resultará aplicable a las personas emprendedoras a que se refiere el apartado 3 del artículo 56 quater de esta Norma Foral que ejerzan la actividad económica o que tengan acciones o participaciones en el capital de la entidad a través de la que la realicen, cuando la misma se lleve a cabo a través de una persona



jurídica. 4. El tratamiento tributario previsto en este artículo será también de aplicación a los y las contribuyentes que realicen actividades económicas por cuenta propia, incluidos aquellos a que se refiere el apartado 3 del artículo 56 quater de esta Norma Foral, o cuando los rendimientos que obtengan de las mismas tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas conforme a lo previsto en la presente Norma Foral, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo".

Con lo que es posible acogerse al régimen especial si el trabajo especialmente cualificado se desarrolla a través de una actividad por cuenta propia que derive en rendimientos sobre actividades económicas.

1.3.5. Categoría profesional.

Al margen de la naturaleza de los rendimientos obtenidos debe tratarse de trabajos especialmente cualificados, teniendo tal consideración aquellos realizados por personas trabajadoras con una categoría profesional comprendida en el Grupo de Cotización 1 del Régimen General de la Seguridad Social, conforme a lo dispuesto por la normativa vigente al efecto, relacionados, directa y principalmente, con las actividades que cualifican para el régimen. Si bien se adopta un punto de vista material (no formal) y el régimen especial se aplicará con independencia del régimen que corresponda al empleado a efectos de la Seguridad Social, y cuando no se trate del régimen general, se estará a las funciones equivalentes a las correspondientes al citado régimen.

Por ello en los supuestos a que se refieren los apartados 3 y 4 del artículo 56.bis de la Norma Foral del Impuesto, se entenderá cumplido el requisito a que se refiere este apartado cuando las personas contribuyentes realicen funciones que sean equivalentes a las de las categorías profesionales incluidas en el Grupo de Cotización 1 del Régimen General de la Seguridad Social.

A las personas contribuyentes desplazadas que desarrollan actividades económicas por cuenta propia se les excluye de cumplir con dos requisitos que atendiendo al modo en que llevan a cabo la actividad carecen de sentido:

- 1) La existencia de un contrato de trabajo tal y como se define en el apartado c) del artículo 56.bis.1 de la Norma Foral. Y con ello también se excluye el impedimento de que obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.
- 2) La necesidad de que los trabajos se presten para una empresa o entidad residente o un establecimiento permanente en España de una entidad no residente, tal y como se señala en el apartado e) del artículo 56.bis.1 de la Norma Foral (que se analiza a continuación para quienes obtienen rendimiento del trabajo personal).

No quedan excluidos de cumplir estos requisitos las personas a que se refiere el apartado 3 del artículo 54. quater de la Norma Foral del Impuesto y que sean calificadas como emprendedoras por tener acciones o participaciones en el capital social y obtengan rendimientos del trabajo personal.

1.4. Localización de los trabajos.

Para la aplicación del régimen especial los trabajos se deben realizar principal y efectivamente en España, concretamente se exige que:



"d) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos, tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con la letra c) del apartado 1 del artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no exceda del 15 por 100 de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural. Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el o la contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por 100.

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador o la trabajadora ha estado desplazada al extranjero".

Por tanto, para el cálculo de si los trabajos se realizan efectivamente en España se articulan dos vías; una primera ligada a las retribuciones específicas percibidas. Y una segunda atendiendo a los días de presencia física en España o en el extranjero.

Se indica que es indiferente que las rentas tengan o no la consideración de obtenidas en territorio español de acuerdo con la letra c) del apartado 1 del artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. De modo que se deduce que el criterio para determinar si los citados trabajos se prestan en España es el material; es decir, la presencia física en España para llevar a cabo las labores.

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador o la trabajadora ha estado desplazado al extranjero.

Por ello, a estos efectos, no se computan los días no laborables (festivos, fines de semana o períodos vacacionales) durante los que el trabajador o trabajadora permanezca en el extranjero por motivos particulares antes del inicio de los trabajos, o una vez finalizados los mismos, ni tampoco los períodos vacacionales de los que disfrute en el exterior. De ello deriva que en el numerador se incluyan los días de estancia en el extranjero con motivo de trabajos y servicios allí prestados y en el denominador los 365 días del año (salvo años bisiestos).

Este cálculo es independiente del que se realiza para determinar si los trabajos son directa y principalmente cualificados que exige que al menos en un 85 por 100 del tiempo de trabajo o del desarrollo de su actividad lo sea a una o varias de las siguientes actividades: a) de investigación y desarrollo, b) científicas y de carácter técnico, c) de carácter financiero, d) de organización, e) de gerencia, f) de control económico-financiero y g) comerciales. En concreto, este requisito sí que se verificará respecto del total de su trabajo, al margen de dónde se realice.

Las labores que se deben realizar en España para el cumplimiento del porcentaje del 85 o 70 por 100 deberá analizarse en cada año sin que incumplir este requisito en un ejercicio implique la pérdida a futuro para otros ejercicios en que se cumpla, si bien el año de incumplimiento se tiene en cuenta en todo caso a efectos de computar el plazo máximo de duración del régimen.



1.5. Trabajos prestados a entidades residentes o establecimiento en territorio español.

Constituye también requisito, si bien únicamente en el marco de los contratos de trabajo o rendimientos del trabajo personal, que:

"e) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. Se entenderá cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de una empresa o entidad residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. En el caso de que el desplazamiento se hubiera producido en el seno de un grupo de empresas, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y exclusivamente a estos efectos, será necesario que el trabajador o la trabajadora sea contratada por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador o empleadora".

No perjudica al cumplimiento de este requisito que los trabajos de las personas desplazadas generen valor en un tercero no residente o no establecido en España, por ejemplo, cuando el cliente de la empresa que contrata al trabajador o trabajadora es una empresa establecida en el extranjero y recibe los servicios o bienes en dicho país extranjero.

1.6. Especialidades en la determinación de la deuda tributaria.

Conforme indica en artículo 56.bis.2 de la Norma Foral del Impuesto quienes opten por el régimen especial determinarán la deuda tributaria de acuerdo con lo previsto en la Norma Foral, de modo que aplicarán el régimen general del IRPF con las especialidades reguladas en el régimen especial.

1.6.1. Exención parcial y gastos deducibles en la relación laboral o actividad económica definida.

De acuerdo con el apartado a) y b) del artículo 56.bis.2. de la Norma Foral:

"a) Estarán exentos el 30 por 100 de los rendimientos íntegros derivados de la relación laboral definida en el apartado 1 anterior. b) Una vez aplicada la exención a que se refiere la letra anterior, para la determinación del rendimiento neto de trabajo personal tendrán la consideración de gastos deducibles además de los previstos en el artículo 22 de esta Norma Foral aquellos otros que se originen como consecuencia del desplazamiento con el límite del 20 por ciento de los rendimientos íntegros obtenidos en el desempeño del citado puesto de trabajo. La aplicación de estos gastos, que se determinarán reglamentariamente, estará condicionada, en todo caso, a la justificación documental de los mismos".

Rendimientos íntegros derivados de la relación laboral definida.

La relación laboral definida es la regulada en el apartado 1 del artículo 56.bis de la Norma Foral del Impuesto (sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del mismo artículo).



Además, se entiende que incluye las eventuales indemnizaciones por despido, cese y similares (en su caso tras la aplicación de la exención con límites que se regula para las indemnizaciones por despido en el artículo 9, apartado 5, de la Norma Foral del Impuesto) y otras rentas asociadas a la terminación de la relación, como cláusulas de no competencia pueden derivar de la relación laboral definida.

Cabe señalar que obtener rendimientos exentos no impide aplicar el régimen especial, aunque puede influir en el cálculo de sus incentivos. En concreto, porque los rendimientos exentos no generarán derecho a exención parcial adicional del 30 por 100 o posibilidad de disminuir los rendimientos por causa de los gastos que se originen como consecuencia del desplazamiento con el límite del 20 por 100 de los rendimientos íntegros obtenidos en el desempeño del citado puesto de trabajo. Y en resumen no cabe que de este modo se integren en base imponible rendimientos negativos.

