

Instrucción 5/2020, de 29 de mayo, de la Dirección General de Hacienda, sobre el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

La crisis sanitaria mundial originada por el coronavirus COVID-19, declarada pandemia por la Organización Mundial de la Salud, ha exigido la adopción de medidas extraordinarias por parte de los países afectados a fin de aunar esfuerzos para combatirla y para limitar, en la medida de lo posible, los daños personales y económicos provocados por la misma.

Así, en lo que respecta a la Hacienda Foral de Bizkaia, las primeras medidas de contención fueron adoptadas con la aprobación del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes derivadas del COVID-19, y de sus disposiciones de desarrollo.

Además, la permanencia de las circunstancias excepcionales y la incertidumbre sobre su duración motivó la aprobación de un segundo paquete de medidas, recogido en el Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19.

Más tarde, con el inicio de la desescalada y de la progresiva reactivación de la actividad económica, se ha puesto de manifiesto la necesidad de adoptar las medidas oportunas para garantizar que el proceso de recuperación económica se produzca con la mayor rapidez e intensidad posibles, durante los meses que restan de 2020, para lo cual la Diputación Foral de Bizkaia ha aprobado el plan BIZKAIA AURRERA!, que incluye medidas directas de activación económica en el ámbito de sus competencias, así como medidas tributarias «de choque», con carácter coyuntural, que se encuentran recogidas, en lo fundamental, en el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

Este Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económicas tras la emergencia sanitaria COVID-19, regula determinados incentivos fiscales novedosos en nuestro ordenamiento tributario, como una nueva deducción extraordinaria de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019, una deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas durante el ejercicio 2020, o una también novedosa deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por ejecuciones de obra de renovación de la vivienda habitual, entre otras.

Consecuentemente, con objeto de dar la mayor seguridad posible, resulta conveniente concretar y, en algunos supuestos, aclarar a la mayor brevedad el alcance de las novedades introducidas con carácter coyuntural en nuestro ordenamiento tributario mediante el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

En virtud de todo lo expuesto,

RESUELVO:



1. Deducción extraordinaria de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019.

El apartado Uno del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, regula una deducción extraordinaria de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades, mediante la cual se pretende dar respuesta a la situación en la que se encuentran actualmente muchas empresas que, en el ejercicio 2019, tuvieron resultados positivos, y que durante el primer semestre de 2020 han visto reducidos sustancialmente su actividad y sus rendimientos como consecuencia de la crisis derivada del COVID-19, de modo que tendrán que satisfacer la cuota del citado Impuesto en los próximos meses, precisamente, en el momento en el que más recursos van a necesitar para mantener o para recuperar su actividad.

En concreto, mediante la citada deducción extraordinaria se pretende posibilitar que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades que se encuentran en dicha situación no tengan que abonar la totalidad de la cuota correspondiente al citado ejercicio 2019, sino que puedan disponer de una parte de la misma (de hasta un máximo del 60 por 100), bien para compensar las pérdidas que soporten en el ejercicio 2020, o bien para realizar determinadas actividades e inversiones que dan derecho a deducción de la cuota del Impuesto, anticipando, así, la compensación de las bases imponibles negativas (mediante un mecanismo novedoso de compensación con los resultados del ejercicio anterior y no solo con los de los ejercicios posteriores), y/o la práctica de las referidas deducciones.

1.1. Importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades.

La deducción extraordinaria del artículo 1.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, se aplica sobre la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019, tal y como la misma se encuentra definida en el artículo 59 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y asciende a un máximo del 60 por 100 de su importe.

En consecuencia, los contribuyentes pueden optar por aplicar un porcentaje de deducción inferior sobre la citada cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019, en cuyo caso, únicamente estarán obligados a destinar a las finalidades recogidas en el punto 2 del referido artículo 1.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, el importe de la deducción extraordinaria que apliquen efectivamente.

En el caso de las cooperativas sujetas a lo dispuesto en la Norma Foral 6/2018, de 12 de diciembre, sobre régimen fiscal de cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia, la deducción extraordinaria se practica sobre la cuota efectiva general, tal y como ésta se encuentra definida en el artículo 27 de la citada Norma Foral, toda vez que el importe de la misma debe ser destinado a determinadas finalidades (a la compensación de la base imponible negativa del ejercicio 2020, a la inversión en activos no corrientes nuevos, a la realización de actividades de investigación y desarrollo o innovación, a la financiación de proyectos de investigación y desarrollo o innovación realizados por terceros, a la creación de empleo y/o al fomento del emprendimiento mediante la inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas) que no influyen en la cuota efectiva especial, sino únicamente en la cuota efectiva general.



A estos últimos efectos, procede reiterar que, mediante la deducción extraordinaria de la cuota efectiva, se pretende anticipar al ejercicio 2019 el efecto de la compensación de la base imponible negativa de 2020, y/o de la práctica de determinadas deducciones acreditadas durante el mencionado ejercicio (2020), siendo así que, conforme a lo dispuesto en los artículos 21 y 31 de la Norma Foral 6/2018, de 12 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia, la base imponible especial no puede ser compensada con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, y, además, sobre la cuota líquida especial no cabe aplicar ninguna bonificación ni ninguna deducción.

1.2. Entidades que pueden aplicar la deducción extraordinaria sobre la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019.

Únicamente pueden aplicar la deducción extraordinaria sobre la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019 regulada en el artículo 1.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, las entidades que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que, en el citado ejercicio 2019, realicen una explotación económica en el sentido de lo dispuesto en el artículo 13.4 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y no tengan la consideración de sociedades patrimoniales, conforme a lo indicado en el artículo 14 de la misma Norma Foral.

De modo que ha de tratarse de entidades cuyos ingresos del ejercicio 2019 procedan, al menos, en un 85 por 100 del desarrollo de actividades empresariales o profesionales, tal y como las mismas se encuentran delimitadas en el citado artículo 13.4 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y que no tengan la consideración de sociedades patrimoniales.

b) Que no tributen en el régimen especial de consolidación fiscal previsto en el Capítulo VI del Título VI de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que su volumen de operaciones correspondiente al primer semestre del año 2020 sea, como mínimo, un 25 por 100 inferior al volumen de operaciones del primer semestre del año 2019.

A estos efectos, debe atenderse a lo dispuesto en el artículo 5 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según el cual, se entiende por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el contribuyente como consecuencia de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios que realice en su actividad.

