Manual práctico de Renta 2021

Esta publicación tiene efectos meramente informativos

Índice

- **Número de identificación de la publicación (NIPO)**
- **Presentación**
- **Guía de las principales novedades del IRPF en el ejercicio 2021**
  - **Gestión del Impuesto**
  - **Exenciones**
  - **Rendimientos de capital inmobiliario**
  - **Rendimientos de capital mobiliario**
  - **Rendimiento de actividades económicas**
  - **Ganancias y pérdidas patrimoniales**
  - **Regímenes especiales**
  - **Base liquidable**
  - **Mínimo personal y familiar**
  - **Cálculo del Impuesto: determinación de las cuotas íntegras**
  - **Deducciones de la cuota íntegra**
  - **Regularización de situaciones tributarias**
  - **Otras cuestiones de interés**

- **Guía de las deducciones autonómicas del IRPF en el ejercicio 2021**
  - **Andalucía**
  - **Aragón**
  - **Principado de Asturias**
  - **Illes Balears**
  - **Canarias**
  - **Cantabria**
  - **Castilla-La Mancha**
  - **Castilla y León**
  - **Cataluña**
  - **Extremadura**
  - **Galicia**
  - **Comunidad de Madrid**
  - **Región de Murcia**
  - **La Rioja**
  - **Comunitat Valenciana**

- **Capítulo 1. Campaña de la declaración de Renta 2021**
  - **¿Quiénes están obligados a presentar declaración del IRPF 2021?**
  - **La declaración del IRPF 2021: aspectos generales**
  - **Borrador de la declaración del IRPF 2021**
  - **Presentación de las declaraciones del IRPF 2021**
  - **Pago de la deuda tributaria del IRPF**
  - **Devoluciones derivadas de la normativa del IRPF**
  - **Rectificación de los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas**
  - **Servicios de ayuda Campaña Renta 2021**

- **Capítulo 2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF): cuestiones generales**
  - **El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**
  - **Cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas**
  - **Sujeción al IRPF: aspectos materiales**
  - **Sujeción al IRPF: aspectos personales**
  - **Sujeción al IRPF: aspectos temporales**

- **Capítulo 3. Rendimientos del trabajo**
  - **Concepto**
  - **Rendimientos estimados del trabajo y operaciones vinculadas**
  - **Rendimientos del trabajo en especie**
  - **Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje**
  - **Rendimiento neto del trabajo a integrar en la base imponible**

- Individualización de los rendimientos del trabajo
- Imputación temporal de los rendimientos del trabajo
- Caso práctico

- Capítulo 4. Rendimientos del capital inmobiliario
  - Rendimientos del capital inmobiliario
  - Rendimientos íntegros
  - Rendimientos del capital inmobiliario estimados y operaciones vinculadas
  - Gastos deducibles
  - Gastos no deducibles
  - Rendimiento neto
  - Reducciones del rendimiento neto
  - Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco
  - Rendimiento neto reducido
  - Individualización de los rendimientos del capital inmobiliario
  - Imputación temporal de los rendimientos del capital inmobiliario
  - Declaración bienes inmuebles
  - Caso práctico

- Capítulo 5. Rendimientos del capital mobiliario
  - Rendimientos del capital mobiliario: cuestiones generales
  - Rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro
  - Rendimientos a integrar en la base imponible general
  - Valoración de los rendimientos del capital mobiliario en especie
  - Individualización de los rendimientos del capital mobiliario
  - Imputación temporal de los rendimientos del capital mobiliario
  - Caso práctico
  - Cuadro-Resumen: Fiscalidad de los contratos de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización

- Capítulo 6. Rendimientos de actividades económicas. Cuestiones generales
  - Concepto de rendimientos de actividades económicas
  - Delimitación de los rendimientos de actividades económicas
  - Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica
  - Método y modalidades de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas
  - Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas
  - Criterios de imputación temporal de los componentes del rendimiento neto de actividades económicas
  - Individualización de los rendimientos de actividades económicas

- Capítulo 7. Rendimientos de actividades económicas. Método de estimación

directa

- **Concepto y ámbito de aplicación del método de estimación directa**
- **Fase 1ª. Determinación del rendimiento neto**
- **Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión**
- **Fase 2ª. Determinación del rendimiento neto reducido**
- **Fase 3ª. Determinación del rendimiento neto reducido total**
- **Cuadro resumen**
- **Tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al ejercicio de actividades económicas**
- **Caso práctico (determinación del rendimiento neto derivado de actividad profesional en estimación directa, modalidad simplificada)**

- **Capítulo 8. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (I) (Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales)**
  - **Concepto y ámbito de aplicación**
  - **Determinación del rendimiento neto reducido**
  - **Determinación del rendimiento neto reducido total**
  - **Caso Práctico**
  - **Apéndice: Rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2021**

- **Capítulo 9. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (II) (Actividades agrícolas, ganaderas y forestales)**
  - **Concepto y ámbito de aplicación**
  - **Determinación del rendimiento neto**
  - **Determinación del rendimiento neto reducido total**
  - **Caso práctico**
  - **Apéndice: Relación de productos naturales, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores, ganaderos y titulares de actividades forestales e índices de rendimiento aplicables en el ejercicio 2021**

- **Capítulo 10. Regímenes especiales: imputación y atribución de rentas**
  - **Introducción: imputaciones de rentas**
  - **Régimen de imputación de rentas inmobiliarias**
  - **Régimen de atribución de rentas**
  - **Imputación de rentas de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de las uniones temporales de empresas**
  - **Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional**
  - **Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen**
  - **Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español**
  - **Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión**

colectiva constituidas en países o territorios calificados como jurisdicción no cooperativa
- Régimen especial: Ganancias patrimoniales por cambio de residencia
- Caso práctico

- Capítulo 11. Ganancias y pérdidas patrimoniales
  - Concepto
  - Ganancias y pérdidas patrimoniales que no se integran en la base imponible del IRPF
  - Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas generales
  - Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas específicas de valoración
  - Monedas virtuales
  - Declaración y tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales
  - Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión
  - Imputación temporal de las ganancias y pérdidas patrimoniales
  - Individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales
  - Régimen especial: Ganancias patrimoniales por cambio de residencia
  - Caso práctico
  - Cuadro: Excesos de adjudicación en la extinción del condominio. Resolución del TEAC de 7 de junio de 2018
  - Cuadros: usufructo sobre bienes inmuebles

- Capítulo 12. Integración y compensación de rentas
  - Introducción
  - Reglas de integración y compensación de rentas
  - Reglas de integración y compensación en tributación conjunta
  - Caso práctico

- Capítulo 13. Determinación de la renta del contribuyente sujeta a gravamen: base liquidable
  - Introducción
  - Reducciones de la base imponible general
  - Base liquidable general y base liquidable general sometida a gravamen
  - Base liquidable del ahorro
  - Caso práctico. Aportaciones a plan de pensiones y patrimonio protegido de hijo con discapacidad

- Capítulo 14. Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente: mínimo personal y familiar

- **Mínimo personal y familiar**
- **Mínimo del contribuyente**
- **Mínimo por descendientes**
- **Mínimo por ascendientes**
- **Mínimo por discapacidad**
- **Cuadro-resumen del mínimo personal, por descendientes, por ascendientes y por discapacidad**
- **Importes del mínimo personal y familiar aprobados por las Comunidades Autónomas para el cálculo del gravamen autonómico**
- **Ejemplos prácticos**
- **Cuadro: Separaciones judiciales, divorcios o nulidades (con hijos): Tributación conjunta y aplicación del mínimo por descendientes**

- **Capítulo 15. Cálculo del impuesto: determinación de las cuotas íntegras**
  - **Introducción**
  - **Gravamen de la base liquidable general**
  - **Gravamen de la base liquidable del ahorro**
  - **Ejemplo práctico: cálculo de las cuotas íntegras estatal y autonómica**
  - **Gravamen aplicable a contribuyentes del IRPF residentes en el extranjero**
  - **Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español**
  - **Especialidades en la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica**

- **Capítulo 16. Deducciones generales de la cuota en el ejercicio 2021**
  - **Introducción**
  - **Deducción por inversión en vivienda habitual: Régimen transitorio**
  - **Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación**
  - **Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación directa**
  - **Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación objetiva**
  - **Deducciones por donativos y otras aportaciones**
  - **Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla**
  - **Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial**
  - **Deducción por alquiler de la vivienda habitual: Régimen transitorio**
  - **Deducciones por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas**
  - **Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo**

- **Capítulo 17. Deducciones autonómicas de la cuota aplicables en el ejercicio 2021**
  - **Introducción**
  - **Comunidad Autónoma de Andalucía**
  - **Comunidad Autónoma de Aragón**
  - **Comunidad Autónoma del Principado de Asturias**
  - **Comunidad Autónoma de las Illes Balears**
  - **Comunidad Autónoma de Canarias**
  - **Comunidad Autónoma de Cantabria**
  - **Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha**
  - **Comunidad de Castilla y León**
  - **Comunidad Autónoma de Cataluña**
  - **Comunidad Autónoma de Extremadura**
  - **Comunidad Autónoma de Galicia**
  - **Comunidad de Madrid**
  - **Comunidad Autónoma de la Región de Murcia**
  - **Comunidad Autónoma de La Rioja**
  - **Comunitat Valenciana**

- **Capítulo 18. Cuota líquida, cuota resultante de la autoliquidación, cuota diferencial y resultado de la declaración**
  - **Introducción**
  - **Incremento de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores**
  - **Deducciones de la cuota líquida total**
  - **Cuota resultante de la autoliquidación**
  - **Cuota diferencial**
  - **Resultado de la declaración**
  - **Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente en el ejercicio 2021**
  - **Regularización de situaciones tributarias**

- **Normativa**
  - **Normativa básica estatal**
  - **Normas autonómicas en relación al IRPF (disposiciones legales)**

- **Glosario de abreviaturas**

Número de identificación de la publicación (NIPO)

Catálogo de Publicaciones de la Administración General del Estado: https://cpage.mpr.gob.es.