Concretamente, no hay imposibilidad de aplicar el artículo 9.17 de la Norma Foral del Impuesto, si bien ello no dará lugar a duplicar incentivos dado el cálculo señalado. La parte exenta por aplicación del artículo 9.17 de la Norma Foral no aplicará la exención parcial del 30 por 100 y no se considerará para el cálculo de los gastos hasta el 20 por 100.

Asimismo, se consideran incluidas dentro de los rendimientos derivados de la relación laboral definida los ingresos que provienen de expedientes de regulación temporal de empleo, por no existir extinción del contrato de trabajo.

El porcentaje de exención del 30 por 100 se aplica sobre los rendimientos íntegros derivados de la relación laboral definida. Del mismo modo, el límite del 20 por 100 para los gastos deducibles se calcula respecto del mismo rendimiento íntegro derivado de la relación laboral definida.

Aunque debe existir una relación de causalidad entre el desplazamiento y la relación laboral definida, o en su caso los rendimientos a que se refiere apartados 3 y 4 del artículo 56.bis, ello no impide cambios de empleo o actividad siempre y cuando exista continuidad y las interrupciones sean breves periodos de tiempo. No se daría esa continuidad, por ejemplo, en los casos en los que la persona se tome un periodo de tiempo "sabático".

Cuando se obtengan rendimientos sobre actividades económicas a los que proceda aplicar el artículo 56.bis de la Norma Foral la exención parcial del 30 por 100 y el cómputo de los gastos deducibles (hasta el 20 por 100 de los rendimientos) se calculará sobre el rendimiento neto, con aplicación de los artículos 25 y 27 de la repetida Norma Foral del Impuesto. Por ello, antes de aplicar los incentivos del régimen especial de personas trabajadoras desplazadas procede el cómputo de las ganancias y pérdidas patrimoniales y de la reducción por inicio de actividad (ambas, cuestiones reguladas en el artículo 25 de la Norma Foral).

Porcentajes inferiores al 100 por 100: Rendimientos irregulares.

Los rendimientos íntegros se calculan por aplicación del artículo 19 de la Norma Foral del Impuesto. Por ello, el rendimiento íntegro del trabajo está constituido, con carácter general, por la totalidad de los rendimientos, conforme regula el propio artículo 19 de la Norma Foral.

Se incluyen en el rendimiento íntegro las aportaciones empresariales a los distintos sistemas de previsión social voluntarias, incluso aun cuando fueran objeto de reducción en base imponible conforme a los artículos 70 a 72 de la Norma Foral del Impuesto.



Si bien, por un lado, no forman parte del incentivo del régimen los rendimientos exentos, pues quedan al margen de la base de cálculo de la exención parcial del 30 por 100 y de los gastos deducibles, como previamente se ha indicado.

Por otro lado, si resultan de aplicación los porcentajes de integración inferiores al 100 por 100 que se regulan en el artículo 19.2 de la Norma Foral, en primer lugar, procede aplicar el artículo 19, y los correspondientes porcentajes de integración inferiores al 100 por 100, y tras realizar dicha operación (sobre el importe resultante, por tanto) procede disminuir el 30 por 100 como exento en aplicación de la letra a) del artículo 56.bis 2.

Con lo que cabe señalar que si bien los artículos 19.2 y 56.bis de la Norma Foral son compatibles, la compatibilidad no se refiere a las mismas cantidades, ya que antes de aplicar el artículo 56.bis resulta aplicable el 19.2 que ya excluirá las reducciones derivadas de los porcentajes de integración inferiores al 100 por 100.

Los rendimientos íntegros incluyen los rendimientos dinerarios y los satisfechos en especie, incluso aun cuando sobre ellos proceda aplicar la letra b) del apartado 2 del artículo 56.bis de la Norma Foral.

El rendimiento íntegro incluye el ingreso a cuenta no repercutido a la persona contribuyente.

Gastos deducibles.

Una vez aplicada la exención del 30 por 100 de los rendimientos íntegros obtenidos en la relación laboral definida, para la determinación del rendimiento neto de trabajo personal tendrán la consideración de gastos deducibles además de los previstos en el artículo 22 de la Norma Foral aquellos otros que se originen como consecuencia del desplazamiento con el límite del 20 por 100 de los rendimientos íntegros obtenidos en el desempeño del citado puesto de trabajo (es decir, este límite se calcula sobre el mismo importe sobre el que se aplica la exención del 30 por 100, y no sobre el importe resultante tras su aplicación).

Tendrán la consideración de gastos deducibles originados como consecuencia del desplazamiento los que se detallan a continuación y que se encuentran previstos en el artículo 1.4 del Reglamento del Impuesto:

- "a) Gastos de viaje y mudanza necesarios para el establecimiento en Bizkaia del o de la contribuyente, así como de los miembros de su unidad familiar. Se entenderán incluidos en este apartado los gastos correspondientes a viajes realizados a su país de origen, con el límite de dos al año. A este respecto, el importe deducible será el que se corresponda con el precio del transporte utilizado para desplazarse desde Bizkaia hasta el citado país de origen.*
- b) Gastos derivados de la escolarización en Bizkaia de las y los descendientes del o de la contribuyente que le generen el derecho a aplicar la deducción establecida en el artículo 79 de la Norma Foral del Impuesto.*
- c) Gastos por cursos de euskera y/o castellano seguidos por el o la contribuyente u otro miembro de su unidad familiar.*
- d) Gastos por el arrendamiento de la que constituya la vivienda habitual del o de la contribuyente en Bizkaia, así como los gastos originados por la contratación de servicios o suministros vinculados a la misma".*

En el supuesto de que la parte empleadora satisfaga cantidades para hacer frente a estos gastos adicionales estos importes no tendrán la consideración de retribución en especie, con el límite del 20 por 100 de los rendimientos íntegros obtenidos en el desempeño del citado puesto de trabajo.



Para efectuar este cálculo del límite del 20 por 100 dentro de los rendimientos íntegros han de computarse también los rendimientos en especie aun cuando formen parte del 30 por 100 que resultará exento por aplicación del régimen especial (letra a) del artículo 56.bis.2 de la Norma Foral.

Dicho de otro modo, si se satisfacen retribuciones en especie por los conceptos que se regulan como gastos deducibles reglamentariamente, el régimen para las retribuciones en especie resulta equivalente a cuando se computan como gastos deducibles. Y en ambos casos el máximo del incentivo, en cuanto a los rendimientos derivados de la propia relación laboral definida, es del 50 por 100 de los rendimientos.

El cómputo de estos gastos deducibles es compatible con otras deducciones, como pueden ser las personales, como la prevista en el artículo 79 de la Norma Foral del Impuesto, por descendientes, y la prevista en el artículo 80 de la misma Norma Foral, por abono de anualidades por alimentos a los hijos, y otras como la regulada en el artículo 86 por alquiler de vivienda habitual.

Entre los gastos de escolarización se incluyen los que se satisfacen a los colegios y escuelas o incluso asociaciones de padres y madres para los desplazamientos en transporte colectivo y comedor en el centro educativo.

Los gastos originados por la contratación de servicios o suministros vinculados a la vivienda son deducibles aun cuando la vivienda no se encuentre alquilada, sino que se disponga de la misma por otro título, por ejemplo, la plena propiedad. Cabe que los contratos sean de la propia persona contribuyente o de la comunidad de propietarios, sin perjuicio de la necesidad de acreditar e individualizar el gasto.

1.6.2. Exención de las rentas derivadas de elementos patrimoniales situados en el extranjero.

Conforme a los apartados b) y c) del artículo 56.bis.2 de la Norma Foral:

"c) Estarán exentas las rentas derivadas de elementos patrimoniales titularidad del o de la contribuyente situados en el extranjero siempre que dichas rentas hayan tributado efectivamente por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal o de nula tributación en los términos establecidos en la Disposición adicional vigesimocuarta de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. d) Lo dispuesto en la letra c) anterior será igualmente aplicable al cónyuge o pareja de hecho y a los miembros de la unidad familiar del o de la contribuyente que opte por este régimen especial y adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia del desplazamiento y no hayan sido residentes en España durante los 5 años anteriores a su desplazamiento a territorio español".