Además, por coherencia con lo establecido en el apartado 3 del citado artículo 5 de la Norma Foral 11/2013, del Impuesto sobre Sociedades, con objeto de que puedan compararse magnitudes equivalentes, en el caso de entidades constituidas en 2019, o de entidades inactivas que comenzaron a realizar una explotación económica a lo largo de ese ejercicio, deberá elevarse al año el volumen de operaciones de 2019, y comparar el 50 por 100 del importe obtenido (el 50 por 100 del volumen de operaciones elevado al año) con el volumen de operaciones del primer semestre del año 2020.



d) Que, en el ejercicio 2019, tengan un resultado contable positivo, y que el resultado contable correspondiente al primer semestre del año 2020 sea, como mínimo, un 50 por 100 inferior al resultado contable del primer semestre del año 2019.

En coherencia con lo indicado en la letra anterior, en el caso de entidades constituidas en 2019, o de entidades inactivas que comenzaron a realizar una explotación económica a lo largo de ese ejercicio, deberá elevarse al año el resultado contable de 2019, y comparar el 50 por 100 del importe obtenido (el 50 por 100 del resultado contable elevado al año) con el resultado contable del primer semestre de 2020.

e) Que, durante los ejercicios 2020 y 2021, no distribuyan beneficios ni reservas, ni acuerden ninguna reducción de sus fondos propios con entrega de bienes o derechos a sus socios.

Con este requisito, se persigue circunscribir el ámbito de aplicación de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva a las entidades que no reduzcan voluntariamente sus fondos propios, y, por lo tanto, su capacidad de respuesta frente a la crisis derivada del coronavirus COVID-19, con entrega de bienes o derechos a sus socios.

Por ello, con objeto de no perjudicar a las entidades que hayan distribuido beneficios o reservas, o que hayan acordado alguna reducción de sus fondos propios con entrega de bienes o derechos a sus socios, en ambos casos antes de la entrada en vigor del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, se entenderá que las mismas no incumplen este requisito, siempre que sus socios realicen una aportación a los fondos propios de dichas entidades de un importe igual al de los beneficios, reservas, bienes o derechos previamente recibidos, con anterioridad a la finalización del período voluntario de declaración del ejercicio 2019.

1.3. Destino de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades.

El importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva regulada en el apartado Uno del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, debe ser destinado a alguna de las finalidades enumeradas en el punto 2 de dicho precepto.

En el caso de que el contribuyente acredite una base imponible negativa en el ejercicio 2020 y, además, lleve a cabo alguna de las inversiones y/o actividades enumeradas en las letras b) a f) del citado punto 2 del artículo 1.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, o de que realice más de una de las referidas inversiones y/o actividades, podrá elegir a cuál o a cuáles de las finalidades admitidas destina el importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades.

Consecuentemente, no resultará estrictamente necesario que destine la totalidad del importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva a una sola de las finalidades admitidas, sino que podrá hacerlo a varias de ellas, a su elección.

Tampoco existe un orden de finalidades a las que dedicar el importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva que deba ser respetado.



1.3.1. Destino a la compensación de la base imponible negativa del ejercicio 2020.

Si el contribuyente obtiene una base imponible negativa en el ejercicio 2020, podrá destinar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva aplicada en 2019 a compensarla, hasta un máximo igual al resultado de aplicar sobre la citada base imponible negativa el tipo de gravamen que le corresponda en el propio ejercicio 2019.

A estos efectos, la referencia existente en la letra a) del punto 2 del artículo 1.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, al tipo de gravamen del ejercicio 2020 será objeto de una próxima corrección de errores.

En este caso, se entenderá compensada la base imponible negativa del ejercicio 2020 en una cuantía igual al resultado de dividir la deducción extraordinaria de la cuota efectiva que se destine a esta finalidad (con el máximo fijado en el primer párrafo de este punto) entre el tipo de gravamen al que esté sujeto el contribuyente en el propio ejercicio 2019, sin aplicación de ningún otro límite.

La base imponible negativa del ejercicio 2020 así compensada con la deducción extraordinaria de la cuota efectiva no podrá ser compensada con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes mediante el procedimiento previsto en el artículo 55 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, el exceso que, en su caso, pueda existir sí podrá ser compensado en los ejercicios siguientes, conforme a lo establecido en dicho precepto.

La práctica de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva y su destino a la compensación de la base imponible negativa del ejercicio 2020 resulta compatible con la aplicación en el ejercicio 2019 de la reducción de la base imponible regulada en el artículo 52 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, por dotación a la reserva especial para nivelación de beneficios, y con el incremento de la base imponible del ejercicio 2020 conforme a lo establecido en el punto 2 del citado artículo.

1.3.2. Destino a la inversión en activos no corrientes nuevos que den derecho a la deducción establecida en el artículo 61 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Si el contribuyente realiza inversiones en el ejercicio 2020 que den derecho a la deducción establecida en el artículo 61 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, podrá destinar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva a esta finalidad, hasta un máximo igual al resultado de aplicar el tipo de la referida deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos que corresponda en cada caso (del 10 por 100, o del 5 por 100) sobre la base de la misma.

Consecuentemente, en este caso, el contribuyente deberá invertir en la adquisición de los activos no corrientes nuevos un importe igual al resultado de dividir la deducción extraordinaria de la cuota efectiva que destine a esta finalidad entre el tipo de la deducción regulada en el artículo 61 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de



diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que corresponda, atendiendo a la naturaleza de las inversiones de que se trate, sin que pueda aplicar la citada deducción sobre dicho importe.

No obstante, sí podrá aplicar la deducción regulada en el artículo 61 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, sobre el exceso de las inversiones que, en su caso, realice por encima del importe al que se refiere el párrafo anterior.

Las inversiones a cuya realización se puede destinar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva son las delimitadas en los artículos 61 y 67 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, sin que, no obstante, tengan que cumplir el requisito cuantitativo en la letra d) del apartado 3 del citado artículo 61 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

De manera que no resulta necesario que el importe conjunto de los activos objeto de inversión supere en el ejercicio 2020 el 10 por 100 de la suma de los valores netos contables preexistentes del activo no corriente que forme parte del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible correspondiente a aplicaciones informáticas y a las inversiones a las que se refiere la letra d) del apartado 1 del artículo 61 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, deduciendo las amortizaciones y las pérdidas por deterioro, ni que, en otro caso, sea superior a 5 millones de euros.