Aquí podrá consultar todo el catálogo.

NIPO: 142-22-006-3

Código perteneciente a la versión en castellano

NIPO: 142-22-008-4

Código perteneciente a la versión en gallego

NIPO: 142-22-007-9

Código perteneciente a la versión en catalán

NIPO: 142-22-009-X

Código perteneciente a la versión en valenciano

Presentación

La Agencia Estatal de Administración Tributaria tiene entre sus principales objetivos el de minimizar los costes de cumplimiento que deben soportar los ciudadanos en sus relaciones con la Hacienda Pública.

Fiel a este propósito, y con el fin de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la Agencia Tributaria pone a su disposición la edición del Manual Práctico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2021, adaptada al lenguaje HTML que ha sido preparada por el Departamento de Gestión Tributaria.

El Manual responde a la intención de divulgar el IRPF a través de una visión rigurosa, total y actualizada del impuesto. Para ello incluye, además de la recopilación de los criterios administrativos y judiciales aplicables en el ejercicio, la explicación y descripción didáctica del contenido del IRPF por materias, temas y conceptos, relacionando cada uno de ellos con las normas que los regulan, además de esquemas y cuadros que faciliten la comprensión de determinados aspectos técnicos del mismo o resumen de criterios así como de supuestos prácticos que se consideren útiles para aclarar aquellas cuestiones que revisten dudas o que impliquen una mayor complejidad. Asimismo, el manual contiene información relativa a la cumplimentación del modelo del IRPF que se aprueba cada año y a las novedades que se introducen en él o en la campaña de presentación de las declaraciones del IRPF.

Constituye, en cualquier caso y en el marco de la campaña de Renta 2021, una buena oportunidad para quienes deseen profundizar en el conocimiento del impuesto.

Por otra parte, su confección en este formato digital HTML persigue alcanzar tres objetivos básicos que venían siendo reiteradamente demandados por los contribuyentes.

El primero es su accesibilidad Web, es decir, lograr que el acceso al mismo sea posible por el máximo número de personas, independientemente de sus conocimientos o capacidades personales o físicas e independientemente de las características técnicas del equipo utilizado para acceder a la Web.

El segundo, posibilitar y poner a disposición de los contribuyentes de forma simultánea los contenidos del Manual en otros idiomas o lenguas cooficiales.

El tercer y último objetivo es el de optimizar la utilización de su contenido, esto es, una explotación eficaz del contenido del Manual que evite la duplicidad de documentos en la Web de la Agencia Tributaria sobre los mismos temas, reduciendo el exceso de almacenamiento y la necesidad de estar actualizando una pluralidad de documentos comparativamente coincidentes.

Las ventajas que aporta el Manual en HTML y la necesidad de evitar discrepancias entre los contenidos de las versiones en papel (foto fija en un momento concreto) y en HTML del Manual llevó en la anterior campaña a tomar la decisión de suprimir el manual práctico de Renta en papel y mantener únicamente la versión en HTML. En esa decisión tuvo un peso muy significativo la

nueva funcionalidad que se incorporó en la versión HTML de generar un archivo en formato PDF del contenido del Manual, formato al que se han incorporado mejoras para el desplazamiento y navegación por documento en la presente campaña. Este documento PDF, tanto por su estética visual (muy parecida a la del manual en papel) como por permitir su impresión en papel si así se desea, cubre la demanda que pueden plantear los contribuyentes acostumbrados a manejar la edición impresa.

Además, para esta campaña, atendiendo a la petición de un importante número de contribuyentes usuarios de la aplicación, se han incluido las normas autonómicas del IRPF de cada Comunidad Autónoma mediante enlaces a los textos consolidados del BOE, como sucedía ya en la normativa estatal.

Departamento de Gestión Tributaria

Guía de las principales novedades del IRPF en el ejercicio 2021

Gestión del Impuesto

Campaña Renta 2021: Plazos, borrador y autoliquidación

Plazos

Desde el 6 de abril hasta el día 30 de junio de 2022.

Si se efectúa domiciliación bancaria del pago, el plazo finaliza el 27 de junio de 2022.

Borrador de declaración

- Como en la campaña anterior todos los contribuyentes, cualquiera que sea la naturaleza de las rentas que hayan obtenido durante el ejercicio (de trabajo, de capital mobiliario o inmobiliario, de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta), podrán obtener el borrador de la declaración a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración (RentaWEB), tras aportar, en su caso, determinada información que les será solicitada al efecto, u otra información que el contribuyente pudiera incorporar.

- Se mantiene el mecanismo de obtención del número de referencia para acceder al borrador y/o a los datos fiscales, a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, mediante el Servicio de tramitación del borrador/declaración, debiendo consignar para ello el Número de Identificación Fiscal (NIF) del obligado tributario u obligados tributarios, la fecha de expedición o de caducidad de su Documento Nacional de Identidad (DNI) y el importe de la casilla ***[0505]*** de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2020, “Base liquidable general sometida a gravamen”, salvo que se trate de un contribuyente no declarante el año inmediato anterior, en cuyo caso se deberá aportar un código internacional de cuenta bancaria española (IBAN) en el que figure como titular a 31 de diciembre de 2021.

- También como en las pasadas campañas se podrá acceder al borrador o a los datos fiscales, a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración del portal de la Agencia Tributaria en https://sede.agenciatributaria.gob.es, utilizando certificados electrónicos reconocidos y el sistema Cl@ve PIN, y mediante la aplicación para dispositivos móviles.

Presentación de las declaraciones del IRPF 2021

- A través de Servicio de tramitación del borrador/declaración el contribuyente puede confeccionar su declaración del IRPF con el producto Renta Web y proceder a su presentación por medios electrónicos a través de internet, en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, a través del teléfono, en las oficinas de la Agencia Tributaria previa solicitud de cita, así como en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas, ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para la confirmación del borrador de declaración; si la declaración fuera a ingresar el contribuyente podrá domiciliar el ingreso o, en su defecto, obtener una carta de pago en el momento de su presentación que le permitirá ingresar el importe resultante.

- Como en la campaña anterior ya no es posible obtener la declaración en papel impreso generado a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Podrá obtenerse en documento para su ingreso en la entidad colaboradora que debe imprimir y acudir a una entidad financiera para realizar el pago.

Renta Web y Modelo:

- En relación con los rendimientos de capital inmobiliario se incluye, como novedad una casilla para que los arrendadores distintos de los “grandes tenedores” puedan consignar como gasto deducible la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hubieran acordado a partir de 14 de marzo de 2020, correspondientes a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021, cuando se trate de alquileres de locales a determinados empresarios y siempre que se cumplan los requisitos exigidos por la norma. Tal y como establece el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, el arrendador deberá informar separadamente en su declaración del importe de este gasto deducible y el número de identificación fiscal del arrendatario cuya renta se hubiese rebajado.

- En el apartado de rendimientos de actividades económicas en estimación directa, al igual que en el ejercicio 2020, los contribuyentes pueden trasladar los datos consignados en los libros registro del IRPF de forma agregada, a las correspondientes casillas de este apartado del modelo, informándose al contribuyente de su conservación. Este traslado está supeditado a que técnicamente el formato de los libros sea el formato de libros registros publicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su sede electrónica

- Además, con la finalidad de avanzar en la asistencia al contribuyente, se mejora la forma de consignar en la declaración del IRPF las subvenciones y ayudas públicas que pueden imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los 3 siguientes. Así, en el caso de ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual, ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, ayudas públicas a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español y las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores, previstas en el artículo 14.2 letras g), i), j) y l) de la Ley del IRPF, respectivamente, que se imputen por cuartas partes, Renta Web informará de las cantidades pendientes de imputar en los próximos periodos impositivos. De esta forma, en los ejercicios siguientes se informará al contribuyente en sus datos fiscales de las ganancias pendientes de imputar.

- Asimismo, se adapta el modelo para incorporar las modificaciones normativas introducidas en las reducciones en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social y las tres nuevas deducciones temporales aplicables en la cuota íntegra estatal del IRPF por las cantidades invertidas en obras de rehabilitación que contribuyan a alcanzar determinadas mejoras de la eficiencia energética de viviendas (habitual o arrendada), y en los edificios residenciales, que sean acreditadas a través de certificado de eficiencia energética.

- Por último, señalar que se ha modificado el documento de ingreso y devolución del modelo del IRPF para permitir consignar, en el caso de declaraciones con resultado a devolver, el número de una cuenta bancaria de un país o territorio que no pertenezca a la Zona Única de Pagos en Euros (SEPA).

Pago

- Si la declaración del IRPF resulta a ingresar, el contribuyente puede, de forma simultánea a la presentación de la declaración, domiciliar el ingreso, efectuar el inmediato pago electrónico, previa obtención del número de referencia completo (NRC), o bien obtener un documento de ingreso que le permite efectuar el pago en una entidad colaboradora.

- Fraccionamiento del pago: los contribuyentes podrán fraccionar, sin interés ni recargo alguno, el importe de la deuda tributaria resultante de su declaración del IRPF, en dos partes: la primera, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda, del 40 por 100 restante, hasta el 7 de noviembre de 2022, inclusive.

  Los contribuyentes que domicilien el pago del primer plazo podrán domiciliar el segundo plazo hasta el 22 de septiembre de 2022 y si no domicilian el primero podrán domiciliar el segundo hasta el 30 de junio de 2022.

  En el caso de los contribuyentes que, al fraccionar el pago, no deseen domiciliar el segundo plazo en entidad colaboradora, deberán efectuar el ingreso de dicho plazo hasta el día 7 de noviembre de 2022, inclusive, mediante el modelo 102.