Por tanto, estarán exentas las rentas derivadas de elementos patrimoniales titularidad del o de la contribuyente y su unidad familiar (cónyuge, pareja de hecho inscrita o hijos e hijas menores de edad) situados en el extranjero siempre que:

- 1) Dichas rentas hayan tributado efectivamente por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF, lo cual dependerá del eventual convenio de doble imposición aplicable y de la normativa del correspondiente país, y
- 2) no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal o de nula tributación en los términos establecidos en la Disposición adicional vigesimocuarta de la Norma Foral General Tributaria del Territorio



Histórico de Bizkaia.

Las personas contribuyentes que apliquen la exención prevista en esta letra no tendrán derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 92 de la Norma Foral del Impuesto para las mismas rentas.

1.6.3. Retenciones.

Los y las contribuyentes que opten o vayan a optar por la aplicación de lo dispuesto en el artículo 56.bis de la Norma Foral del impuesto, podrán solicitar a la persona o entidad obligada a retener que les aplique una reducción del 30 por 100 sobre el tipo de retención que corresponda. Esta comunicación es independiente de la opción en plazo de declaración del Impuesto.

La base de la retención se disminuirá en las cuantías exentas del régimen, el 30 por 100 de la relación definida.

1.7. Impuesto sobre el Patrimonio.

Se prevé la exención de los bienes y derechos situados en el extranjero, titularidad de las y los contribuyentes que hayan optado por el régimen especial de los trabajadores y trabajadoras desplazadas a que se refiere el artículo 56 bis de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A diferencia de lo que se exige para el IRPF, no se exige que los bienes y derechos hayan tributado efectivamente por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre el Patrimonio.

Los y las contribuyentes que apliquen la exención prevista en esta letra no tendrán derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 34 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio en relación con el impuesto satisfecho en el extranjero para los mismos bienes y derechos.

Lo dispuesto en este apartado será igualmente aplicable al cónyuge o pareja de hecho inscrita a los miembros de la unidad familiar a la que se refiere el artículo 98 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del o de la contribuyente que opte por este régimen especial y adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia del desplazamiento y no hayan sido residentes en España durante los 5 años anteriores a su desplazamiento a territorio español.

Del mismo modo no tendrán derecho a la aplicación de la deducción prevista en el artículo 34 de esta Norma Foral para los mismos bienes y derechos.



1.8. Derecho transitorio. Personas contribuyentes que entraron en el territorio español antes del 1 de enero 2022.

Entre el 1 de enero de 2018, fecha de la introducción en el ordenamiento jurídico fiscal vizcaíno del régimen especial con una configuración similar a la vigente, y el 31 de diciembre de 2021, la redacción del artículo 56.bis de la Norma Foral y de los artículos 1 a 3 del Reglamento del Impuesto, y por tanto la regulación del régimen especial, presentaba diferencias con la redacción actual, entre otras:

- a) La duración máxima del régimen era de seis años, el año de adquisición de la residencia fiscal y los siguientes cinco años. La actual regulación ha alargado la duración hasta los once años.
- b) Además se han introducido como trabajos especialmente cualificados los de organización, comerciales, control económico financiero y de gerencia.
- c) Y asimismo se permite que los trabajadores por cuenta propia accedan al incentivo.

Las citadas mejoras han sido introducidas por la Norma Foral 6/2021, por la que se aprueban medidas para el impulso de la reactivación económica y el Decreto Foral 43/2022, de 12 de abril, de la Diputación Foral de Bizkaia.

La disposición transitoria única del Decreto Foral 43/2022, de 12 de abril, de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el que se desarrollan determinadas medidas tributarias de impulso de la actividad económica, regula el régimen transitorio para trabajadores y trabajadoras desplazados, alargando el plazo de aquellos que viniesen disfrutando del régimen especial conforme a la regulación anterior e incluso permitiendo optar a quienes no lo aplicaron por los años que resten para completar los 10 periodos desde el siguiente al cambio de residencia:

"Uno. Las personas contribuyentes que vinieran aplicando el régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas, a que se refiere el artículo 56.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2021 y que, a 1 de enero de 2022, no hayan agotado el período de duración del mismo, podrán optar por aplicar el citado régimen especial en su redacción vigente a 1 de enero de 2022 durante los periodos impositivos que resten hasta completar el plazo de los 10 periodos impositivos siguientes a aquel en el que se produjera el cambio de residencia a territorio español que les habilitara para aplicar el régimen. Dos. Asimismo, las y los contribuyentes cuyo cambio de residencia a territorio español se hubiera producido a partir del 1 de enero de 2017 y no hubieran aplicado el régimen establecido en el artículo 56.bis de la Norma Foral del impuesto, podrán ejercitar la opción por la aplicación de este régimen especial, siempre que cumplan los requisitos para su aplicación vigentes a partir del 1 de enero de 2022, durante los periodos impositivos que resten hasta completar el plazo de los 10 periodos impositivos siguientes a aquel en el que se produjo el cambio de residencia a territorio español".

Con lo que, por un lado, se alarga el plazo del régimen especial a aquellos que ya lo podían disfrutar antes de las últimas reformas y, por otro lado, a aquellos que incumplían algún requisito que con las modificaciones efectuadas (de actividad, modo de ejercicio de la actividad etc.) ha dejado de ser tal y pasan a cumplir con los requerimientos del régimen especial, se les permite optar por el periodo que reste del plazo de uno más diez años.



2. Retribuciones específicas en el ámbito del emprendimiento (artículo 56. quater de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

El régimen especial de retribuciones específicas en el ámbito del emprendimiento presupone la figura del emprendedor para su aplicación si bien se extiende a sus empleados, y permite posponer la tributación de las opciones para la adquisición de acciones o participaciones y otros derechos vinculados a la evolución del valor de las acciones o participaciones al momento de la exigibilidad posterior del rendimiento derivado de dichos derechos y concretamente para la opciones sobre acciones o participaciones se pospone hasta la propia venta de las acciones o participaciones, y siempre con calificación de ganancia derivada de transmisión de elemento patrimonial.

Al margen de este régimen especial la entrega de opciones sobre acciones o participaciones a los empleados de la misma por su condición de tales como retribución se califica como rendimiento del trabajo:

-Si la opción es intransmisible *inter vivos* no genera rendimiento del trabajo cuando es concedida y en el momento de su ejercicio no existirá valor de adquisición.

Dicho rendimiento del trabajo, si se trata de opciones de compra intransmisibles *inter vivos*, se devengará en el momento en que el beneficiario ejercite su derecho de opción de compra. Cuando adquiera las acciones o participaciones, por tanto (salvo que opte por la liquidación por diferencias).

Así se producirá un rendimiento del trabajo cuantificable en la diferencia entre el valor convenido para la adquisición y el de mercado de las acciones o participaciones.

-Por el contrario, si los derechos de opción son transmisibles, el rendimiento del trabajo debe imputarse en el momento de la concesión de las opciones. Posteriormente las rentas que deriven de las opciones se califican como ganancias o pérdidas patrimoniales.

El régimen se completa con beneficios fiscales en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio y de las sucesiones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Son todas estas tributaciones intermedias las que pospone el régimen especial; no se generan rentas, ni del trabajo ni ganancias patrimoniales hasta la venta de las acciones o participaciones adquiridas con las opciones obtenidas.

En el caso de otros derechos que no impliquen la posibilidad de adquirir acciones o participaciones habrá que estar al momento en que se retribuyen efectivamente los mismos y no al momento de su mera concesión.

2.1. Ámbito subjetivo de aplicación.

Establece el apartado 1. del artículo 56. quater de la Norma Foral del Impuesto en su comienzo que:

"1. Cuando las personas emprendedoras a que se refiere el apartado 3 del presente artículo determinen que una parte de los rendimientos de trabajo o de actividades económicas que les correspondan a ellas, o a las personas que tengan empleadas en su actividad o en las entidades a que se refiere el mencionado apartado, (...)"



Por tanto, el régimen especial se refiere a la persona emprendedora pero también a los empleados de esta o de la entidad en que participa la persona emprendedora. Si bien, si no existe la persona emprendedora, entendida como aquella que emprende una nueva actividad, y que como tal es la que impulsa un proyecto propio, bien directamente, o bien mediante la constitución de una nueva compañía no cabe aplicar el régimen especial.

Concepto de persona emprendedora.