Sin embargo, las inversiones a las que se destine la deducción extraordinaria de la cuota efectiva sí podrán ser computadas de cara a establecer si el contribuyente cumple el requisito señalado en el artículo 61.3 d) de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, sobre el conjunto de las inversiones del ejercicio 2020, y si, en consecuencia, puede aplicar la referida deducción sobre el exceso de las inversiones que lleve a cabo en el citado ejercicio.

1.3.3. Destino a la realización de actividades de investigación y desarrollo o innovación que den derecho a la práctica de alguna de las deducciones reguladas en los artículos 62 y 63 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Si el contribuyente realiza actividades de investigación y desarrollo o innovación en el ejercicio 2020 que den derecho a la práctica de alguna de las deducciones reguladas en los artículos 62 y 63 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, podrá destinar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva a esta finalidad, hasta un máximo igual al resultado de aplicar el tipo de las citadas deducciones que corresponda en cada caso sobre la base de las mismas.

Consecuentemente, en este caso, el contribuyente deberá dedicar a las actividades de investigación y desarrollo o innovación un importe igual al resultado de dividir la deducción extraordinaria de la cuota efectiva que destine a esta finalidad entre el tipo de la deducción que corresponda, de entre las reguladas en los artículos 62 y 63 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según la naturaleza de las actividades efectuadas y su cuantía, sin que pueda aplicar ninguna de las referidas deducciones sobre dicho importe.

No obstante, sí podrá aplicar las deducciones reguladas en los artículos 62 y 63 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, sobre el exceso de los importes que, en su caso, dedique a la



realización de actividades de investigación y desarrollo o innovación por encima del importe al que se refiere el párrafo anterior.

En cuyo caso, de cara a establecer el tipo de la deducción por actividades de investigación y desarrollo del artículo 62 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se podrá tener en cuenta el importe de las actividades sobre el que no pueda aplicarse dicha deducción por destinarse a ellas la deducción extraordinaria de la cuota efectiva.

1.3.4. Destino a la participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación en los términos establecidos en el artículo 64 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En este supuesto, el contribuyente deberá aportar a la financiación de los proyectos de investigación y desarrollo o innovación un importe mínimo igual al resultado de dividir la deducción extraordinaria de la cuota efectiva que destine a esta finalidad entre 1,20, y tendrá que acreditar un derecho a la práctica de las deducciones reguladas en los artículos 62 a 64 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de una cuantía igual a la de la referida deducción extraordinaria de la cuota efectiva que destine a esta finalidad, en los términos establecidos en el artículo 64 bis de la misma Norma Foral y en el apartado Cuarto del artículo 3 del Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19.

El contribuyente no podrá aplicar lo previsto en el artículo 64 bis de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el importe que dedique a la financiación de los proyectos de investigación y desarrollo o innovación en los términos establecidos en el párrafo anterior, pero sí, en su caso, sobre el exceso. Además, tendrá que integrar en la base imponible del ejercicio 2020 la diferencia positiva existente entre la deducción extraordinaria de la cuota efectiva que destine a esta finalidad y el citado importe, atendiendo a lo previsto en el artículo 39.9 de la mencionada Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

1.3.5. Destino a la creación de empleo.

El contribuyente podrá destinar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva a la creación de empleo, mediante la contratación de personas con contrato laboral de carácter indefinido que den derecho a la práctica de la deducción regulada en el artículo 66 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En este supuesto, podrá destinar a la citada finalidad un importe máximo igual al resultado de multiplicar el salario anual bruto de las personas contratadas durante el período impositivo por el tipo de la deducción regulada en el artículo 66 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que corresponda en cada caso, hasta un máximo igual al de la citada deducción.



A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el apartado Dos del artículo 1 del propio Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, regula determinadas especialidades en relación con la deducción correspondiente a las contrataciones que se produzcan durante el ejercicio 2020, que se analizan en el punto siguiente de esta Instrucción.

El contribuyente no podrá practicar la deducción por creación de empleo regulada en el artículo 66 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, sobre el importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva que destine a la creación de empleo en estos términos, pero sí, en su caso, sobre el exceso.

Si así ocurre, el límite máximo de la deducción por creación de empleo se determinará teniendo en cuenta tanto la deducción extraordinaria de la cuota efectiva destinada a esta finalidad como la deducción por creación de empleo aplicada en el ejercicio 2020 (hasta un máximo de salario bruto deducible en el ejercicio 2020 de 30.000 euros).

1.3.6. Destino a la realización de inversiones en microempresas, pequeñas o medianas empresas que den derecho a la práctica de la deducción regulada en el apartado Tres del propio artículo 1 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

Si el contribuyente realiza inversiones en microempresas, pequeñas o medianas empresas que den derecho a la deducción regulada en el apartado Tres del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, podrá destinar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva a esta finalidad, hasta un máximo igual al resultado de aplicar el tipo de la citada deducción que, en su caso, corresponda sobre la base de la misma.

De modo que, en este supuesto, el contribuyente deberá destinar a la inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas un importe igual al resultado de dividir la deducción extraordinaria de la cuota efectiva que destine a esta finalidad entre el tipo de la deducción regulada en el apartado Tres del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, que corresponda, hasta un máximo igual al de la base máxima de la citada deducción, sin que pueda aplicar esta última sobre dicho importe, pero sí sobre el exceso que resulte deducible.

En este caso, para calcular la base máxima de la deducción acreditada en el ejercicio 2020 deberá tenerse en cuenta el importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva que se destine a esta finalidad.



1.4. Incumplimiento de la obligación de destinar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva a su finalidad.

Si el contribuyente no destina la totalidad del importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades a alguna de las finalidades señaladas en el punto 2 del artículo 1.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, con las condiciones establecidas en él, deberá adicionar la cuantía no destinada a su finalidad a la cuota efectiva del ejercicio 2020, junto con sus correspondientes intereses de demora.

En estos mismos términos se manifiesta el artículo 127.2 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

1.5. Opción por la práctica de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva.

La práctica de la deducción extraordinaria sobre la cuota efectiva regulada en el artículo 1.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, constituye una opción que debe ser ejercitada con la presentación de la autoliquidación, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 128 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y que no podrá ser modificada una vez finalizado el plazo voluntario de declaración.

1.6. Contribuyentes con período impositivo no coincidente con el año natural.

En lo que respecta a los contribuyentes con ejercicio no coincidente con el año natural, pueden aplicar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva aquéllos que, se entiende, se encuentran en una situación análoga a la de los contribuyentes con ejercicio coincidente con el año natural, caracterizada, como se ha indicado más arriba, por el hecho de que, en el ejercicio en cuestión, tuvieron resultados positivos y de que, en el período de tiempo transcurrido entre el cierre de dicho ejercicio y la fecha de presentación de la declaración correspondiente al mismo, han visto reducidos sustancialmente su actividad y sus rendimientos como consecuencia de la crisis derivada del COVID-19.