Exenciones

Otras rentas exentas distintas de las previstas en el artículo 7 de la Ley del IRPF

Exención del 50 por 100 de los rendimientos de trabajo percibidos por los tripulantes de buques canarios inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias.

La disposición final primera de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOE del 10) modificó el artículo 73 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, con el fin de adecuar el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras a las Directrices comunitarias sobre ayudas prestadas al transporte marítimo, contenidas en la Comunicación C(2004)43 de la Comisión Europea.

Como consecuencia de esta modificación, desde el 1 de enero de 2021, la exención del 50 por 100 de los rendimientos de trabajo será aplicable también a los tripulantes, contribuyentes del IRPF, de los buques de empresas navieras inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras que estuvieran registrados en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, pues en tales casos los citados buques pasan a ser considerados como inscritos en el Registro Especial, siempre que cumplan con los mismos requisitos y condiciones que los inscritos.

Exención por las ayudas excepcionales por daños personales causados por desastres naturales (borrasca "Filomena" y erupción volcánica en la isla de La Palma)

Están exentas, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 10/2021, de 18 de mayo (BOE del 19), las ayudas excepcionales concedidas en los supuestos de fallecimiento y de incapacidad absoluta permanente causados directamente por la borrasca “Filomena”.

Asimismo, se declaran exentas las ayudas concedidas por daños personales causados directamente por las erupciones volcánicas en la isla de La Palma, conforme lo establecido en el Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE del 6).

Exención de ayudas públicas percibidas para reparar la destrucción en elementos patrimoniales por catástrofes naturales

Como consecuencia de la erupción del volcán de Cumbre Vieja en la isla de la Palma, también se modifica, con efectos desde el 1 de enero de 2021, la redacción del apartado 1.c) de la disposición adicional quinta de la Ley del IRPF por el artículo 4.1 del Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre, Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre, de medidas en materia de Seguridad Social y otras medidas fiscales de apoyo social de la isla de La Palma (BOE del 6).,

para incluir específicamente la erupción volcánica como causa para declarar exenta la percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción que ocasione la misma en elementos patrimoniales.

Exención por las subvenciones y ayudas concedidas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios

El artículo 1.Tres del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE del 6), modificó el apartado 4 de la disposición adicional quinta de la Ley del IRPF, para establecer que no se integraran en el ejercicio 2021 y siguientes, las ayudas y subvenciones concedidas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios, en virtud de los distintos programas establecidos en los Reales Decreto 691/2021, 737/2020 y 853/2021.

Asimismo, con efectos desde el 1 de enero de 2021, como consecuencia de la erupción del volcán de Cumbre Vieja en la isla de la Palma, el artículo 4.1 del Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre, de medidas en materia de Seguridad Social y otras medidas fiscales de apoyo social (BOE del 9), ha modificado el apartado 1.c) de la disposición adicional quinta de la Ley del IRPF, para incorporar expresamente, entre las causas naturales que determinan la no tributación en el IRPF de las ayudas públicas por destrucción de elementos patrimoniales, la mención a la "erupción volcanica".

Rendimientos de capital inmobiliario

Gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto

Saldos de dudoso cobro

El artículo 15 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE del 23), reduce en los ejercicios 2020 y 2021 de seis a tres meses el plazo para que las cantidades adeudadas por los arrendatarios tengan la consideración de saldo de dudoso cobro y puedan deducirse de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario.

Asimismo, se establece la posibilidad de que reglamentariamente se pueda modificar este plazo.

Rebaja en la renta arrendaticia por el alquiler de locales a determinados empresarios durante el período impositivo 2021

El artículo 13 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE del 23), ha añadido una nueva disposición adicional cuadragésima novena en la Ley del IRPF, que permite a los arrendadores distintos de los “grandes tenedores” que hubieran suscrito un contrato de alquiler para uso distinto del de vivienda y cuyos arrendatarios destinen el inmueble al desarrollo de una actividad económica, computar como gasto deducible de los rendimientos de capital inmobiliario la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hubieran

acordado a partir de 14 de marzo de 2020, correspondientes a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021, cuando se trate de alquileres de locales realizado a determinados empresarios, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por la norma.

Cantidades destinadas a la amortización: Inmuebles adquiridos a título gratuito

El Tribunal Supremo en su Sentencia núm. 1130/2021, de 15 de septiembre, ha fijado como criterio interpretativo que, afectos de determinar la amortización aplicable en el caso de inmuebles adquiridos a **título gratuito** por herencia o donación, el coste de adquisición satisfecho será el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes (excluido del cómputo el valor del suelo), más los gastos y tributos inherentes a la adquisición que corresponda a la construcción y, en su caso, la totalidad de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos.

Reducciones del rendimiento neto

Reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda

El artículo 3.Dos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, con efectos desde el 11 de julio de 2021, modificó el artículo 23.2 de la Ley del IRPF para clarificar la redacción de la reducción por el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, de forma que dicha reducción solo se pueda aplicar sobre el rendimiento neto positivo calculado por el contribuyente en su declaración-liquidación o autoliquidación, sin que proceda su aplicación sobre el rendimiento neto positivo calculado durante la tramitación de un procedimiento de comprobación

Rendimientos de capital mobiliario

Rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro

Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez

"Unit Linked" (contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión)

Con efectos desde el 11 de julio de 2021, el artículo 3.1 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude, ha modificado el artículo 14.2.h) de la Ley del IRPF en relación con los seguros de vida en los que el tomador o tomadora asuma el riesgo de la inversión, para adaptar los requisitos exigibles a las últimas modificaciones normativas aplicables a las entidades aseguradoras.

Rendimiento de actividades económicas

A. Actividades económicas en estimación directa

Gastos fiscalmente deducibles

Pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores del artículo 13.1 de la LIS.

De conformidad con el artículo 14 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE del 23), los contribuyentes del IRPF que tengan la consideración de empresa de reducida dimensión por cumplir las condiciones del artículo 101 de la LIS, podrán deducir, en los ejercicios 2020 y 2021, las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores cuando en el momento del devengo del impuesto el plazo que haya transcurrido desde el vencimiento de la obligación a que se refiere la artículo 13.1.a) de la LIS sea de tres meses.

B. Actividades económicas en estimación objetiva

Como consecuencia de la crisis sanitaria provocada por el Covid-19, y con la finalidad de que la cuantía del rendimiento neto determinado con arreglo al método de estimación objetiva se ajuste a la realidad de la actividad económica provocada por esta situación, se han adoptado para este ejercicio 2021 las siguientes medidas:

1. Renuncia y consecuencias de la renuncia

El artículo 10 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE del 23), eliminó la vinculación obligatoria al método de estimación directa durante tres años, que establecen los artículos 30.1 de la Ley del IRPF y 29 de su Reglamento, cuando el contribuyente que desarolla actividades económicas renuncia al método de estimación objetiva del IRPF. En concreto, la renuncia a la aplicación del método de estimación objetiva para el ejercicio 2021, no impide volver a determinar con arreglo a dicho método el rendimiento de la actividad económica en 2022, siempre que cumplan los requisitos para su aplicación, cuando el contribuyente revoque la renuncia anterior.

Para ello, se dio la posibilidad a los contribuyentes de renunciar a la aplicación del método de estimación objetiva para el ejercicio 2021 presentando el pago fraccionado conforme al método de estimación directa (presentando, por tanto, el modelo 130 en lugar del 131). En ese caso tributan en 2021 en el método de estimación directa.

Adicionalmente, para los contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas con arreglo al método de estimación objetiva y renuncien a la aplicación del mismo para el ejercicio 2021, ya sea mediante renuncia expresa o tácita, se establece la posibilidad de volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio 2022, sin sujeción al plazo de 3 años.

2. Límites excluyentes:

- El artículo 63 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del IRPF prorrogando para el período impositivo 2021 la aplicación de los mismos límites cuantitativos excluyentes del método de estimación objetiva fijados para los ejercicios 2016 a 2020: tanto los relativos al volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior derivado del ejercicio de actividades económicas (250.000 euros para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales y 125.000 euros para las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario) como al volumen de compras en bienes y servicios (250.000 euros, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, para todas las actividades en estimación objetiva -comprendidas también las actividades agrícolas, ganaderas y forestales-).

- Para actividades agrícolas, ganaderas y forestales se aplica el límite excluyente previsto en el artículo 31 de la Ley del IRPF para el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior (250.000 euros anuales, para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales desarrolladas por el contribuyente) y, para el volumen de compras en bienes y servicios, la cantidad de 250.000 euros, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, para todas las actividades en estimación objetiva, prevista en la disposición transitoria trigésima segunda en la Ley del IRPF y cuya aplicación se amplía al ejercicio 2021.

3. Determinación del rendimiento neto previo:

La Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE de 4 de diciembre), mantiene para el ejercicio 2021 la cuantía de los signos, índices o módulos del ejercicio anterior.

4. Determinación del rendimiento neto de la actividad: reducciones aplicables

- Reducción general: la reducción general es del 20 por 100 para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales y del 5 por 100 del rendimiento neto para las restantes actividades económicas

  La elevación para 2021 del 5 al 20 por 100 de la reducción prevista en la disposición adicional primera de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2021 para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el anexo I de la citada Orden se ha llevado a cabo por el artículo 4 del Real Decreto-ley 4/2022, de 15 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía (BOE del 16).

- Reducción Lorca: se mantiene la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto para actividades económicas desarrolladas en el término municipal en Lorca (Murcia).

Ganancias y pérdidas patrimoniales

Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas generales

Ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas

Pactos sucesorios

El artículo 3 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOE del 10) modificó, desde el 11 de julio de 2021, el artículo 36 de la Ley del IRPF para introducir que, en el caso de adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de **contratos o pactos sucesorios con efectos de presente**, el beneficiario de los mismos que transmita antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al resultante de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Esta modificación se complementa con un régimen transitorio que establece que la misma solo será aplicable a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad al 11 de julio de 2021 que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente.