Tiene la consideración de persona emprendedora aquella que desarrolle una actividad económica nueva o que participe, directa o indirectamente, en la constitución de una entidad que lleve a cabo una actividad económica nueva adquiriendo una participación en su capital no inferior al 10 por 100 y se implique personalmente en el desarrollo de la actividad mediante una relación laboral o de prestación de servicios con la entidad.

De forma que la actividad se puede llevar a cabo a través del trabajo personal por cuenta propia, como empresario o profesional individual (sin perjuicio de contar o no con personas empleadas) o a través de la implicación en una entidad en cuya constitución participa la persona emprendedora.

En cuanto a esa segunda opción, y en la medida en que, como se ha indicado, se exige que la persona emprendedora participe en la constitución de la entidad, cabe precisar que:

- No tendrá la consideración de persona emprendedora, a estos efectos, cuando entra en la sociedad con posterioridad a su constitución, a través de la correspondiente ampliación de capital social (siendo indiferente a estos efectos que esa ampliación y entrada en el capital de la entidad sea en los 5 primeros años desde la constitución de la entidad).
- Tampoco tendrá la consideración de emprendedora, a estos efectos, la persona que entre en el capital de la entidad y adquiera el 10 por 100 de participación mínima a través de esta clase de esquemas de retribución; es decir, por ejemplo, mediante el ejercicio de la opción para la adquisición de acciones o participaciones que le hubiera sido concedida como retribución.

No se entiende incumplido el requisito de participación establecido, del 10 por 100, cuando la participación en el capital de la entidad de la persona emprendedora se reduzca por debajo del 10 por 100 como consecuencia de posteriores ampliaciones de capital que pudieran producirse en función del crecimiento de la actividad de la entidad, siempre y cuando esta conserve la totalidad de las acciones o participaciones que originalmente representaban una participación en el capital no inferior al 10 por 100.

2.2. Ámbito objetivo de aplicación.

Establece el artículo 56. quarter.1 el ámbito objetivo de este régimen especial, concretamente que una parte de los rendimientos de trabajo o de actividades económicas:

"(...) se materialicen en la entrega de opciones para la adquisición de acciones o participaciones de la entidad u otro tipo de derechos de contenido económico vinculados a la evolución del valor de las acciones o las participaciones, las citadas retribuciones no tendrán la consideración de rendimiento del trabajo o de actividades económicas en el momento de su reconocimiento".



Además, constituye un requisito que la actividad económica desarrollada por el emprendedor por cuenta propia o a través de una entidad sea nueva.

2.2.1. Opciones sobre acciones y participaciones y otros derechos.

El régimen especial se refiere a la concesión de opciones para la adquisición de acciones o participaciones de la entidad u otro tipo de derechos de contenido económico vinculados a la evolución del valor de las acciones o las participaciones, tanto a las personas emprendedoras como a sus empleados, para la retribución del trabajo personal por cuenta ajena o de actividades económicas.

2.2.2. Actividad económica nueva.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, para determinar si se está desarrollando una actividad económica nueva se tendrá en cuenta lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 5 del artículo 25 y en los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 90 de ambos de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por ello, conforme al segundo párrafo del apartado 5 del artículo 25, no se entenderá que se inicia el ejercicio de una actividad económica, cuando la misma se haya desarrollado con anterioridad directa o indirectamente por el contribuyente. Se entenderá que el contribuyente desarrolla la misma actividad cuando ésta esté clasificada en el mismo grupo dentro de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Y conforme a los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 90 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no se considerará cumplido este requisito respecto de las sociedades creadas como consecuencia de una operación de fusión, escisión, aportación de activos, cesión global del activo y pasivo, aportaciones de ramas de actividad, agrupaciones de interés económico, uniones temporales de empresas y cualquier otra forma u operación que no implique de forma real y efectiva la aparición de una nueva actividad económica.

No darán derecho al régimen especial los casos en que las mismas actividades se hubieran ejercido mediante otra titularidad.



2.3. Ámbito temporal de aplicación.

El tratamiento tributario del régimen especial resultará de aplicación a las opciones sobre acciones o participaciones u otro tipo de derechos de contenido económico vinculados a la evolución del valor de las acciones o las participaciones que se reconozca en los cinco primeros años de ejercicio de la actividad económica por parte de las personas emprendedoras o desde la constitución de las entidades a que se refiere el apartado 3 del artículo 56.º quater de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No obstante, puesto que la aplicación del régimen especial pospone la tributación hasta el momento de la exigibilidad posterior del rendimiento derivado de dichos derechos y concretamente para las opciones sobre acciones o participaciones se pospone hasta la propia venta de las acciones o participaciones, la duración del régimen no está limitada temporalmente.

2.4. Tributación bajo el régimen especial de la opciones y derechos.

Cuando las personas emprendedoras determinen que una parte de los rendimientos de trabajo o de actividades económicas que les correspondan a ellas, o a las personas que tengan empleadas en su actividad o en las entidades a través de las cuales la lleven a cabo y en cuya constitución haya participado la persona emprendedora, en los términos previstos en el apartado 3 del artículo 56.º quater de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se materialicen en la entrega de opciones para la adquisición de acciones o participaciones de la entidad u otro tipo de derechos de contenido económico vinculados a la evolución del valor de las acciones o las participaciones, las citadas retribuciones no tendrán la consideración de rendimiento del trabajo o de actividades económicas en el momento de su reconocimiento.

Por tanto, cumplido el ámbito de aplicación, en el momento de concesión de las opciones sobre acciones o participaciones u otro tipo de derechos no se produce renta gravable.

En su lugar, cuando las retribuciones a que se refiere el párrafo anterior sean exigibles, el importe íntegro que perciban tendrá la consideración de ganancia patrimonial y se integrará y compensará en la base imponible del ahorro de acuerdo con lo previsto en el artículo 66.1.b) de Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En particular, en el supuesto de que las retribuciones a que se refiere el apartado anterior se materialicen en la entrega de opciones para la adquisición de acciones o participaciones de la entidad, no se computará rendimiento hasta el momento en el que se produzca la transmisión de las acciones o participaciones correspondientes, y en tal momento, las mismas tendrán un valor de adquisición de 0 euros, o, en su caso, el que corresponda en función del importe pagado en su adquisición, a los efectos de calcular la ganancia patrimonial correspondiente y de su integración y compensación en la base imponible del ahorro de acuerdo con lo previsto en el artículo 66.1.b) de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Lo anterior lógicamente resultará aplicable cuando se adquieran las acciones y las participaciones, caso de que se liquide por diferencias la tributación se imputará en el momento de esa exigibilidad con ocasión de la liquidación por diferencias entre el valor de las acciones o participaciones el derivado de las opciones concedidas.



2.5. Opción a ejercitar en el periodo de declaración.

El ejercicio de la opción en periodo voluntario implicará que las rentas que de otro modo tributarían conforme al régimen general del Impuesto pospongan su efectiva tributación. Una vez ejercitada la opción, repercute en los ejercicios siguientes por la propia configuración del régimen.

2.6. Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se encuentran exentas del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones (circunscrito al ámbito *mortis causa*) las acciones, y participaciones o derechos de contenido económico a que se refiere el artículo 56. quater de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dentro de los derechos de contenido económico se incluyen las opciones sobre acciones o participaciones. Con lo que, si se conceden opciones u otros derechos de contenido económico, tanto éstos como las eventuales acciones o participaciones adquiridas con posterioridad resultarán exentas.

La exención se refiere a las opciones o derechos (y a las acciones o participaciones derivadas de ellos) concedidas en los cinco primeros años de ejercicio de la actividad económica por parte de las personas emprendedoras o desde la constitución de las entidades a que se refiere el apartado 3 del artículo 56. quater de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La exención resulta aplicable al emprendedor, así como a los empleados a los que se concedieron los citados derechos u opciones. Esta exención no tiene límite temporal.

3. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, innovadoras o vinculadas con la economía plateada (artículo 90 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 66.bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades).

Los y las contribuyentes del IRPF y del IS podrán aplicar una deducción del 25 por 100 (y según el caso del 35 por 100) de las cantidades satisfechas por la suscripción o adquisición de acciones o participaciones en empresas que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades que desarrollen nuevas actividades económicas, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten, en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.