1.6.1. Contribuyentes con ejercicio no coincidente con el año natural que pueden aplicar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva en el ejercicio iniciado en 2018.

Pueden aplicar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva en el ejercicio iniciado en 2018 (2018-2019) los contribuyentes cuyo período voluntario de declaración de dicho ejercicio concluya a partir del 6 de mayo de 2020 (incluido), fecha en la que entró en vigor del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19.

En este caso, los requisitos relativos a la realización de una explotación económica, a la no consideración de la entidad como una sociedad patrimonial y a la no tributación en el régimen de especial de consolidación fiscal deberán ser cumplidos en el ejercicio iniciado en 2018.

Además, a efectos de lo indicado en las letras c) y d) del número 1 del artículo 1.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, habrá que comparar el volumen de operaciones y el resultado contable del período comprendido entre el 1 de enero de 2020 y los 15 días naturales anteriores a la conclusión del período voluntario de declaración, o el 30 de junio de 2020, si fuera anterior, con el volumen de operaciones y el resultado contable del mismo intervalo de tiempo del año 2019, respectivamente.

A este respecto, deberá tenerse en cuenta, en su caso, el plazo voluntario extraordinario de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades previsto en el apartado Sexto del artículo 3 del Decreto Foral Normativo 3/2020, de 28 de abril, de medidas tributarias extraordinarias complementarias derivadas de la emergencia sanitaria COVID-19.

Por último, estos contribuyentes no podrán distribuir beneficios ni reservas, ni acordar ninguna reducción de sus fondos propios con entrega de bienes o derechos a sus socios durante los ejercicios iniciados en 2019 y en 2020, en los términos establecidos en el apartado 1.2 anterior de esta Instrucción.

En este supuesto, el importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva deberá ser destinado a alguna de las finalidades legalmente previstas dentro del ejercicio iniciado en 2019. En otro caso, el contribuyente deberá adionar la cuantía no destinada a su finalidad a la cuota efectiva del citado ejercicio 2019, junto con sus correspondientes intereses de demora, tal y como también se indica en el artículo 127.2 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, en la medida en que las inversiones en microempresas, pequeñas o medianas empresas únicamente dan derecho a la práctica de la deducción regulada en el apartado Tres del propio artículo 1 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, cuando tienen lugar durante el ejercicio 2020, los contribuyentes autorizados a practicar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva en el ejercicio iniciado en 2018 no podrán destinarla a esta finalidad.



1.6.2. Contribuyentes con ejercicio no coincidente con el año natural que pueden aplicar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva en el ejercicio iniciado en 2019.

Pueden aplicar la deducción extraordinaria de la cuota efectiva en el ejercicio iniciado en 2019 (2019-2020) los contribuyentes cuyo período impositivo concluya con anterioridad al 1 de junio de 2020.

En este caso, los requisitos relativos a la realización de una explotación económica, a la no consideración de la entidad como una sociedad patrimonial y a la no tributación en el régimen de especial de consolidación fiscal deberán ser cumplidos en el ejercicio iniciado en 2019.

En este supuesto, de cara a analizar el cumplimiento de los requisitos establecidos en las letras c) y d) del número 1 del artículo 1.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, habrá que comparar el volumen de operaciones y el resultado contable de los seis meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio 2019 con el volumen de operaciones y el resultado contable del mismo intervalo de tiempo del año 2019, respectivamente.

Además, estos contribuyentes no podrán distribuir beneficios ni reservas, ni acordar ninguna reducción de sus fondos propios con entrega de bienes o derechos a sus socios durante los ejercicios iniciados en 2020 y en 2021, en los términos establecidos en el apartado 1.2 anterior de esta Instrucción.

Por último, estos contribuyentes deberán destinar el importe de la deducción extraordinaria de la cuota efectiva a alguna de las finalidades legalmente previstas dentro del ejercicio iniciado en 2020.

2. Deducción incrementada por creación de empleo.

Durante el ejercicio 2020 podrá aplicarse la deducción por creación del empleo del artículo 66 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con cada persona contratada durante el período impositivo con contrato laboral de carácter indefinido y con un salario superior al salario mínimo interprofesional incrementado en un 50 por 100 (en lugar de incrementado en un 70 por 100).

En la medida en que, para 2020, el salario mínimo interprofesional está fijado en 13.300 euros al año, se trata de personas contratadas con un salario superior a 19.950 euros brutos anuales.

Además, durante el citado ejercicio 2020, la deducción por cada persona contratada será del 25 por 100 de su salario bruto anual, con un límite de 7.500 euros (en lugar de con un límite de 5.000 euros). De modo que el salario máximo sobre el que puede practicarse la deducción se sitúa en 30.000 euros.

Cuando la persona contratada se encuentre en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, el tipo y el límite máximo de la deducción se duplica (manteniéndose la base máxima de deducción de 30.000 euros anuales).



3. Deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas.

El apartado Tres del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, regula una deducción extraordinaria por la suscripción o adquisición en el ejercicio 2020, tanto en el mercado primario (en el momento de la constitución, o mediante ampliación de capital, de la entidad de que se trate) como en el mercado secundario (a través de adquisiciones a terceros), de acciones o participaciones de sociedades que tengan la consideración de microempresas, pequeñas o medianas empresas.

Esta deducción tiene carácter único, si bien se articula en tres niveles, dependiendo de si la inversión se materializa:

- a) en acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas en general, en cuyo caso, el tipo de la deducción es del 10 por 100, con una base máxima de deducción de 100.000 euros.
- b) en acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, en cuyo caso, el tipo de la deducción asciende al 15 por 100, con una base máxima de deducción de 150.000 euros.
- c) en acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas innovadoras, en cuyo caso, el tipo de la deducción se eleva al 20 por 100, con una base máxima de deducción de 200.000 euros.

No obstante, procede reiterar que se trata de una deducción única, por lo que la base de la deducción no puede exceder, en ningún supuesto, de los 200.000 euros correspondientes a las inversiones en microempresas, pequeñas o medianas empresas innovadoras.

3.1. Requisitos exigibles a los inversores.

Para poder aplicar la deducción extraordinaria regulada en el apartado Tres del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, los inversores deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Han de mantener las acciones o participaciones adquiridas o suscritas en su patrimonio durante más de cinco años.
- b) La participación directa o indirecta que ostenten, junto con la que posea en la misma entidad cualquier persona o entidad vinculada con ellos en los términos establecidos en el artículo 42.3 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 25 por 100 del capital social o de los derechos de voto de la entidad de que se trate.