Por tanto, la nueva norma de subrogación recogida en el artículo 36 de la Ley del IRPF para las transmisiones de bienes, en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, no será aplicable a las transmisiones efectuadas antes del 11 de julio de 2021. En tales casos, el valor de adquisición a tener en cuenta será el resultante de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se efectúo la transmisión, y este valor de adquisición se tomará como importe real por el que se ha producido su adquisición.

Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión

A efectos del cómputo del plazo de reinversión en las exenciones por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente creación no se tendrá cuenta por haber estado suspendido el periodo comprendido entre el 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, y el 30 de mayo de 2020, en virtud de lo establecido en la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (BOE de 1 de abril) y de la modificación de las referencias temporales prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE del 22).

Regímenes especiales

Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional

El artículo 3.Cuatro de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOE del 10), modificó el régimen de transparencia fiscal internacional previsto en el artículo 91 de la Ley del IRPF, en concordancia con la modificación de este mismo régimen que se efectúa en el Impuesto sobre Sociedades, con el fin de incorporar las medidas de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal.

Sustitución de la definición de paraíso fiscal por jurisdicciones no cooperativas

El artículo 16 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOE del 10), modificó la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, para incluir la definición de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas que sustituye a la de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

Asimismo, la Ley 11/2021 establece que todas referencias efectuadas en la normativa del IRPF a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa que establece la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en su redacción vigente a partir de 11 de julio de 2021.

No obstante, mientras no se apruebe por Orden Ministerial la relación de los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios que se consideran como paraísos fiscales.

Base liquidable

Reducciones de la base imponible general

Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

- **Aportaciones anuales máximas (excepto para seguros colectivos de dependencia) y límite máximo conjunto de reducción**

  Se reduce de 8.000 a 2.000 euros anuales el límite general de reducción aplicable en la base imponible por las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, si bien se prevé que el nuevo límite pueda incrementarse en 8.000 euros más para las contribuciones

empresariales.

Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y partícipe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado, se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.

- **Régimen transitorio. Exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2016-2020**

  Se establece un régimen transitorio que permite que, en el caso de que entre las cantidades pendientes de reducir procedentes de los ejercicios 2016 a 2020 existan aportaciones realizadas por el contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor, se entienda que las cantidades pendientes de reducción corresponden a contribuciones imputadas por el promotor, con el límite de las contribuciones imputadas en dichos períodos impositivos. El exceso sobre dicho límite se entenderá que corresponde a aportaciones del contribuyente.

- **Exceso de aportaciones y contribuciones correspondientes al ejercicio**

  Desde el periodo 2021 cuando en el exceso que se produzca en el ejercicio concurran aportaciones del contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor, la determinación de la parte del exceso que corresponde a unas y otras se realizará en proporción a los importes de las respectivas aportaciones y contribuciones.

- **Aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente**

  Se reduce de 2.500 a 1.000 euros anuales el límite máximo aplicable por aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente.

- **Disponibilidad anticipada de derechos consolidados para contribuyentes afectados por la erupción volcánica de la isla de La Palma**

  Con el objeto de facilitar que los afectados por la erupción volcánica de la isla de La Palma puedan atender las necesidades sobrevenidas de liquidez, el artículo 11 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE del 6), ha establecido, con carácter excepcional y exclusivamente durante el periodo comprendido entre el 6 de octubre de 2021 y el 5 de julio de 2022, la posibilidad de que los partícipes de planes de pensiones, así como los asegurados de los planes de previsión asegurados y planes de previsión social empresarial y los mutualistas de mutualidades de previsión social puedan disponer anticipadamente en determinados supuestos de sus derechos consolidados, fijando las condiciones y un importe máximo de disposición.

Mínimo personal y familiar

Mínimo autonómico

La Sentencia del Tribunal Constitucional 186/2021, de 28 de octubre, recaída en el recurso de inconstitucional 1200-2021, ha declarado la nulidad del artículo 88 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, que fijaba una cuantía de 6.105 euros anuales para el mínimo personal aplicable en el tramo autonómico del IRPF a los contribuyentes con residencia en la Comunidad autonómica de Cataluña cuya suma de las bases liquidables general y del ahorro, fuese igual o inferior a 12.450 euros, por considerar que excede los límites que para el ejercicio autonómico de esa competencia normativa atribuye el artículo 46 de la Ley 22/2009.

Por tanto, en 2021 no es aplicable el citado mínimo autonómico.

Cálculo del Impuesto: determinación de las cuotas íntegras

Gravamen de la base liquidable general

- **Estatal**

  La Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó la escala general de gravamen de la base liquidable general de la Ley del IRPF para introducir un nuevo tramo a partir de 300.000 euros con un tipo de gravamen aplicable del 24,50 por 100.

- **Autonómico**

  Todas las Comunidades Autónomas tienen aprobadas sus correspondientes escalas aplicables a la base liquidable general.

Gravamen de la base liquidable del ahorro

La Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó la escala de gravamen de la base liquidable ahorro prevista en los artículos 66 y 76 de la Ley del IRPF para introducir, tanto en la escala estatal como autonómica, un nuevo tramo a partir de 200.000 euros con un tipo de gravamen aplicable del 13 por 100.

Gravamen aplicable a contribuyentes del IRPF residentes en el extranjero

La Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó la escala de gravamen de la base liquidable ahorro prevista en el artículo 66.2 de la Ley del IRPF para introducir un nuevo tramo a partir de 200.000 euros con un tipo de gravamen aplicable del 26 por 100.

Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

La Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó las letras e) y f) del artículo 93.2 de la Ley del IRPF elevando el tipo aplicable del 45 al 47 por 100 en la parte de la base liquidable que supere los 600.000 euros y, en el caso de las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, introduce un nuevo tramo a partir de 200.000 euros con un tipo de gravamen aplicable del 26 por 100.

Deducciones de la cuota íntegra

Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación directa

1. Régimen general y regímenes especiales de deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

- Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. Se incluyen nuevas deducciones en el ámbito empresarial vinculadas a acontecimientos de excepcional interés público aprobados en la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).

- Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

  Se modifican las deducciones del artículo 36 de la LIS para incluir las siguientes novedades:

  a. **En general:**

     La disposición final trigésima primera.Dos de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó el artículo 39 de la LIS para permitir, desde el 1 de enero de 2021, que puedan aplicarse las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales españolas (art. 36.1 LIS) y por producción de determinados espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36.3 LIS), además de los contribuyentes que realicen las producciones (productores), los contribuyentes, empresarios o profesionales que participen en la financiación de éstas (inversores), cuando éstos últimos aporten cantidades en concepto de financiación, para sufragar la totalidad o parte de los costes de la producción **sin** adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados del mismo, cuya propiedad deberá ser en todo caso de la productora. Dichas aportaciones se podrán realizar en cualquier fase de la producción hasta la obtención del certificado de nacionalidad.

     Para que el inversor pueda ser beneficiario de esta deducción es necesario que suscriba con el productor un contrato de financiación y que ambos comuniquen a la Administración tributaria con anterioridad a la finalización del período impositivo en que se genere la deducción esta circunstancia, aportando tanto el contrato de financiación suscrito como las certificaciones del cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 36.1 o 36.3 de la LIS para la aplicación de la deducción.

  b. **Límites conjuntos**

     La disposición final trigésima primera. Dos de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó el artículo 39.1 de la LIS para establecer que el límite incrementado del 50 por 100 se aplica atendiendo no solo al importe de las deducciones previstas en el artículo 35 (deducciones

por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica) sino también al importe de las del artículo 36 de la LIS (deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales).

c. **Deducción por producciones cinematográficas extranjeras en España (art. 36.2 LIS)**

El artículo 1.Tres de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOE del 10) ha modificado el artículo 36.2 de la LIS para introducir los requisitos que deberán cumplir los productores y productoras que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada para poder aplicar esta deducción.

2. Régimen especial de las inversiones empresariales en Canarias

La disposición final primera de la Ley 14/2021, de 11 de octubre (BOE del 12), modificó la redacción de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para establecer que el importe de todas las deducciones del artículo 36 de la LIS no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80 por 100 el importe máximo a que se refiere dicho artículo cuando se trate de producciones o gastos realizados en Canarias, dado que la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1991, primer párrafo, en lo que respecta al 36.1 de la LIS hace referencia a “incrementar en un 80 por 100 el importe máximo a que se refiere dicho artículo cuando se trate de producciones realizadas en Canarias".

Como consecuencia de lo anterior:

- El importe de la deducción del artículo 36.1 de la LIS no podrá ser superior a 18 millones de euros cuando se trate de producciones realizadas en Canarias.
- El importe de la deducción del artículo 36.2 de la LIS no podrá ser superior a 18 millones de euros cuando se trate de gastos realizados en Canarias.
- El importe de la deducción del artículo 36.3 de la LIS no podrá ser superior a 900.000 euros por producción.

Deducciones por donativos y otras aportaciones

- **Entidades beneficiarias de mecenazgo**

  La disposición final segunda del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (modificado a su vez por la Ley 14/2021, de 11 de octubre) introduce, con efectos desde el 1 de enero de 2021, una nueva redacción del artículo 2 de la Ley 49/2002 que enumera las Entidades beneficiarias del mecenazgo.

- **Donativos, donaciones y aportaciones para actividades prioritarias de mecenazgo**

  La disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de

Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31) establece para 2021 las que se consideran actividades prioritarias de mecenazgo y eleva en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de la deducción por donativos del artículo 19 de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en relación con estas actividades.

Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas

Como novedad para 2021 y con efectos desde el 6 de octubre, el artículo 1 del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE del 6), introdujo una nueva disposición adicional quincuagésima en la Ley del IRPF, que regula las siguientes deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas.