De modo que la participación e implicación personal en la sociedad no perjudicará a la aplicación del incentivo.

Aun cuando el propio literal se refiere a cantidades satisfechas ello no implica que se exijan desembolsos monetarios, pudiendo ser la aportación no monetaria (en especie).



3.1. Tipos de deducción.

La deducción establece un tipo del 25 por 100, sin embargo, el tipo será del 35 por 100 cuando se trate de la suscripción o adquisición de acciones o participaciones de empresas innovadoras o de aquellas cuyo objeto social se encuentre directamente vinculado con la economía plateada, que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Resulta compatible invertir en empresas y aplicar deducciones a las que corresponde el tipo del 25 por 100 e invertir en empresas y aplicar deducciones con el límite del 35 por 100. No obstante, el límite relativo a la base imponible es común.

En general cabe señalar que cabe invertir y aplicar el incentivo por inversiones en más de una empresa.

Economía plateada.

Se entenderá que el objeto social de una entidad se encuentra directamente vinculado con el sector de la economía plateada cuando esté directamente dirigido al diseño, producción y/ o suministro de bienes y servicios adaptados a las necesidades específicas de las personas mayores, y en particular, dentro de estas áreas, a las materias de salud y cuidados, comunicación, asesoramiento económico y financiero, formación y aprovechamiento de talento, ocio y entretenimiento, seguridad, transporte y vivienda.

Para que exista la vinculación directa a la que se refiere el párrafo anterior, el volumen de ingresos de la entidad procedente del diseño, producción y/ o suministro de bienes y servicios adaptados a las necesidades específicas de las personas mayores (entendidas estas como mayores de 50 años, de acuerdo con el Informe "The Silver Economy FINAL REPORT" de 2018 de la Comisión Europea) deberá representar, al menos, el 50 por 100 del volumen de ingresos total de la entidad. Este deberá cumplirse en el periodo impositivo en el que se adquieran las acciones o participaciones que dan derecho a la aplicación de la deducción y, al menos, en los 5 periodos impositivos siguientes.

Empresas innovadoras.

Se considerarán empresas innovadoras las que cumplan, en el ejercicio de toma de la participación, lo dispuesto en el apartado 80 del artículo 2 del Reglamento (UE) número 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.

En el apartado 80 del artículo 2 del Reglamento 651/2014, señala que:

"80) «empresa innovadora»: toda empresa:

a) que pueda demostrar, mediante una evaluación realizada por un experto externo, que desarrollará, en un futuro previsible, productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente en comparación con el estado de la técnica en su sector y que lleven implícito un riesgo de fracaso tecnológico o industrial, o b) cuyos costes de investigación y desarrollo representen un mínimo del 10% del total de sus costes de explotación durante al menos uno de los tres años previos a la concesión de la ayuda o, si se trata de una empresa nueva sin historial financiero, según la auditoría del ejercicio fiscal en curso, de conformidad con la certificación de un auditor externo;"



Así, a los efectos de esta deducción, se entiende por empresa innovadora, aquella:

a) que puede demostrar, mediante una evaluación realizada por un experto externo, que desarrollará, en un futuro previsible, productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente en comparación con el estado de la técnica en su sector y que lleven implícito un riesgo de fracaso tecnológico o industrial, o

b) cuyos costes de investigación y desarrollo representen un mínimo del 10 por 100 del total de sus costes de explotación durante al menos uno de los tres años previos a la concesión de la ayuda o, si se trata de una empresa nueva sin historial financiero, según la auditoría del ejercicio fiscal en curso, de conformidad con la certificación de un auditor externo.

Por tanto, la entidad en la que se invierte debe poder demostrar cualquiera de las dos posibles maneras de ser considerada empresa innovadora, esto es, bien mediante un informe de un experto externo a la empresa que demuestre que dicha entidad va a desarrollar productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente técnicamente y que puedan ser objeto de fracaso tecnológico o industrial, o bien mediante el informe del auditor externo por el que se certifique unos costes de investigación y desarrollo que representen un mínimo del 10 por 100 del total de sus costes de explotación.

En este sentido, respecto al concepto de auditor externo, la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en cuyo artículo 3 se establece que:

"A los efectos de lo establecido en esta Ley, se aplicarán las siguientes definiciones: (...) 3. Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, conforme a lo establecido en el artículo 8.1, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país. (...)". A lo que el artículo 8.1 de la misma ley añade que: "1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y presten la garantía financiera a que se refiere el artículo 27. (...)"

De manera que para que los auditores de cuentas puedan realizar la actividad de auditoría de cuentas, es necesario, en particular, que figuren inscritos como tales en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del ICAC.

Por su parte, respecto al concepto de experto externo al que se refiere el apartado 80 del artículo 2 del Reglamento 651/2014 de la Comisión, no existe en nuestra normativa fiscal ninguna definición oficial del mismo, tampoco en el propio Reglamento comunitario 651/2014, si bien parece razonable pensar que ambas normativas están pretendiendo exigir que ese tercero sea una persona ajena a la empresa, con lo que, por lo tanto, no guarde ninguna relación de vinculación o dependencia, de forma que su evaluación no pueda verse comprometida por ningún conflicto de interés, lo cual se garantizará en caso de que ese experto preste sus servicios en una entidad pública, pero no debemos excluir *per se* que el experto no pueda desarrollar sus funciones en el sector privado, pero en tal caso deberá reforzarse esa exigencia de independencia y de carencia de conflictos de interés.



3.2. Base de la deducción.

La base del incentivo estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones adquiridas o suscritas dentro del período impositivo, sin que puedan formar parte de la misma el valor de adquisición de las acciones o participaciones que impliquen una participación en el capital de la entidad superior al 25 por 100, tomando en consideración la totalidad de las acciones o participaciones poseídas por el o la contribuyente y las personas o entidades vinculadas con el mismo en los términos previstos en el artículo 42.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos del cálculo del porcentaje al que se refiere el párrafo anterior, se tendrá en cuenta la participación directa o indirecta del o de la contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o pareja de hecho o cualquier persona unida al o a la contribuyente por vínculo de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

Con lo cual, resumidamente, se establece que no formarán parte de la base de deducción el valor de adquisición que implique una participación superior al 25 por 100 (se computan conjuntamente las poseídas por personas o entidades vinculadas, así como las del cónyuge o pareja de hecho o vínculo de parentesco hasta 2º grado), lo cual supone que se permite adquirir y poseer más de un 25 por 100 de la entidad (individual o conjuntamente con las personas indicadas en este precepto) aunque solo se genera deducción hasta ese 25 por 100.

En caso de exceso sobre el 25 por 100 resultará necesario aplicar una regla de proporcionalidad y en caso de que los socios del grupo familiar o de vinculación no entren en el mismo ejercicio las primeras rondas de financiación excluyen a las posteriores.

3.3. Límites de la deducción en el ámbito del IRPF.

Particularmente en el ámbito del IRPF la cantidad máxima deducible en el período impositivo no podrá superar el 20 por 100 de la base liquidable correspondiente al o a la contribuyente, sin que los mismos fondos puedan dar derecho a deducción en más de una persona o entidad.

Las cantidades no deducidas por superarse los límites establecidos podrán aplicarse, respetando los mismos, en las declaraciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

En el ámbito de las personas jurídicas corresponde la aplicación general prevista en el artículo 67 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con los correspondientes límites respecto de la cuota, etc.



3.4. Requisitos relativos a la a empresa.

3.4.1. Consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Conforme al artículo 13, apartado 3, de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades referido a las medianas empresas y que contiene los límites más generosos:

"3. A efectos de esta Norma Foral se entenderá como mediana empresa aquélla que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que lleve a cabo una explotación económica.

b) Que su activo no exceda de 43 millones de euros, o bien, que su volumen de operaciones, tal y como se define en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no supere los 50 millones de euros.

c) Que el promedio de su plantilla no alcance las 250 personas empleadas.

d) Que no se halle participada directa o indirectamente en un 25 por 100 ó más por empresas que no reúnan alguno de los requisitos anteriormente expuestos, excepto que se trate de sociedades o fondos de capital-riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el Capítulo IV del Título VI de esta Norma Foral, cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas".