3.2. Requisitos exigibles a las entidades cuyas acciones o participaciones se adquieren o suscriben.

3.2.1. Requisitos exigibles a todas las microempresas, pequeñas o medianas empresas.

Las entidades emisoras de las acciones o participaciones adquiridas o suscritas han de cumplir los siguientes requisitos.

a) Deben tener la consideración de microempresas, pequeñas o medianas empresas, conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

b) Han de revestir la forma jurídica de sociedades anónimas, de sociedades de responsabilidad limitada, de cooperativas, de sociedades anónimas laborales o de sociedades de responsabilidad limitada laboral, y sus acciones o participaciones no pueden estar admitidas a negociación en ningún mercado organizado. Este requisito ha de ser cumplido durante todos los años de tenencia de la acción o participación.

c) Y no debe tratarse de ninguna de las siguientes empresas:

c.1) De empresas 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.

c.2) De 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.

En resumen, los criterios establecidos en el apartado 18 del artículo 2 del Reglamento (UE) número 651/2014, de la Comisión, de 17 de junio de 2014, hacen referencia: 1) a la existencia de pérdidas netas acumuladas por importe superior a más de la mitad del capital social y, en su caso, de la prima de emisión (salvo en determinados supuestos de entidades de reciente creación); 2) al hecho de que la empresa esté declarada en concurso de acreedores, o en situación de que pueda serlo a petición de sus acreedores; 3) a que la entidad haya recibido una ayuda de salvamento y todavía no haya reembolsado el préstamo o puesto fin a la garantía, o de que haya recibido una ayuda de reestructuración y todavía esté sujeta a un plan de reestructuración; y 4) a que, en caso de que no se trate de una PYME en el sentido de lo previsto en el citado Reglamento (UE) número 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio (cuyos criterios, no obstante, se encuentran alineados con los del artículo 13 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), durante los dos ejercicios anteriores su ratio deuda/capital haya sido superior a 7,5 y su ratio de cobertura de intereses, calculada sobre la base del EBITDA, haya estado por debajo de 1,0.

c.3) De empresas que hayan superado, o que superen con ocasión de la emisión de las acciones o participaciones de que se trate, el importe total de financiación de riesgo a que se refiere el apartado 9 del artículo 21 del citado 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 que se indica que el importe total de la financiación de riesgo no puede exceder de 15 millones de euros por empresa subvencionable en el marco de cualquier medida de financiación de riesgo.



3.2.2. Requisitos adicionales exigibles a las microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación.

Para poder aplicar el tipo de deducción del 15 por 100, y la base máxima de deducción de 150.000 euros, además de lo indicado en el punto 3.2.1 anterior, es necesario:

- a) Que las sociedades emisoras de las acciones o participaciones adquiridas o suscritas hayan sido constituidas dentro de los cinco años anteriores a la fecha de la adquisición o de la suscripción de los títulos.
- b) Que dichas sociedades ejerzan una nueva actividad, y que cuenten con los medios personales y materiales necesarios para el desarrollo de la misma. Este requisito no puede considerarse cumplido en los supuestos de sociedades creadas como consecuencia de operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, cesión global del activo y del pasivo, o aportación de rama de actividad, ni, en general, de entidades que ejerzan la misma actividad que venía ejerciéndose anteriormente mediante otra titularidad.

3.2.3. Requisitos adicionales exigibles a las microempresas, pequeñas o medianas empresas innovadoras.

Para poder aplicar el tipo de deducción del 20 por 100, y la base máxima de deducción de 200.000 euros, además de lo indicado en el punto 3.2.1 anterior, es necesario:

- a) Que las microempresas, pequeñas o medianas empresas cuyas acciones o participaciones se adquieran o suscriban tengan la consideración de innovadoras, conforme a lo estipulado 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, según el cual ostentan dicha condición de innovadoras las empresa que: 1) puedan demostrar, mediante una evaluación realizada por un experto externo, que desarrollarán, 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 2) 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 o, si se trata de empresas nuevas sin historial financiero, según la auditoría del ejercicio fiscal en curso, de conformidad con la certificación de un auditor externo.
- b) Que las citadas sociedades emisoras de las acciones o participaciones adquiridas o suscritas hayan sido constituidas dentro de los siete años anteriores a la fecha de la adquisición o de la suscripción de los títulos, o que, en otro caso, se trate 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.



3.3. Base de la deducción.

La deducción se aplica sobre el valor de adquisición de las acciones o participaciones adquiridas o suscritas en el ejercicio 2020 efectivamente abonado en dicho ejercicio. De modo que no forman parte de la citada base de la deducción las cantidades que queden pendientes de abonar o de desembolsar.

3.4. Límite de la deducción.

3.4.1. Base máxima de la deducción.

Como ya se ha indicado anteriormente, la deducción regulada en el artículo 1.Tres del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, tiene carácter único, aun cuando se articule en tres niveles distintos.

Por ello, la base máxima de la deducción debe ser computada de forma conjunta para los tres niveles establecidos, y no podrá ser, en ningún caso, superior a los 200.000 euros, correspondientes a las suscripciones o adquisiciones de acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas innovadoras.

Además, debe tenerse en cuenta que las inversiones en acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas en general tienen una base máxima de deducción de 100.000 euros, y que la base de la deducción por inversiones en acciones o participaciones de microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación no puede exceder de 150.000 euros.

Consecuentemente, la base de la deducción únicamente podrá ser superior a 100.000 euros en lo que respecta a las inversiones en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación e innovadoras, y a 150.000 euros en lo que respecta a estas últimas (a las inversiones en microempresas, pequeñas y medianas empresas innovadoras).

Con lo que, en definitiva, si el contribuyente adquiere o suscribe acciones o participaciones de más de una de estas clases de entidades (de microempresas, pequeñas o medianas empresas en general; de microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación; y/o de microempresas, pequeñas o medianas empresas innovadoras), las cuales cuentan con distintos porcentajes de deducción y con bases máximas de deducción diferentes, deberá tenerse en cuenta que dichas bases máximas de deducción no se suman o acumulan, sino que únicamente se aplica la base más alta de entre las que correspondan en función de las inversiones efectuadas, y que, además, las inversiones en cada una de las citadas clases de entidades deben respetar sus propios límites (sus propias bases máximas de deducción).