- Deducción por obras de mejora que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración.
- Deducción por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable.
- Deducción por obras de rehabilitación energética de edificios de uso predominante residencial.

El importe de estas deducciones recae sobre la cuota íntegra estatal.

Regularización de situaciones tributarias

Regularización mediante la presentación de autoliquidación complementaria: recargos aplicables

El artículo 13.3 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOE del 10), con efectos desde el 11 de julio de 2021 y por motivos de proporcionalidad y justicia tributaria, modificó el sistema de recargos que fijaba el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria por la presentación de declaración extemporánea sin requerimiento previo, estableciendo un recargo del 1 por 100 más otro 1 por 100 adicional por cada mes completo de retraso sin intereses de demora hasta que haya transcurrido el periodo de doce meses de retraso.

A partir del día siguiente al transcurso de los doce meses citados, además de la aplicación de un recargo del 15 por 100, comenzará el devengo de intereses de demora.

No obstante, no se exigirán los recargos si el obligado tributario regulariza, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, y concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Otras cuestiones de interés

IPREM , interés legal, intereses de demora y salario medio anual del conjunto de los declarantes del IRPF

- El importe del Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) para 2021 queda fijado en 7.908,60 euros, de acuerdo con lo establecido por la disposición adicional centésima vigésima primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- El interés legal del dinero en el ejercicio 2021 se mantiene en el 3 por 100 y el interés de demora a que se refiere al artículo 26.6 de la Ley General Tributaria en el 3,75 por 100, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional cuadragésima novena de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- El salario medio anual del conjunto de los declarantes del IRPF se mantiene en 22.100 euros para el ejercicio 2021.

Guía de las deducciones autonómicas del IRPF en el ejercicio 2021

Andalucía

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por nacimiento o adopción de hijos. • Por adopción de hijos en el ámbito internacional. • Por familia monoparental y, en su caso, con ascendientes mayores de 75 años. • Por contribuyente con discapacidad. • Por discapacidad del cónyuge o pareja de hecho. • Por asistencia a personas con discapacidad. • Por ayuda doméstica. • Por familia numerosa	• Para beneficiarios de ayudas a viviendas protegidas. • Por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida y por las personas jóvenes. • Por alquiler de vivienda habitual por jóvenes.	Sin deducciones aprobadas.	• Adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades mercantiles. • Gastos de defensa jurídica de la relación laboral.

Aragón

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por nacimiento o adopción del tercer o sucesivos hijos. • Por nacimiento o adopción de un hijo con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100. • Por adopción internacional. • Por cuidado de personas dependientes. • Para contribuyentes mayores de 70 años. • Por nacimiento o adopción del primer y/o segundo hijo en poblaciones de menos de 10.000 habitantes. • Por gastos de guardería de hijos menores de 3 años.	• Por adquisición de vivienda habitual por víctimas del terrorismo. • Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en núcleos rurales o análogos. • Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago.	• Por donaciones con finalidad ecológica y en investigación y desarrollo científico y técnico. .	• Por arrendamiento de vivienda social (deducción del arrendador). • Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil • Por adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación. • Por gastos por adquisición de libros de texto y material escolar. • Por inversión en entidades de economía social.

Principado de Asturias

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por acogimiento no remunerado mayores 65 años. • Por adopción internacional de menores. • Por partos múltiples o por dos o más adopciones constituidas en la misma fecha. • Por familias numerosas. • Por familias monoparentales. • Por acogimiento familiar de menores. • Por gastos de descendientes en centros de 0 a 3 años. • Por nacimiento o adopción de segundo y sucesivos hijos en zonas rurales en riesgo de despoblación.	• Por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con discapacidad. • Por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con los que convivan sus cónyuges, ascendientes o descendientes con discapacidad. • Por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida. • Por arrendamiento de la vivienda habitual. • Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación para contribuyentes de hasta 35 años, familias numerosas y monoparentales.	• Por donaciones de fincas rústicas a favor del Principado de Asturias.	• Por certificación de la gestión forestal sostenible. • Por adquisición de libros de texto y material escolar. • Para contribuyentes que se establezcan como trabajadores por cuenta propia, o autónomos en zonas rurales en riesgo de despoblación. • Por gastos de transporte público para residentes en zonas rurales en riesgo de despoblación. • Por la obtención de subvenciones y/o ayudas para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia. Solo aplicable a contribuyentes fallecidos antes del 10-11-2021 • Por gastos de formación en que hayan incurrido los contribuyentes que desarrollen trabajos especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico. • Para contribuyentes que trasladen su domicilio fiscal al Principado de Asturias por motivos laborales para el desarrollo de trabajos especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico.

Illes Balears

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Para los declarantes con discapacidad física, psíquica o sensorial o con descendientes con esta condición. • Por gastos relativos a los descendientes o acogidos menores de 6 años por motivos de conciliación.	• Por determinadas inversiones de mejora de la sostenibilidad de la vivienda habitual. • Por arrendamiento de vivienda habitual en Illes Balears a favor de determinados colectivos. • Por arrendamiento de vivienda en el territorio de las Illes Balears derivado del traslado temporal de residencia por motivos laborales.	• Por donaciones a determinadas entidades destinadas a la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o a la innovación. • Por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural. • Por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración, relativos al mecenazgo deportivo. • Por donaciones a determinadas entidades que tengan por objeto el fomento de la lengua catalana. • Por donaciones a entidades del tercer sector.	• Por determinadas subvenciones y ayudas otorgadas por razón de una declaración de zona afectada gravemente por una emergencia de protección civil. • Por gastos de adquisición de libros de texto. • Por gastos de aprendizaje extraescolar de idiomas extranjeros. • Para cursar estudios de educación superior fuera de la isla de residencia habitual. • Por arrendamiento de bienes inmuebles en el territorio de las Illes Balears destinados a vivienda (deducción del arrendador) • Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación.

Canarias

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por nacimiento o adopción. • Para contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años. • Por acogimiento de menores. • Por familias monoparentales. • Por gastos de guardería. • Por familia numerosa. • Para familiares dependientes con discapacidad. • Por mínimo personal, familiar y por discapacidad para residentes en la isla de La Palma. Aplicable desde el 19-09-2021	• Por inversión en vivienda habitual. • Por obras de rehabilitación energética y reforma de la vivienda habitual. • Por obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad. • Por alquiler de vivienda habitual. • Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago.	• Por donaciones a descendientes menores de 35 años para la adquisición o rehabilitación de su primera vivienda habitual. • Por donaciones para la rehabilitación o conservación del Patrimonio Histórico de Canarias. • Por donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia. • Donaciones con finalidad ecológica. • Por donaciones a entidades sin ánimo de lucro.	• Por gastos de estudios en educación superior de descendientes fuera de la isla de residencia. • Por gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio. • Por traslado de residencia a otra isla para realizar una actividad por cuenta propia o ajena. • Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles de Interés Cultural. • Para contribuyentes desempleados. • Por gastos en primas de seguros de crédito para cubrir impagos de rentas de arrendamientos de vivienda (deducción del arrendador). • Por gasto de enfermedad. • Por gastos de enfermedad para residentes en la isla de la Palma. Aplicable desde el 19-09-2021 • Por desarraigo. Aplicable desde el 19-09-2021 • Por cesión de uso temporal y gratuíto de inmuebles ublicados en la isla de La Palma. Desde el 19-09-2021

Cantabria

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por cuidado de familiares: descendientes menores de 3 años, ascendientes mayores de 70 años y personas con discapacidad. • Por acogimiento familiar de menores. • Por gastos de guardería. • Para familias monoparentales. • Por nacimiento y adopción de hijos. • Por gastos de guardería para contribuyente que tengan su residencia en zonas de Cantabria en riesgo de despoblamiento.	• Por arrendamiento de vivienda habitual por jóvenes, mayores o personas con discapacidad. • Por obras de mejora en vivienda propiedad del contribuyente o en el edificio en el que la vivienda se encuentre. • Por arrendamiento de viviendas situadas en zonas de Cantabria en riesgo de despoblamiento (deducción del arrendatario).	• Por donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Coopera o a Asociaciones que persigan entre sus fines el apoyo a personas con discapacidad. • Por inversiones o donaciones a entidades de la Economía Social establecidas en Cantabria.	• Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Por gastos de enfermedad. • Por arrendamiento de viviendas situadas en zonas de Cantabria en riesgo de despoblamiento (deducción del arrendador). Solo aplicable a los contribuyentes fallecidos antes del 31-12-2021. • Por los gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual a una zona de Cantabria en riesgo de despoblamiento por motivos laborales por cuenta ajena o por cuenta propia.

Castilla-La Mancha

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por nacimiento o adopción de hijos. • Por familia numerosa. • Por discapacidad del contribuyente. • Por discapacidad de ascendientes o descendientes. • Para contribuyentes mayores de 75 años. • Para cuidado de ascendientes mayores de 75 años. • Por acogimiento familiar no remunerado de menores. • Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y personas con discapacidad. • Por familia monoparental. • Por gastos de guardería	• Por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 36 años. • Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago. • Por arrendamiento de vivienda habitual por familias numerosas. • Por arrendamiento de vivienda habitual por familias monoparentales. • Por arrendamiento de vivienda habitual por personas con discapacidad • Por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en zonas rurales. No aplicable a contribuyentes fallecidos antes de 01-06-2021.	• Por cantidades donadas para la cooperación internacional al desarrollo y a las entidades para la lucha contra la pobreza, la exclusión social y la ayuda a personas con discapacidad. • Por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación empresarial. • Por donaciones de bienes culturales y contribuciones a favor de la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al patrimonio cultural de Castilla-La Mancha, y para fines culturales, incluidos en el plan de mecenazgo cultural de Castilla -La Mancha.	• Por gastos por adquisición de libros de texto y por enseñanza de idiomas. • Por residencia habitual en zonas rurales. No aplicable a contribuyentes fallecidos antes de 01-06-2021. • Por traslado de vivienda habitual. No aplicable a contribuyentes fallecidos antes de 01-06-2021.