Los requisitos señalados deberán cumplirse en el período impositivo inmediato anterior al del devengo del impuesto (conforme al apartado 5 del artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades).

Que la sociedad lleve a cabo una actividad económica se mide en términos del artículo 13, apartado 4, de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, y en general las magnitudes se miden conforme establece el artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto.

3.4.2. Nueva actividad económica.

Para la aplicación de esta deducción es necesario que la empresa cuente con los medios personales y materiales para el ejercicio de la nueva actividad económica.

No se considerará cumplido este requisito respecto de las sociedades creadas como consecuencia de una operación de fusión, escisión, aportación de activos, cesión global del activo y pasivo, aportaciones de ramas de actividad, agrupaciones de interés económico, uniones temporales de empresas y cualquier otra forma u operación que no implique de forma real y efectiva la aparición de una nueva actividad económica.

No darán derecho a la aplicación de la presente deducción la suscripción o adquisición de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.



3.4.3. Forma jurídica y no cotización.

La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran o suscriban, respecto de las que se vaya a aplicar, deberá revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Cooperativa, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado.

Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación y se entenderá, asimismo, cumplido cuando se adquieran o suscriban acciones o participaciones de entidades residentes en el extranjero que tengan una forma jurídica de naturaleza análoga a la de alguna de las señaladas.

En caso de incumplimiento procederá la consiguiente regularización en el ejercicio de incumplimiento.

3.4.4. Entidades excluidas.

La deducción no resultará de aplicación a las inversiones realizadas en las entidades que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

- a) Empresas que estén sujetas a una orden de recuperación pendiente tras una decisión previa de la Comisión Europea que haya declarado una ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior.
- b) Empresas en crisis de conformidad con lo dispuesto en el apartado 18 del artículo 2 del Reglamento (UE) número 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado.
- c) Empresas que hubieran superado o que superaran con ocasión de la emisión de las acciones o participaciones a que hacen referencia los apartados 1 y 2 de este artículo el importe total de financiación de riesgo a que se refiere el apartado 9 del artículo 21 del Reglamento mencionado en la letra anterior.

3.5. Ámbito temporal: Momento de entrada en la sociedad.

Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el o la contribuyente, bien en el momento de la constitución de aquélla, bien mediante ampliación de capital o adquirirse en el mercado secundario (no organizado) en los cinco años siguientes a dicha constitución, y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a cinco años. Los plazos han de computarse de fecha a fecha.

En el supuesto de empresas innovadoras, las acciones o participaciones deberán suscribirse o adquirirse en el plazo de los siete años siguientes a dicha constitución, aunque este plazo no será exigible en el supuesto de entidades que necesiten una inversión inicial de financiación de riesgo que, sobre la base de un plan de negocio elaborado con vistas a introducirse en un nuevo mercado geográfico o de productos, sea superior al 50 por 100 de la media de su volumen de operaciones anual en los cinco años anteriores.



3.6. Aspectos procedimentales: Certificación, opción, regularización.

Para la práctica de la presente deducción será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan suscrito o adquirido, indicando el cumplimiento de los requisitos exigidos a dicha entidad para tener derecho a la correspondiente deducción en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de estas.

Adicionalmente, en el supuesto de empresas innovadoras la entidad deberá aportar justificación documental del cumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado 80 del artículo 2 del Reglamento (UE) número 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014.

La práctica de la deducción regulada en este artículo constituye una opción que debe ser ejercitada con la presentación de la declaración, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Norma Foral, sin que pueda ser modificada una vez finalizado el plazo voluntario de declaración.

En el caso de incumplimiento de los requisitos, la o el contribuyente deberá incluir, en la declaración correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido dicho incumplimiento, la cuota derivada de la deducción junto con los intereses de demora correspondientes.

3.7. Exenciones en la transmisión de las acciones o participaciones (artículo 34 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades).

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se precisa dentro del artículo 34 de la Norma Foral que "*lo dispuesto en este artículo se aplicará, cualquiera que sea el porcentaje de participación*" en los supuestos de transmisión de las acciones y participaciones en entidades respecto de las que la entidad contribuyente pudiera aplicar la deducción establecida en el artículo 66 bis de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Lo señalado en el párrafo anterior debe entenderse aplicable al margen de que la deducción se hubiera aplicado efectivamente o no. Así, por ejemplo, si en el ejercicio en el que se adquirieron las acciones o participaciones que ahora se transmiten no se encontraba en vigor la deducción en cuestión o el contribuyente no estaba sometido a la normativa tributaria foral por razón de su residencia, bastará con que esa inversión hubiera cumplido los requisitos que exige el actual artículo 66 bis de la NFIS de haber estado en vigor en aquel momento.

Hay que tener en cuenta que no se ha contemplado previsión alguna en este sentido en el artículo 33 de la misma Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades en relación con el tratamiento de los dividendos o participaciones en beneficios de la entidad (por lo que a los efectos de aplicar la no integración prevista en el apartado 1 del mismo, se debe cumplir el requisito de que la participación directa o indirecta en el capital social de la entidad sea de, al menos, el 5 por 100).



3.8. Exenciones en la transmisión de las acciones o participaciones (artículo 42.g de la Norma Foral del Impuesto).

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la deducción señalada se completa con una exención parcial o tal de las rentas derivadas de la enajenación de acciones o participaciones en la empresa que da derecho a la analizada deducción.

3.8.1. Modalidades de exenciones en la venta de las acciones o participaciones.

Conforme al artículo 42, letra g) de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas resultan exentas el 50 por 100 de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de las acciones o participaciones en entidades por cuya adquisición el o la contribuyente pudiera aplicar la deducción establecida en el artículo 90 de la Norma Foral del Impuesto, sin que se tenga en cuenta a estos efectos lo dispuesto en los apartados 3 y 7 del citado precepto; es decir sin límite del 25 por 100 de participación en el capital de la entidad ni relativo a la base liquidable de la persona contribuyente.

Para la aplicación de la exención el o la contribuyente deberá aportar la certificación a que se refiere el apartado 6 del artículo 90 de la Norma Foral.

La exención alcanzará al 100 por 100 de la ganancia patrimonial en los supuestos en los que el o la contribuyente reinvierta el importe obtenido en la transmisión de las acciones o participaciones en la adquisición de otras acciones o participaciones que cumplan a su vez lo establecido en el artículo 90 de la Norma Foral del Impuesto (sin que se tenga en cuenta a estos efectos lo dispuesto en los apartados 3 y 7 del artículo 90) en un período no superior a dos años desde la fecha de dicha transmisión.

En este supuesto, no podrá aplicarse la deducción prevista en el artículo 90 de esta Norma Foral respecto de las acciones o participaciones en las que se materialice la mencionada reinversión.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión lo dispuesto en el párrafo anterior solamente resultará de aplicación a la parte proporcional de la ganancia patrimonial que se corresponda con la cantidad reinvertida.

Con lo que, puesto que existe una exención incondicionada del 50 por 100 y otra condicionada a la reinversión del 100 por 100, de ambas cuestiones deriva que cabe separar el análisis en dos partes.

Un primer 50 por 100 de la ganancia que resultará exento siempre y cuando se trate de acciones y participaciones a que se refiere el artículo 90 de la Norma Foral y un segundo 50 por 100 condicionado a la correspondiente reinversión, y esta reinversión debe ser del 100 por 100 del importe obtenido para poder acoger a la exención el total de este segundo 50 por 100 de ganancia.

Si fuera el caso que se reinvierten cuantías inferiores al 100 por 100 del importe obtenido la exención resultará aplicable a la parte proporcional del segundo 50 por 100 de la ganancia patrimonial.



Así, por ejemplo, si se reinvierte la mitad de la cuantía total obtenida, el primer 50 por 100 de la ganancia resultará exenta de modo incondicionado (cumpliendo lógicamente que se trate de las sociedades referidas en el artículo 90 de la Norma Foral) y quedará exento un 25 por 100 de la total ganancia (o dicho de otro modo, la mitad del segundo 50 por 100).