Las cantidades no deducibles por superarse la base máxima de la deducción no pueden ser deducidas en los ejercicios siguientes.



3.4.2. Límite de cuota.

La deducción regulada en el artículo 1.Tres del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, está sujeta al límite del 35 por 100 de la cuota líquida a que se refiere el artículo 67.1 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán ser aplicadas en los períodos impositivos siguientes, atendiendo a lo indicado en el punto 2 del mismo artículo 67 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Además, esta deducción también ha de ser tenida en cuenta, junto con el resto de las deducciones a las que se refiere el artículo 59 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de cara al cálculo de la tributación mínima regulada en dicho precepto.

3.4.3. Imposibilidad de que los mismos fondos den derecho a deducción en más de una persona o entidad.

El punto 9 del artículo 1.Tres del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, concreta que unos mismos fondos no pueden dar derecho a deducción en más de una persona o entidad.

Esta regla resulta aplicable tanto a las suscripciones de acciones o participaciones en los supuestos de constitución de entidades o de ampliación de capital de las mismas (en el mercado primario), de modo que la entidad que recibe los fondos no puede emplearlos para adquirir o suscribir otras acciones o participaciones que den derecho a deducción (y así sucesivamente), como en los casos de adquisiciones a terceros de las acciones o participaciones en cuestión (en el mercado secundario), de forma que, en este segundo supuesto, el vendedor de los títulos no puede emplear los importes recibidos para adquirir o suscribir otros títulos que le den derecho a deducción (y así sucesivamente).

3.5. Acreditación del derecho a la práctica de la deducción.

Para la práctica de la deducción regulada en el artículo 1.Tres del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, es necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se suscriben o adquieren, indicando el cumplimiento de los requisitos exigibles a la misma en el período impositivo de la adquisición o suscripción.

Adicionalmente, en lo que respecta a las microempresas, pequeñas o medianas empresas innovadoras que dan derecho a deducción del 20 por 100, la entidad debe 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, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (ya analizados), verificados por



expertos independientes.

4. Deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obras de renovación en la vivienda habitual.

El artículo 2.Uno del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, regula una deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las ejecuciones de obra de renovación de la vivienda habitual que se inicien entre el 6 de mayo y el 31 de diciembre de 2020.

4.1. Requisitos exigibles para la práctica de la deducción.

Para poder aplicar la deducción por obras de renovación de la vivienda habitual, deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) El contribuyente ha de ostentar la plena propiedad sobre la vivienda objeto de renovación, y la misma debe tener la condición de habitual para él, en los términos establecidos en el artículo 87.8 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Consecuentemente, darán derecho a la práctica de esta deducción las obras de renovación de las mismas viviendas que, en principio, den derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual (sin tener en cuenta, a estos efectos, el crédito fiscal del artículo 87.3 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Por ello, en coherencia con lo dispuesto en el artículo 68.1 c) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, también podrán practicar la deducción quienes ostenten un derecho de superficie sobre la vivienda habitual, constituido sobre suelo de titularidad pública.

Únicamente cabe aplicar la deducción sobre el importe correspondiente a las ejecuciones de obra de renovación de la vivienda de que se trate, es decir, de sus elementos privativos. De forma que no resultan deducibles las ejecuciones de obra de renovación de los elementos comunes de los edificios en los que se ubiquen las viviendas.

b) La vivienda ha de tener una antigüedad de, al menos, 10 años.

c) Las obras ejecutadas han de iniciarse entre el 6 de mayo y el 31 de diciembre de 2020. Por ello, no darán derecho a la práctica de la deducción las obras iniciadas con anterioridad al 6 de mayo de 2020 que quedaran suspendidas o interrumpidas como consecuencia de la emergencia sanitaria generada por la COVID-19.

d) Las referidas obras deben estar sujetas a licencia municipal de obras. Este requisito se entiende igualmente cumplido en relación con las obras para las que resulte exigible la presentación de declaración responsable o de comunicación previa al Ayuntamiento competente.



e) El presupuesto de ejecución material de las obras debe ser, como mínimo, de 3.000 euros.

Este requisito se encuentra delimitado por referencia a la base imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Consecuentemente, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 3 de la Norma Foral 10/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, de cara a calcular este presupuesto de ejecución material de las obras, no debe computarse ni el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos, ni las tasas, los precios públicos y demás prestaciones patrimoniales públicas relacionadas con las obras, ni los honorarios de profesionales, ni el beneficio empresarial del contratista, ni ningún otro concepto que no integre estrictamente el coste de ejecución material.

En lo que respecta a los materiales, atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el particular (SSTS de 9 de noviembre de 2011, de 14 de mayo de 2010, de 17 de noviembre de 2005, etc.), debe tenerse en cuenta el coste de los equipos, maquinaria e instalaciones que se construyan, coloquen o efectúen como elementos técnicos inseparables de la propia obra, integrantes del proyecto para el que se haya solicitado la licencia de obras, y que carezcan de identidad propia respecto de la construcción realizada.

Por lo tanto, debe computarse el importe de los elementos e instalaciones que queden integrados en la unidad de obra de que se trate, o que sean necesarios para su ejecución, y que sirvan para proveer a la vivienda de los servicios esenciales para su habitabilidad o utilización.

4.2. Importe de la deducción.

La deducción asciende al 10 por 100 de las cantidades satisfechas en el ejercicio 2020 por las ejecuciones de obra de renovación de la vivienda habitual, con un máximo para dichas cantidades de 15.000 euros (lo que da lugar a una deducción máxima de 1.500 euros).

De manera que la base de la deducción está conformada por la totalidad de las cantidades satisfechas para llevar a cabo las obras de renovación de la vivienda habitual (Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras, beneficio del contratista, etc. incluidos), y no solo por el presupuesto de ejecución material de las mismas a tener en cuenta de cara a analizar si se cumple el requisito de importe mínimo de la obra de 3.000 euros, desarrollado en el punto anterior.

De este importe se deben descontar las subvenciones percibidas por el mismo concepto (por la realización de obras de renovación de la vivienda habitual).

En lo que respecta a las ejecuciones de obra de renovación iniciadas entre el 6 de mayo y el 31 de diciembre de 2020 que finalicen a lo largo de 2021, solo podrá practicarse deducción sobre los importes efectivamente abonados en 2020 (no sobre los que se satisfagan en 2021).

Las cantidades satisfechas deben ser justificadas por el contribuyente mediante las facturas correspondientes, tal y como también se indica en el artículo 94 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.