Castilla y León

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Para contribuyentes afectados por discapacidad. • Por familia numerosa. • Por nacimiento o adopción de hijos. • Por partos múltiples o adopciones simultáneas. • Por cuidado de hijos menores de 4 años. • Por gastos de adopción. • Por cuotas a Seguridad Social de empleados del hogar.	• Por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual por jóvenes en núcleos rurales. • Por inversión en rehabilitación de viviendas destinadas a alquiler en núcleos rurales. • Por alquiler de vivienda habitual para jóvenes. • Por inversión en instalaciones medioambientales y de adaptación a personas con discapacidad en vivienda habitual. • Por adquisición de vivienda habitual de nueva construcción.	• Por cantidades donadas a fundaciones de Castilla y León y para la recuperación del Patrimonio histórico, cultural y natural. • Por cantidades donadas para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación.	• Por cantidades invertidas por los titulares en la recuperación del Patrimonio histórico, cultural y natural de Castilla y León. • Para el fomento de la movilidad sostenible. • Por fomento de emprendimiento.

Cataluña

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por nacimiento o adopción de un hijo. • Para contribuyentes que se hayan quedado viudos/viudas en 2019, 2020 y 2021.	• Por alquiler de la vivienda habitual (solo contribuyentes en determinadas situaciones desfavorecidas). • Por rehabilitación de la vivienda habitual.	• Por donativos a entidades que fomentan el uso de la lengua catalana o de la occitana. • Por donativos a entidades que fomentan I+D+I. • Por donaciones a determinadas entidades en beneficio de medio ambiente, conservación del patrimonio natural y custodia del territorio.	• Por el pago de intereses por préstamos para estudios de máster y de doctorado. • Por inversión por un ángel inversor para la adquisición acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Por obligación de presentar la declaración del IRPF en razón de tener más de un pagador.

Extremadura

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por acogimiento de menores. • Por partos múltiples. • Por cuidado de familiares con discapacidad. • Por cuidado de hijos menores de hasta 14 años inclusive. • Para contribuyentes viudos.	• Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual para jóvenes y para víctimas del terrorismo. • Por arrendamiento de vivienda habitual para contribuyentes menores de 36 años.	Sin deducciones aprobadas.	• Por percibir retribuciones del trabajo dependiente. • Por compra de material escolar. • Por inversión en adquisición de acciones o participaciones como consecuencia de acuerdos de constitución o ampliación de capital en las sociedades mercantiles.

Galicia

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por nacimiento o adopción. • Por familia numerosa. • Por acogimiento familiar de menores. • Por cuidado de hijos menores. • Para contribuyentes con discapacidad, de edad igual o superior a 65 años, que precisen ayuda de terceras personas.	• Por alquiler de vivienda habitual para jóvenes. • Por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente en la vivienda habitual, que empleen energías renovables destinadas exclusivamente al autoconsumo. • Por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares. • Por adquisición y rehabilitación de viviendas en los proyectos de aldeas modelo.	• Por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica.	• Por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos. • Por inversión en la adquisición de accs o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Por inversión en la adquisición de accs o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación y su financiación. • Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista. • Por rehabilitación de bienes inmuebles situados en centros históricos. • Por inversión en empresas que desarrollen actividades agrarias. • Por subvenciones y/o ayudas obtenidas por los incendios producidos durante el mes de octubre del año 2017. • Por los daños causados por la explosión de material pirotécnico en Tui durante el mes de mayo del 2018. • Por las ayudas y subvenciones recibidas por los deportistas de alto nivel de Galicia.

Comunidad de Madrid

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por nacimiento o adopción de hijos. • Por adopción internacional de niños. • Por acogimiento familiar de menores. • Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o personas con discapacidad. • Por cuidado de hijos menores de 3 años. • Para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos.	• Por arrendamiento de vivienda habitual.	• Por donativos a fundaciones y clubes deportivos.	• Por gastos educativos. • Por inversión en adquisición de acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Para el fomento del autoempleo de jóvenes. • Por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el mercado alternativo bursátil.

Región de Murcia

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por gastos de guardería. • Por adopción o nacimiento. • Para contribuyentes con discapacidad. • Por conciliación. • Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o personas con discapacidad.	• Por inversión en vivienda habitual por jóvenes de edad igual o inferior a 35 años (incluido el régimen transitorio). • Por inversión en dispositivos domésticos de ahorro de agua. • Por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables en viviendas.	• Por donativos para la protección del Patrimonio Cultural de la Región de Murcia y promoción de actividades culturales y deportivas y por donativos para la investigación biosanitaria.	• Por inversión en adquisición de acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Por inversiones en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil. • Por gastos en la adquisición de material escolar y libros de texto.

La Rioja

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por nacimiento y adopción de hijos. • Por gastos en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años para contribuyentes con residencia habitual en pequeños municipios. • Por cada menor en régimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente, o guarda con fines de adopción. • Por cada hijo de 0 a 3 años de contribuyentes que tengan su residencia o trasladen la misma a pequeños municipios de la Rioja y la mantengan durante un plazo de al menos 3 años consecutivos. • Por cada hijo de 0 a 3 años escolarizado en escuelas infantiles o centros de educación infantil de cualquier municipio de La Rioja. • Por gastos para contratación de personal para el cuidado de familiares afectados por la Covid-19.	• Por adquisición, construcción o rehabilitación de vivienda habitual en pequeños municipios. • Por gastos por acceso a internet para jóvenes emancipados. • Por gastos por suministro de luz y gas de uso doméstico para jóvenes emancipados. • Por inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años. • Por arrendamiento de vivienda habitual para contribuyentes menores de 36 años. • Por cantidades invertidas para la adquisición o construcción de vivienda habitual para jóvenes. • Por adquisición o rehabilitación 2ª vivienda en el medio rural. • Por las cantidades invertidas en obras de rehabilitación de vivienda habitual. • Por obras de adecuación de vivienda habitual para personas con discapacidad.	• Por donaciones para la promoción y estímulo de las actividades de fomento de mecenazgo. No aplicable a contribuyentes fallecidos antes de 30-04-2021, salvo para donativos realizados a la Comunidad Autónoma de La Rioja para paliar los efectos de la COVID-19. • Por donaciones para la investigación, conservación, restauración, rehabilitación, consolidación, difusión, exposición y adquisición de bienes de interés cultural del Patrimonio Histórico. No aplicable a contribuyentes fallecidos antes de 30-04-2021 • Por donaciones a empresas culturales. No aplicable a contribuyentes fallecidos antes de 30-04-2021. • Por donación de bienes culturales por sus autores o creadores y sus herederos. No aplicable a contribuyentes fallecidos antes de 30-04-2021 • Por cantidades destinadas a investigación, conservación, restauración, rehabilitación o consolidación de bienes que formen parte del patrimonio histórico. No aplicable a contribuyentes fallecidos antes de 30-04-2021	• Por adquisición de vehículos eléctricos nuevos. • Por adquisición de bicicletas de pedaleo no asistido.

Comunitat Valenciana

Por circunstancias personales y familiares	Relativa a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
• Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar. • Por nacimiento o adopción múltiples. • Por nacimiento o adopción de hijos con discapacidad. • Por ostentar el título de familia numerosa o de familia monoparental. • Por cantidades destinadas a la custodia no ocasional en guarderías y centros de 1er ciclo de educación infantil, de hijos o acogidos en acogimiento permanente, menores de 3 años. • Por conciliación del trabajo con la vida familiar. • Para contribuyentes con un grado de discapacidad igual o superior al 33 %, de edad igual o superior a 65 años. • Por ascendientes mayores de 75 años, y por ascendientes mayores de 65 años con discapacidad. • Por realización por uno de los cónyuges de labores no remuneradas en el hogar. • Por contribuyentes con 2 o más descendientes. • Por residir habitualmente en un municipio en riesgo de despoblamiento.	• Por la adquisición de su vivienda habitual por personas con discapacidad. • Por cantidades para la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual procedentes de ayudas públicas. • Por arrendamiento vivienda habitual. • Por arrendamiento vivienda como consecuencia de una actividad, por cuenta propia o ajena, en municipio distinto de aquel en el que el contribuyente residía con anterioridad. • Por inversiones en instalaciones de autoconsumo de energía eléctrica o destinadas al aprovechamiento de determinadas fuentes de energía renovables en las viviendas o edificio dónde se ubiquen. • Por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual efectuadas en el período. • Por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual efectuadas en 2014 y 2015.	• Por donaciones con finalidad ecológica. • Por donaciones de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. • Por donativos para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. • Por donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana. • Por donaciones o cesiones de uso o comodatos para otros fines de carácter cultural, científico o deportivo no profesional. • Por donaciones dinerarias dirigidas a financiar programas de investigación, innovación y desarrollo científico o tecnológico en el campo del tratamiento y prevención de las infecciones producidas por el Covid-19. • Por donaciones para contribuir a la financiación de los gastos ocasionados por la crisis sanitaria producida por la Covid-19.	• Por cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. • Por adquisición de material escolar. • Por cantidades destinadas a abonos culturales. • Por obtención de rentas derivadas del arrendamiento de vivienda cuya renta no supere el precio de referencia de alquileres privados (deducción del arrendador). • Por cantidades procedentes de ayudas públicas concedidas en virtud del Decreto Ley 3/2020, de 10 de abril, a trabajadores y las trabajadoras afectados por un ERTE y a los que han reducido la jornada laboral por conciliación familiar con motivo Covid-19. • Por adquisición de vehículos nuevos pertenecientes a las categorías incluidas en la Orden 5/2020, de 8 de junio. • Por inversión en adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación.