3.8.2. Incumplimiento de la reinversión. (artículo 49.ter del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

Si durante el plazo de reinversión de dos años se decidiese no reinvertir la totalidad o parte del importe de la transmisión, deberá imputar el 50 por 100 de la parte de renta no integrada en el período impositivo de su obtención (o, en su caso, la parte proporcional que corresponda en función del importe de la transmisión respecto del que se haya decidido no realizar la reinversión), al año en que decida la no reinversión, adicionando a la misma un 15 por 100 del importe de la ganancia (en la proporción en que se decida no reinvertir). De forma que la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta que debe integrarse en la base imponible se ingresará junto con dicho 15 por 100, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que se adopte la decisión.

Si vence el plazo de reinversión la operación anterior se imputará temporalmente al año de vencimiento del plazo (sin perjuicio de la posibilidad de solicitar planes especiales de reinversión por circunstancias sobrevenidas debidamente motivadas). En este caso el ingreso se produce, por tanto, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venza el plazo de reinversión.

3.8.3. Planes especiales de reinversión.

A efectos de la aplicación de la exención del 100 por 100 a que se refiere esta letra, la Administración tributaria podrá aprobar planes especiales de reinversión cuando concurren circunstancias específicas que lo justifiquen.

Se entenderá que concurren las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior cuando se pruebe que, por sus características económicas, la inversión debe efectuarse necesariamente en un plazo superior al de dos años desde la fecha de la transmisión establecido con carácter general, o en los supuestos en los que, por circunstancias sobrevenidas debidamente motivadas, no pueda completarse el proceso de reinversión en el mencionado plazo.

La solicitud de aprobación de un plan especial de reinversión se ajustará al procedimiento y requisitos que reglamentariamente se determinan, debiendo ser presentada dentro del período de seis meses anteriores o posteriores a la transmisión de las acciones o participaciones, salvo cuando derive de circunstancias sobrevenidas, en cuyo caso, la solicitud deberá presentarse antes de que concluya el plazo de dos años desde la fecha de transmisión establecido con carácter general y deberá precisar la parte de la reinversión realizada y el plan temporal necesario para completarla.



3.8.4. Compensación de pérdidas patrimoniales.

En el supuesto en que el o la contribuyente obtuviera una pérdida patrimonial como consecuencia de la transmisión y esta pérdida derivara de un concurso de acreedores (en el sentido de que trae su causa o se relaciona con aquel, puesto que la mera existencia de un concurso de acreedores no implica la existencia de pérdidas fiscales) o de otros supuestos de liquidación de la entidad, se flexibiliza su compensación:

1) En primer lugar se aplicará (como es norma general) lo dispuesto en el artículo 66.1.b) de la Norma Foral, compensado esta pérdida con las ganancias patrimoniales del ahorro (las derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales) y

2) en segundo lugar, el saldo negativo restante podrá compensarse con el saldo positivo resultante de los rendimientos previstos en la letra a) del mismo apartado¹ del artículo 66 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (es decir, con el resto de los rendimientos de la base del ahorro)

3) Pero además, si el resultado de la integración y compensación anterior arroja saldo negativo, su importe podrá compensarse con el saldo positivo resultante de la suma de las rentas previstas en las letras a) y b) del artículo 65 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que contienen los rendimientos e imputaciones de la base general por un lado y los rendimientos de las actividades económicas por otro (también base general), obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por 100 de dicho saldo positivo.

4) Si tras dichas compensaciones quedase un saldo negativo correspondiente a la pérdida patrimonial, su importe se compensará, en los cuatro años siguientes, siguiendo el mismo orden establecido en el año de generación.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años, mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

3.8.5. Derecho transitorio.

Cuando se introdujo por primera vez el artículo 42 letra g) de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas relativa a la exención en la transmisión de participaciones vinculadas a la deducción del artículo 90 de la misma Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se reguló un régimen transitorio (en la Disposición Transitoria Vigésimoséptima) que establecía que:

"Lo dispuesto en la letra g) del artículo 42 de esta Norma Foral resultará de aplicación a las ganancias patrimoniales que se obtengan respecto a acciones o participaciones adquiridas a partir del 1 de enero de 2018".

Sin embargo, el nuevo régimen de exención introducido por la Norma Foral 8/2022, de 20 julio, por la que se introducen determinadas modificaciones tributarias con efectos 1 de enero de 2022 en el artículo 42, letra g), de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, no ha venido acompañado de ningún régimen transitorio. De forma que si las participaciones, independientemente del momento de adquisición, hubieran sido susceptibles de generar la deducción actual (si hubiera estado vigente el actual artículo 90 de la Norma Foral en el



momento de la adquisición o si el contribuyente hubiera estado entonces sometido a la normativa tributaria foral por razón de su residencia), aplicarán la nueva redacción del artículo 42 letra g) repetida. Por lo tanto, se podrá aplicar también a inversiones previas a 1 de enero de 2018.

En este sentido, y dadas las diferencias en el régimen de exención según la redacción del 42 letra g) vigente desde 1 de enero de 2022, frente al que se introdujo en 2018, debe entenderse que la Disposición Transitoria Vigesimoséptima se refería exclusivamente al régimen anterior (a la redacción anterior del 4 letra g), y que, para la actual regulación, como se ha indicado, no existe disposición transitoria aplicable.

Por lo tanto, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022, la exención será, con carácter general, del 50 por 100 de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de las acciones o participaciones en entidades por cuya adquisición el o la contribuyente pudiera aplicar la deducción establecida en el artículo 90 de esta Norma Foral. No obstante, la exención alcanzará al 100 por 100 de la ganancia patrimonial en los supuestos en los que el o la contribuyente reinvierta el importe obtenido en la transmisión de dichas acciones o participaciones, en la adquisición de otras acciones o participaciones a las que se refiere el señalado artículo 90 de la misma Norma Foral (sin que en este caso sea posible aplicar la deducción prevista en el mismo, con respecto de las acciones o participaciones en las que se materialice la mencionada reinversión). Todo ello, independientemente del momento en que se hubieran adquirido las acciones o participaciones transmitidas.

3.9. Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se encuentran exentas del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones (circunscrito al ámbito *mortis causa*) las acciones y participaciones en entidades respecto de las que el o la contribuyente pueda aplicar la deducción establecida en el artículo 90 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que se tenga en cuenta a estos efectos lo dispuesto en los apartados 3 y 7 del mencionado precepto.

Lo anterior debe entenderse aplicable al margen de que la deducción se hubiera aplicado efectivamente o no. Así, por ejemplo, si en el ejercicio en el que se adquirieron las acciones o participaciones no se encontraba en vigor la deducción en cuestión, bastará con que esa inversión hubiera cumplido los requisitos que exige el actual artículo 66 bis de la NFIS de haber estado en vigor en aquel momento.

Para ello, el o la contribuyente deberá aportar la certificación a que se refiere el apartado 6 del artículo 90 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.10. Previsiones específicas en relación con las sociedades patrimoniales.

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2022, se introduce una previsión específica en el artículo 14 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, relativo a las sociedades patrimoniales.

En concreto, y a efectos de verificar el cumplimiento relativo a la composición del activo de la entidad (esto es, si al menos durante noventa días del período impositivo, más de la mitad de su activo esté constituido por



valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas), se establece expresamente que no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas las acciones y participaciones en entidades respecto de las que el contribuyente cumpliera los requisitos establecidos en el artículo 66 bis de la Norma Foral para aplicar la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas, sin que se tenga en cuenta a estos efectos lo dispuesto en el apartado 3 del mencionado precepto (sin que esta previsión se vea limitada, por tanto, sólo al 25 por 100 de toma de participación).

Lo dispuesto en el párrafo anterior alcanzará igualmente a la parte del valor de las acciones o participaciones que se corresponda con acciones o participaciones en entidades respecto de las que el contribuyente cumpliera los requisitos establecidos en el artículo 66 bis de la Norma Foral para aplicar la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas en los supuestos en los que la participación la detente a través de otra u otras entidades, sin que se tenga en cuenta a estos efectos lo dispuesto en el apartado 3 del mencionado precepto.

Todo ello debe entenderse aplicable al margen de que la deducción se hubiera aplicado efectivamente o no. Así, por ejemplo, si en el ejercicio en el que se adquirieron las acciones o participaciones no se encontraba en vigor la deducción en cuestión, bastará con que esa inversión hubiera cumplido los requisitos que exige el actual artículo 66 bis de la NFIS de haber estado en vigor en aquel momento.