De conformidad con lo previsto en el artículo 99.2 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la base máxima de la deducción, de 15.000 euros, se computa por cada declaración, sin que proceda su elevación o multiplicación en los supuestos de tributación conjunta.

En el caso de que las obras ejecutadas tengan la consideración de obras de rehabilitación, los contribuyentes no podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual del artículo 87 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la deducción por obras de renovación de la vivienda habitual sobre los mismos importes, de modo que se trata de deducciones incompatibles entre sí (no acumulables en lo que respecta a unos mismos importes).

5. Deducción extraordinaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por inversión en microempresas, pequeñas y medianas empresas.

En el ejercicio 2020, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pueden aplicar la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas del artículo 1.Tres del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19 (analizada en el punto 3 anterior), en lugar de la regulada con carácter general en el artículo 90 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, se establecen determinadas especialidades con respecto a la deducción extraordinaria por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas prevista en el Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (analizada en el punto 3 anterior). A saber:

1) El contribuyente, junto con su cónyuge o pareja de hecho y cualquier persona unida a él por vínculo de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no podrá ostentar una participación en el capital social de la entidad de que se trate o en sus derechos de voto superior al 25 por 100, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación.

2) La base máxima de la deducción (de 100.000, 150.000 o 200.000 euros, según el caso), se aplica en iguales términos que en la deducción del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en lugar de aplicarse los límites de cuota establecidos en los artículos 59 y 67 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se establece que la deducción no puede exceder del 15 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

Este límite, al igual que la base máxima de la deducción, se aplica conjuntamente a los tres niveles de la deducción, al tratarse de una deducción única. Es decir, tanto a las inversiones en microempresas, pequeñas o medianas empresas en general, como a las inversiones en las entidades de nueva o reciente creación, y a las innovadoras.



Por base liquidable ha de entenderse la suma de la base liquidable general (solo cuando tenga resultado positivo) y de la base liquidable del ahorro (que no puede ser negativa).

En tributación conjunta, la base máxima de la deducción y el importe máximo deducible se computan por declaración, de forma conjunta, sin que proceda la elevación o multiplicación de la base máxima de deducción.

3) Las cantidades no deducidas por superarse la base máxima de deducción o el límite del 15 por 100 sobre la base liquidable pueden ser aplicadas en las declaraciones de los cinco años siguientes, respetando los mismos límites.

4) Debido a lo indicado en los números 2) y 3) anteriores, la letra d) del punto 1 del artículo 2.Dos del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, señala que, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no resulta aplicable lo previsto en el número 9 del apartado Tres del artículo 1 del mismo Decreto Foral Normativo.

No obstante, procede aclarar que la referencia efectuada en este precepto al número 9 del apartado Tres del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, ha de entenderse realizada, únicamente, a lo indicado en el primer párrafo de dicho número 9.

De modo que, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también resulta aplicable la limitación regulada en el segundo párrafo del repetido número 9 del apartado Tres del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, según el cual unos mismos fondos no pueden dar derecho a deducción en más de una persona o entidad.

Como ya se ha indicado en el punto 3.4.3 anterior, esta regla resulta aplicable tanto a las suscripciones de acciones o participaciones en los supuestos de constitución de entidades o de ampliación de capital de las mismas (en el mercado primario), de modo que la entidad que recibe los fondos no puede emplearlos para adquirir o suscribir otras acciones o participaciones que den derecho a deducción (y así sucesivamente), como en los casos de adquisiciones a terceros de las acciones o participaciones en cuestión (en el mercado secundario), de forma que, en este segundo supuesto, el vendedor de los títulos no puede emplear los importes recibidos para adquirir o suscribir otros títulos que también le den derecho a deducción (y así sucesivamente).

5) Las ganancias patrimoniales derivadas de la futura transmisión de las acciones o participaciones por cuya adquisición o suscripción se aplique la deducción extraordinaria del artículo 1.Tres del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, estarán íntegramente exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando la transmisión se produzca entre el sexto y el décimo año de tenencia.

Cuando la transmisión se produzca entre el undécimo y el decimoquinto año de tenencia, la exención será del 50 por 100 de la ganancia obtenida.



Todo ello, de conformidad con lo indicado en el artículo 42 g) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

6) Las acciones o participaciones por cuya adquisición o suscripción se aplique la deducción extraordinaria del artículo 1.Tres del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, estarán exentas del Impuesto sobre el Patrimonio durante los quince primeros años de tenencia de las mismas, conforme a lo establecido en el artículo 5.Quince de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

6. Actividades declaradas prioritarias con carácter temporal.

El artículo 3 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, establece:

a) Por un lado, que, en el año 2020, la investigación orientada a la lucha contra el COVID-19 tendrá la consideración de ámbito prioritario de mecenazgo, a efectos de lo establecido en el artículo 31 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, así como que será la Diputación Foral de Bizkaia quien determinará las entidades declaradas como prioritarias en este ámbito.

b) Y, por otro lado, que, de manera complementaria a lo dispuesto en los artículos 33 y 35 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, para el año 2020, se declara como actividades prioritarias a determinadas entidades de carácter artístico y cultural, y a las federaciones deportivas del País Vasco y sus entidades asociadas, en lo referente al deporte federado no profesional y al deporte escolar. A lo que añade, en relación con esto último, que, excepcionalmente, también podrá acogerse a los beneficios fiscales al mecenazgo en actividades prioritarias el 25 por 100 de las licencias de federación y de las cuotas escolares abonadas durante el año 2020.

6.1. Declaración como actividades prioritarias para el año 2020 de las federaciones deportivas del País Vasco y sus entidades asociadas, en lo relativo al deporte federado no profesional y al deporte escolar.

6.1.1. Beneficios fiscales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, y en la letra c) del artículo 3 del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, las cantidades destinadas a las federaciones deportivas del País Vasco y a sus entidades asociadas, en lo que respecta al deporte federado no profesional y al deporte escolar, darán derecho a la práctica de los siguientes beneficios fiscales:

a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a una deducción de la cuota íntegra del 45 por 100 de dichas cantidades.



No obstante, la base de esta deducción, junto con la de las demás deducciones por mecenazgo, no puede exceder el 35 por 100 de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A estos efectos, la base imponible general y la base imponible del ahorro no pueden ser negativas.