Capítulo 1. Campaña de la declaración de Renta 2021

¿Quiénes están obligados a presentar declaración del IRPF 2021?

Normativa: Art. 96; disposición transitoria decimoctava.3 Ley IRPF ; art. 61 y disposición transitoria duodécima Reglamento.

Delimitación de la obligación de declarar en el IRPF

> ***Importante:*** *a efectos de la determinación de la obligación de declarar no se tienen en cuenta las rentas exentas.*

Delimitación positiva

Están obligados a presentar la declaración por el IRPF del ejercicio 2021, los siguientes contribuyentes:

a. Contribuyentes que hayan obtenido en el ejercicio rentas superiores a las cuantías que para cada clase o fuente se señalan más abajo.

b. Contribuyentes que, con independencia de la cuantía y naturaleza o fuente de las rentas obtenidas, **tuvieran derecho a aplicar** el régimen transitorio de la **deducción por inversión en vivienda habitual, la deducción por doble imposición internacional**, o bien hayan realizado aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia o mutualidades de previsión social **que reduzcan la base imponible, cuando ejerciten el correspondiente derecho.**

c. Contribuyentes no obligados a declarar por razón de la cuantía y naturaleza o fuente de la renta obtenida en el ejercicio, **que soliciten la devolución derivada de la normativa del IRPF que, en su caso, les corresponda** (entre otros casos por razón de las retenciones e ingresos a cuenta soportados o por razón de las deducciones por maternidad, familia numerosa o personas con discapacidad a cargo).

> La liquidación provisional que, en su caso, pueda practicar la Administración tributaria a estos contribuyentes no podrá implicar ninguna obligación distinta de la restitución de lo previamente devuelto más el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Todo ello sin perjuicio de la posterior comprobación o investigación que, en su caso, pueda realizar la Agencia Estatal de Administración

Tributaria.

Importante: *las personas titulares del ingreso mínimo vital regulado en Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo, por la que se establece el ingreso mínimo vital, y todas las personas integrantes de la unidad de convivencia están obligados, a efectos de percibir el ingreso mínimo vital, a presentar anualmente declaración correspondiente al IRPF con independencia de que cumplan o no los requisitos establecidos en el artículo 96 de la Ley del IRPF para la obligación de declarar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1.f) y 2.c) del mencionado Real Decreto-ley 20/2020, sustituido, con efectos desde 1 de enero de 2022, por la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital. A estos efectos, la unidad de convivencia es la definida en la Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo.*

Delimitación negativa

No están obligados a presentar declaración por la cuantía y naturaleza de las rentas obtenidas:

1. Los contribuyentes cuyas rentas procedan exclusivamente de las siguientes fuentes, siempre que no superen ninguno de los límites que en cada caso se señalan, en tributación individual o conjunta:

A. Rendimientos íntegros del trabajo (incluidas, entre otras, las pensiones y haberes pasivos, comprendidos los procedentes del extranjero, así como las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos no exentas) cuyo importe no supere la cantidad de:

• **22.000 euros anuales**, con carácter general.

• **14.000 euros anuales**, en los siguientes supuestos:

a. Cuando los rendimientos del trabajo procedan de más de un pagador.

No obstante, el **límite** será de **22.000 euros anuales en los siguientes supuestos**:

1. Cuando, procediendo de más de un pagador, la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superen en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

Y ello con independencia de que las cantidades satisfechas por el segundo y ulteriores pagadores estén sometidas al procedimiento general de retención, sean pensiones compensatorias u otros rendimientos no sometidos a retención o estén sometidas a tipo fijo de retención.

2. Cuando se trate de pensionistas cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del IRPF procedentes de dos o más pagadores, siempre que el importe de las retenciones practicadas por éstos haya sido determinado por la Agencia Tributaria, previa solicitud del contribuyente al efecto, a través del modelo 146 y, además, se cumplan los siguientes requisitos:

- Que no haya aumentado a lo largo del ejercicio el número de los pagadores de prestaciones pasivas respecto de los inicialmente comunicados al formular la solicitud.

- Que el importe de las prestaciones efectivamente satisfechas por los pagadores no difiera en más de 300 euros anuales del comunicado inicialmente en la solicitud.

- Que no se haya producido durante el ejercicio ninguna otra de las circunstancias determinantes de un aumento del tipo de retención previstas en el artículo 87 del Reglamento del IRPF.

Precisión: respecto al Modelo 146 véase la Resolución de 13 de enero de 2003 (BOE del 14), por la que se aprueba el modelo 146 de solicitud de determinación del importe de las retenciones, que pueden presentar los contribuyentes perceptores de prestaciones pasivas procedentes de más de un pagador, y se determinan el lugar, plazo y condiciones de presentación.

b. Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas.

Téngase en cuenta que están exentas del IRPF las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial. Véanse a este respecto los Capítulos 2.

c. Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener.
d. Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

Tiene esta consideración en 2021 el tipo de retención del 35 por 100 o del 19 por 100 (cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros) aplicable a las retribuciones percibidas por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, así como el tipo de retención del 15 por 100 aplicable a los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

Importante: *en caso de tributación conjunta habrán de tenerse en cuenta los mismos límites cuantitativos señalados anteriormente. No obstante, a efectos de determinar el número de pagadores se atenderá a la situación de cada uno de los miembros de la unidad familiar individualmente considerado. Así, por ejemplo, en una declaración conjunta de ambos cónyuges, cada uno de los cuales percibe sus retribuciones de un único pagador, el límite determinante de la obligación de declarar es de 22.000 euros anuales.*

B. Rendimientos íntegros del capital mobiliario (dividendos de acciones, intereses de cuentas, de depósitos o de valores de renta fija, etc.) y **ganancias patrimoniales** (ganancias derivadas de reembolsos de participaciones en Fondos de Inversión, premios por la participación en concursos o juegos, etc.), siempre que unos y otras hayan estado **sometidos a retención o ingreso a cuenta** y su cuantía global no supere la cantidad de **1.600 euros anuales**.

La normativa del IRPF no prevé la posibilidad de compensar los rendimientos íntegros positivos y negativos del capital mobiliario a efectos de la obligación de declarar. En consecuencia, solo se computarán para determinar si existe obligación de declarar los rendimientos íntegros positivos.

Se excluye del límite conjunto de 1.600 euros anuales a las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

Importante: *cuando la base de retención no se haya determinado en función de la cuantía a integrar en la base imponible, la ganancia patrimonial obtenida procedente de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva no podrá computarse como ganancia patrimonial sometida a retención o ingreso a cuenta a efectos de los límites excluyentes de la obligación de declarar.*

C. Rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de **Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas**, con el límite conjunto de **1.000 euros anuales.**

Por no dar lugar a imputación de rentas inmobiliarias, no se tomarán en consideración a estos efectos la vivienda habitual del contribuyente, ni tampoco las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta hasta un máximo de dos, así como el suelo no edificado.

2. Los contribuyentes que hayan obtenido en el ejercicio 2021 exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, del capital (mobiliario o inmobiliario) o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, sometidos o no a retención, hasta un importe máximo conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros, en tributación individual o conjunta.

Para determinar las cuantías señaladas en los puntos 1 y 2 anteriores, no se tomarán en consideración las rentas que estén exentas del IRPF, como, por ejemplo, las becas públicas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, las anualidades por alimentos recibidas de los padres por decisión judicial etc.

Tampoco se tendrán en cuenta las rentas sujetas al Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, regulado en la disposición adicional trigésima tercera de la Ley del IRPF.

Ninguna de las cuantías o límites se incrementará o ampliará en caso de tributación conjunta de unidades familiares.

Contribuyentes no obligados a declarar-cuadro resumen

Regla	Renta obtenida	Límites	Otras condiciones
1º	Rendimientos del trabajo	22.000	• Un pagador (2º y restantes ≤ 1.500 euros anuales). • Prestaciones pasivas de dos o más pagadores cuyas retenciones hayan sido determinadas por la Agencia Tributaria.
		14.000	• Más de un pagador (2º y restantes >1.500 euros anuales). • Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas. • Pagador de los rendimientos no obligado a retener. • Rendimientos sujetos a tipo fijo de retención
	• Rendimientos del capital mobiliario. • Ganancias patrimoniales.	1.600	• Sujetos a retención o ingreso a cuenta, excepto ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de IIC en las que la base de retención no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.
	• Rentas inmobiliarias imputadas. • Rendimientos de Letras del Tesoro. • Subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado. • Otras ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas	1.000	-
2º	• Rendimientos del trabajo. • Rendimientos del capital (mobiliario e inmobiliario). • Rendimientos de actividades económicas. • Ganancias patrimoniales.	1.000	• Sujetas o no a retención o ingreso a cuenta.
	• Pérdidas patrimoniales.	<500	• Cualquiera que sea su naturaleza.

Comentarios al cuadro:

La regla 2ª y sus límites son independientes de los contenidos en la regla 1ª, actuando en todo caso como criterio corrector de la regla 1ª para rentas de escasa cuantía. En consecuencia, si un contribuyente no está obligado a declarar por razón de la naturaleza y cuantía de las rentas obtenidas conforme a los límites y condiciones de la regla 1ª, no procederá la aplicación de la regla 2ª.

Cuando, de la aplicación de los límites y condiciones de la regla 1ª, el contribuyente estuviera obligado a presentar declaración, debe acudirse a la regla 2ª y sus límites para verificar si opera la exclusión de la obligación de declarar al tratarse de rentas de escasa cuantía.

Téngase en cuenta que en la regla 1ª no aparecen enunciadas las pérdidas patrimoniales entre los supuestos exonerados de la obligación de declarar.