Para la aplicación de lo indicado el contribuyente deberá aportar la certificación a que se refiere el apartado 6 del artículo 66 bis de la Norma Foral.

4. Rendimientos de trabajo obtenidos por la gestión de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica (Artículo 56.ter de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

4.1. Calificación como rendimiento del trabajo.

Conforme al artículo 56.ter de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta, se califican como rendimientos de trabajo los derivados de participaciones, acciones u otros derechos que otorguen derechos económicos especiales en cualquier tipo de Fondo de Inversión Alternativa de los definidos en la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos y por la que se modifican las Directivas 2003/41/CE y 2009/65/CE y los Reglamentos (CE) número 1060/2009 y (UE) número 1095/2010, cualquiera que sea su forma o naturaleza jurídica, y residencia fiscal siempre dentro de los límites de las directivas, obtenidos por las personas administradoras, gestoras o empleadas de dichas entidades o de sus entidades gestoras o entidades de su grupo. Estos rendimientos son los denominados "carried interest".

La retribución derivada de participaciones, acciones u otros derechos que otorguen derechos económicos especiales en cualquier tipo de Fondo de Inversión Alternativa tendrá la calificación de rendimiento del trabajo personal al margen de cualesquiera otros rendimientos derivados de las relaciones entre gestores, administradores o empleados. De forma que cabe que existan otros rendimientos distintos y ello no obsta a la aplicación de este régimen especial.



Si bien las participaciones, acciones, o los "derechos que otorguen derechos económicos especiales" a los que se hace referencia, deben tenerse en el propio fondo de inversión alternativa (FIA), la letra b) del artículo 56.2 ter de la Norma Foral del IRPF permite que éstas no se detenten directamente, al señalar que: "*Lo dispuesto en esta letra será exigible a las entidades a que hace referencia el apartado 1 de este artículo en los supuestos en los que las mismas detentan la propiedad de las participaciones, acciones o derechos*".

Precisamente para estos casos en los que las participaciones, acciones o derechos especiales se detentan a través de otras entidades, el artículo 54 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece que: "*11. Los ingresos de participaciones, acciones u otros derechos que otorguen derechos económicos especiales en cualquier tipo de Fondo de Inversión Alternativa de los definidos en la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos y por la que se modifican las Directivas 2003/41/CE y 2009/65/CE y los Reglamentos (CE) número 1060/2009 y (UE) número 1095/2010, a los que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 56.ter de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se integrarán en la base imponible a medida que proceda registrar los gastos correspondientes a su atribución a las personas administradoras, gestoras o empleadas de las mismas*".

Por lo que, en los casos a los que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 56 ter, la persona física gestora del fondo no recibe directamente el "carried interest", sino que, en primera instancia, los rendimientos en cuestión se perciben por la sociedad, la cual no registrará el ingreso correspondiente mientras no proceda registrar el gasto correspondiente a su atribución a la persona física administradora, gestora o empleada. De manera que, en sede de la sociedad, la percepción de estos rendimientos tiene un efecto neutro (no tributa), residenciándose toda la tributación en la persona física, conforme a lo establecido en el artículo 56 ter de la NFIRPF.

Los rendimientos derivados de participaciones, acciones u otros derechos que otorguen derechos económicos especiales en cualquier tipo de FIA (el "carried interest") no tienen por qué percibirse directamente del propio FIA, sino que pueden provenir de cualquiera de las entidades a las que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 56 ter.

El ámbito subjetivo se refiere a personas administradoras (incluidos los miembros del comité de inversiones), gestoras o empleadas de los fondos, las gestoras o entidades del grupo y los rendimientos pueden provenir de cualquiera de estas entidades (como se ha indicado).

4.2. Entidades a que se refiere el régimen especial (Directiva 2011/61/UE).

Respecto de las entidades a que se refiere el incentivo la Directiva 2011/61/UE en su artículo 4 define el concepto de Fondo de Inversión Alternativa (FIA) y a su vez lo diferencia de las gestoras de fondos de inversión alternativos (GFIA):

"A efectos de la presente Directiva, se entenderá por: (...) a) «FIA»: todo organismo de inversión colectiva, así como sus compartimentos de inversión que: i) obtenga capital de una serie de inversores para invertirlo, con arreglo a una política de inversión definida, en beneficio de esos inversores, y ii) no requiera autorización de conformidad con el artículo 5 de la Directiva 2009/65/CE; b) «GFIA»: toda persona jurídica cuya actividad habitual consista en gestionar uno o varios FIA; (...)".



Además, cabe señalar que la propia Exposición de Motivos de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, indica claramente que las Entidades de Capital Riesgo tienen la consideración de Fondos de Inversión Alternativa:

"En primer lugar, se ha aprobado la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativa y por la que se modifican las Directivas 2003/41/CE y 2009/65/CE y los Reglamentos (CE) n.º 1060/2009 y (UE) n.º 1095/2010. Esta norma introduce por primera vez una regulación dentro de la Unión Europea de los gestores de fondos de inversión alternativa, en los que se incluyen, entre otras, las instituciones de inversión colectiva de inversión libre (IICIL), o hedge funds en su designación usual en idioma inglés, las instituciones de inversión colectiva de instituciones de inversión colectiva de inversión libre (IICICIL), los fondos y sociedades de inversión inmobiliaria y las entidades de capital-riesgo".

Por otro lado, hay que tener en cuenta la jurisprudencia existente en materia de fondos de inversión residentes en países terceros (no UE/EEE), en relación con la tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por los dividendos recibidos de entidades residentes, puesto todo ello en relación con las libertades comunitarias. En particular, a estos efectos, procede atender a la reciente Sentencia del Tribunal Supremo, número 460/2023, de fecha 11 de abril de 2023. De manera que, en el caso de que nos encontremos con vehículos no residentes y que no sean comunitarios, será necesario analizar la naturaleza jurídica de aquellos, y, en particular, los elementos a los que hace referencia el Tribunal Supremo en la referida sentencia, a fin de valorar si pueden considerarse equiparables o análogos a los FIA a los que se refiere la Directiva, y, en consecuencia, si podemos entender que nos encontramos en el ámbito del artículo 56 ter de la NFIRPF o no.

4.3. Integración en un 50 por 100 de los rendimientos.

Los rendimientos se integrarán en la base imponible en un 50 por 100 de su importe cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Los derechos económicos especiales de dichas participaciones, acciones o derechos estén condicionados a que los restantes inversores en la entidad de inversión alternativa obtengan una rentabilidad mínima garantizada definida en el reglamento o estatuto de la entidad de inversión alternativa.
- b) Las participaciones o derechos especiales deberán mantenerse durante un período mínimo de cinco años, salvo que se liquiden anticipadamente o queden sin efecto o se pierdan total o parcialmente como consecuencia del cambio de entidad gestora, en cuyo caso, deberán haberse mantenido ininterrumpidamente hasta que se produzcan dichas circunstancias.

Lo dispuesto en esta letra será exigible a las entidades a que hace referencia el apartado 1 del artículo 56.Ter en los supuestos en los que las mismas detenten la propiedad de las participaciones, acciones o derechos.

No perjudica al incentivo que no se detenten las participaciones cuando se obtengan los rendimientos ni que la persona no sea ya gestor, administrador o empleado del FIA el momento en que se perciban los rendimientos, siempre y cuando se cumplan las letras a) y b), particularmente el tiempo exigido de tenencia de las participaciones o derechos especiales.

En el caso de los derechos especiales que se agotan (extinguen) con la propia percepción del rendimiento condicionado a la rentabilidad del inversor, el período de mantenimiento vendrá determinado por el tiempo



transcurrido desde el momento de "entrega" de estos derechos y el momento en que se den las circunstancias y se tenga derecho al rendimiento, en la medida en que una vez percibido este, esos derechos se agotarían, por lo que no sería posible consolidar los cinco años con posterioridad.

A efectos de lo establecido en el artículo 105 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la aplicación en cada período impositivo de lo dispuesto en el apartado anterior tendrá la consideración de opción a ejercitar con la presentación de la declaración. La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto.

En Bilbao, a 29 de junio de 2023

EL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Iñaki AR", positioned below the title of the Director General of the Treasury.

Fdo.: Iñaki Alonso Arce.