Las cantidades no deducidas por superarse este límite pueden ser deducidas en los cinco años inmediatos y sucesivos, respetando igual límite.

b) En el Impuesto sobre Sociedades (y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a los contribuyentes con establecimiento permanente), a una deducción en cuota líquida del 45 por 100 de las referidas cantidades aportadas a las federaciones deportivas del País Vasco y a sus entidades asociadas, en lo que respecta al deporte federado no profesional y al deporte escolar, incluyéndose también, en este caso, las abonadas en virtud de contratos de patrocinio publicitario y de convenios de colaboración.

Esta deducción se encuentra sujeta al límite del 35 por 100 de la cuota líquida al que se refiere el artículo 67.1 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Además, también ha de ser tenida en cuenta, junto con el resto de las deducciones mencionadas en el artículo 59 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de cara al cálculo de la tributación mínima regulada en dicho precepto.

En los casos de aportaciones en forma de contratos de patrocinio publicitario, o de convenios de colaboración, los importes incluidos en la base de la deducción en cuota líquida no tienen la consideración de gasto deducible para calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según el caso).

Estas deducciones deben ser consignadas en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, presentada en plazo.

6.1.2. Entidades beneficiarias de la declaración de actividades prioritarias en este ámbito.

La declaración de actividades prioritarias en este ámbito afecta a las federaciones deportivas del País Vasco, tal y como las mismas se encuentran delimitadas en el Decreto del Gobierno Vasco 16/2006, de 31 de enero, y a sus entidades asociadas, en lo que respecta al deporte federado no profesional y al deporte escolar.

A estos efectos, el artículo 2 del citado Decreto del Gobierno Vasco 16/2006, de 31 de enero, regula que las federaciones deportivas son entidades privadas, sin ánimo de lucro y con personalidad jurídica, que ejercen, además de sus propias atribuciones, funciones públicas de carácter administrativo y reúnen a deportistas, técnicos y técnicas, jueces y juezas, clubes o agrupaciones deportivas y otros colectivos dedicados a la promoción o a la práctica deportiva de una o varias modalidades deportivas, dentro de su ámbito territorial.

Consecuentemente, en este ámbito, por entidades asociadas a las federaciones deportivas del País Vasco debe entenderse:



1) a los clubes deportivos que forman parte de las citadas federaciones, con exclusión de aquéllos que cuenten con equipos que compitan en categorías profesionales, o que participen en competiciones de carácter profesional; y

2) a las comisiones deportivas de las Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos (AMPAS), si bien únicamente en lo que respecta a su participación en las actividades del programa de deporte escolar organizadas por las repetidas federaciones mediante delegación de la Diputación Foral de Bizkaia.

Las entidades beneficiarias de la declaración de actividades prioritarias en este ámbito no tienen que cumplir ningún otro requisito subjetivo para que los importes que reciban en los términos establecidos en el artículo 42 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, den derecho a deducción (como haber sido declaradas de utilidad pública, etc.).

6.1.3. Justificación de las cantidades abonadas que dan derecho a deducción.

El artículo 42.5 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, señala que:

"5. La aplicación de los beneficios fiscales contemplados en el presente artículo queda condicionada a la justificación de la efectividad de los donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios destinadas a las actividades prioritarias en los términos establecidos en el artículo 26 de esta Norma Foral".

De modo que, para que las personas o entidades que destinen cantidades a las actividades que realicen las federaciones deportivas del País Vasco, o sus entidades asociadas, en los términos establecidos en los puntos anteriores, puedan aplicar los beneficios fiscales regulados en el artículo 42 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, es necesario que dichas federaciones o entidades asociadas presenten la declaración informativa a la que se refiere el artículo 26 de la misma Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, en los términos establecidos en él (Modelo 182), consignando en ella los importes así recibidos.

Sin embargo, las federaciones deportivas y sus entidades asociadas no estarán obligadas a presentar ninguna otra memoria o declaración, para que las personas que les realicen aportaciones en los términos recogidos en el artículo 42 de la Norma Foral 4/2019, de 20 de marzo, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, puedan aplicar los beneficios fiscales regulados en él.



6.1.4. Posibilidad excepcional de aplicar los beneficios fiscales al mecenazgo en actividades prioritarias sobre el 25 por 100 de las licencias de federación y de las cuotas escolares abonadas por los contribuyentes.

Según lo previsto en el último párrafo del artículo 3 c) del Decreto Foral Normativo 4/2020, de 5 de mayo, de medidas tributarias coyunturales destinadas a la reactivación económica tras la emergencia sanitaria COVID-19, excepcionalmente, los deportistas y el personal técnico (árbitros, jueces, entrenadores, etc.) con licencia federada que no sean profesionales podrán aplicar la deducción analizada en el punto 6.1.1 anterior sobre una cuantía igual al 25 por 100 del importe total de las licencias federativas que abonen en el año 2020 a las federaciones deportivas del País Vasco a las que pertenezcan.

Al igual que se ha indicado en el punto 6.1.3, el derecho a la práctica de esta deducción deberá ser justificado mediante la presentación por parte de la entidad de que se trate del Modelo 182, consignando en él los importes correspondientes al 25 por 100 de las licencias federativas.

Así, concretamente, en el caso de que las licencias sean abonadas directamente por los deportistas a las federaciones, tendrán que ser estas últimas (las federaciones deportivas) las que declaren en el Modelo 182 los importes recibidos (el 25 por 100 del coste de dichas licencias). Mientras que, en los supuestos en los que sean abonadas a través de los clubes deportivos, deberán ser dichos clubes deportivos los que declaren en el Modelo 182 el 25 por 100 del importe correspondiente a las licencias de sus deportistas, si bien solo en los casos en los que sean éstos (los deportistas), y no los propios clubes, los que hagan frente al coste de las mismas. En cuyo caso, tendrá derecho a la práctica de la deducción la persona que abone el importe de la licencia al club.

También podrá aplicarse la citada deducción sobre el 25 por 100 de las cuotas abonadas en 2020 a los clubes deportivos y a las comisiones deportivas de las AMPAS por la participación en actividades del programa de deporte escolar organizadas por la Diputación Foral de Bizkaia (o por las federaciones deportivas mediante delegación). En cuyo caso, tendrá derecho a la práctica de la deducción la persona que abone las cuotas en cuestión.

En este supuesto, el derecho a la práctica de la deducción también deberá ser justificado mediante la presentación por parte de los clubes deportivos y de las comisiones deportivas de las AMPAS del Modelo 182, consignando en él los importes recibidos.

En Bilbao, a 29 de mayo de 2020

EL DIRECTOR GENERAL DE HACIENDA

Fdo.: Iñaki Alonso Arce.