De igual modo, téngase en cuenta que en la regla 2ª no aparece enumerada la imputación de rentas.

Ejemplos de contribuyentes obligados a declarar

A título de ejemplo, están obligados a declarar, entre otros, los siguientes contribuyentes:

- Los contribuyentes que hayan percibido rendimientos íntegros del trabajo procedentes de un mismo pagado por importe superior a 22.000 euros anuales.
- Los contribuyentes que hayan percibido durante 2021 rendimientos íntegros del trabajo por importe superior a 14.000 euros en los siguientes supuestos:

  a. Cuando procedan de más de un pagador, si la suma de las cantidades procedentes del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, supera la cifra de 1.500 euros anuales.

  > ***Covid-19:*** *como consecuencia de crisis sanitaria provocada por la Covid-19, y con el fin de paliar los efectos económicos y sociales que está ocasionando esta pandemia, se mantienen en 2021 las medidas de ajuste temporal de actividad para evitar despidos entre las que están los expedientes de regulación temporal de empleo (ERTE).*
  >
  > *En caso de ERTE el Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE) asume el pago de la prestación por desempleo y pasa a ser considerado otro pagador para el contribuyente.*
  >
  > *Atendiendo a ello, y siempre que el resto de las rentas se encuentren dentro de los límites que en cada caso se señalan en el artículo 96 de la Ley IRPF, no estarán obligados a declarar por el IRPF los contribuyentes que obtengan rendimientos de trabajo, cuando en estos casos de expedientes de regulación temporal de empleo (ERTE) la suma de los rendimientos de trabajo procedentes de más de un pagador no superen los 14.000 euros o, en su caso, de 22.000 euros, si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superen en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.*

  b. Cuando se trate de pensionistas con varias pensiones cuyas retenciones no se hayan practicado de acuerdo con las determinadas por la Agencia Tributaria, previa solicitud del contribuyente al efecto, por medio del modelo 146.

c. Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas.

d. Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener.

e. Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

- Los contribuyentes que hayan sido titulares de bienes inmuebles de uso propio distinto de la vivienda habitual y del suelo no edificado, cuyas rentas imputadas junto con los rendimientos derivados de Letras del Tesoro y el importe de las subvenciones para la adquisición de vivienda de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas sea superior a 1.000 euros anuales.
- Los contribuyentes titulares de actividades económicas, incluidas las agrícolas y ganaderas, sea cual sea el método de determinación del rendimiento neto de las mismas, siempre que los rendimientos íntegros junto con los del trabajo y del capital, así como el de las ganancias patrimoniales sea superior a 1.000 euros anuales.
- Los contribuyentes que hayan obtenido pérdidas patrimoniales en cuantía igual o superior a 500 euros anuales.
- Los contribuyentes titulares de inmuebles arrendados (pisos, locales, plazas de garaje), cuyos rendimientos totales, exclusivamente procedentes de los citados inmuebles, o conjuntamente con los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, de actividades económicas y ganancias patrimoniales excedan de 1.000 euros anuales.

La declaración del IRPF 2021: aspectos generales

Modelo de declaración

En el presente ejercicio, como en los anteriores, se ha aprobado un único modelo de declaración (Modelo D-100) que deberán utilizar todos los contribuyentes obligados a declarar por el IRPF.

A estos efectos, **el borrador de declaración del IRPF debidamente confirmado por el contribuyente tendrá la consideración de declaración del IRPF**.

Serán válidas las declaraciones efectuadas a través de los servicios de ayuda prestados en las oficinas de la Agencia Tributaria o en las habilitadas a tal efecto por las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades locales para la prestación de dicho servicio y cuya presentación se efectúe en las citadas oficinas a través de la intranet de la Agencia Tributaria.

Información e identificación del domicilio habitual actual del contribuyente

Se mantiene la identificación del domicilio fiscal del contribuyente introducida en 2019, que ofrece la información del último domicilio fiscal disponible en la base de datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de forma separada al resto de la declaración y antes de la descarga de los datos fiscales para que el contribuyente lo ratifique y, en su caso, pueda modificarlo.

No obstante, en este ejercicio los contribuyentes del IRPF que estén dados de alta en el censo de empresarios, profesionales o retenedores, si desean modificar su domicilio fiscal, deberán hacerlo a través de la **declaración censal correspondiente**.

Asignación tributaria a la Iglesia Católica

La disposición adicional decimoctava de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29), establece que, con vigencia desde el 1 de enero de 2007 y con carácter indefinido, el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica el 0,7 por 100 de la cuota íntegra del IRPF correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido.

A estos efectos, se entiende por cuota íntegra del IRPF la formada por la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica, casillas ***[0545]*** y ***[0546]***, respectivamente, de la declaración.

En consecuencia, en la declaración del IRPF del ejercicio 2021 los contribuyentes podrán destinar el 0,7 por 100 de su cuota íntegra al sostenimiento económico de la Iglesia Católica, marcando con una "X" la casilla ***[105]*** de la declaración.

Asignación de cantidades a actividades de interés general consideradas de interés social

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional centésima tercera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), el Estado destinará a subvencionar actividades de interés general consideradas de interés social el 0,7 por ciento de la cuota íntegra del IRPF del ejercicio 2021 , correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido.

> A estos efectos, se entiende por cuota íntegra del IRPF la formada por la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica, casillas ***[0545]*** **y** ***[0546]***, respectivamente, del modelo de declaración.

En consecuencia, en la declaración del IRPF del ejercicio 2021, los contribuyentes podrán destinar un 0,7 por 100 de su cuota íntegra a actividades de interés general consideradas de interés social marcando con una "X" la casilla ***[106]*** de la declaración.

Según el artículo 2 del Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación (BOE del 29) son ejes de las actividades de interés general consideradas de interés social, y como tales serán tenidos en cuenta en la determinación de las bases reguladoras de las ayudas financiadas con el porcentaje fijado del rendimiento del IRPF a otros fines de interés general considerados de interés social, los siguientes:

a. La atención a las personas con necesidades de atención integral socio-sanitaria.
b. La atención a las personas con necesidades educativas o de inserción laboral.
c. El fomento de la seguridad ciudadana y prevención de la delincuencia.
d. La protección del medio ambiente.
e. La cooperación al desarrollo.

En el marco de los ejes fijados en el apartado anterior, y en ejecución de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979, las cantidades a distribuir, obtenidas de la asignación del porcentaje del rendimiento del

IRPF para otros fines de interés social se destinarán a actividades de interés general que, de conformidad con los artículos 3.2 y 6.1 de la Ley 45/2015, de 14 de octubre, de Voluntariado, sean consideradas de interés social. Dicho porcentaje será fijado anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Para 2021 la mencionada disposición adicional centésima tercera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31) establece que la cuantía total asignada en los presupuestos para actividades de interés general consideradas de interés social se distribuirá aplicando los siguientes porcentajes: El 77,72 por 100 al Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030, el 19,43 por 100 al Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación y el 2,85 por 100 al Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico . Estos porcentajes serán de aplicación sobre la liquidación definitiva practicada en el propio ejercicio 2021 .

Importante: *la asignación tributaria a la Iglesia Católica es independiente y compatible con la asignación tributaria a actividades de interés general consideradas de interés social. Por tanto, el contribuyente podrá marcar tanto la casilla* ***[105]*** *(asignación tributaria a la Iglesia Católica) como la* ***[106]*** *(asignación de cantidades a actividades de interés general consideradas de interés social); o una sola o ninguna de ellas.*

La elección de cualquiera de las opciones anteriores o la ausencia de elección, no tendrá coste económico alguno para el contribuyente, por lo que la cantidad a ingresar o a devolver resultante de la declaración no se verá, en ningún caso, modificada.

Borrador de la declaración del IRPF 2021

Normativa: Arts. 98 Ley IRPF y 64 Reglamento

Obtención del borrador de declaración del IRPF y de los datos fiscales

Cómo se obtiene

Todos los contribuyentes, en los plazos y haciendo uso de alguno de los sistemas de identificación que se indican a continuación, podrán acceder a su borrador y a sus datos fiscales por medios electrónicos en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el Servicio de tramitación del borrador/declaración, desde dónde podrán confirmar y presentar el mismo o, en su caso, modificarlo, confirmarlo y presentarlo. En el supuesto de obtención del borrador de declaración por la opción de tributación conjunta deberá hacerse constar también el Número de Identificación Fiscal (NIF) del cónyuge y, en su caso, de los restantes miembros de la unidad familiar que perciban rentas, así como su número de referencia o Cl@ve PIN.

A este Servicio de tramitación del borrador/declaración se puede acceder a través del portal de la Agencia Tributaria en Internet en https://sede.agenciatributaria.gob.es.

Los datos fiscales de la declaración del IRPF también estarán disponibles en la Sede electrónica

de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la dirección electrónica https://sede.agenciatributaria.gob.es, accediendo a través del trámite de “Datos fiscales”.

Además, los contribuyentes también podrán acceder a sus datos fiscales y al resumen del borrador de declaración **a través de una aplicación para dispositivos móviles**, previo registro en la misma, utilizando el sistema Cl@ve PIN o el número de referencia a los que nos referimos en las letras b) y c) del apartado de sistemas de identificación para el acceso al borrador y/o los datos fiscales. También podrán confirmar y presentar el borrador de declaración siempre que no tengan que modificar o incluir algún dato adicional.

En cualquier caso, la falta de obtención del borrador de declaración o de los datos fiscales no exonerará al contribuyente de su obligación de declarar.

Importante: *todos los contribuyentes, cualquiera que sea la naturaleza de las rentas que hayan obtenido durante el ejercicio (de trabajo, de capital mobiliario o inmobiliario, de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta) podrán obtener el borrador de la declaración a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración (Renta WEB), tras aportar, en su caso, determinada información que les será solicitada al efecto, u otra información que el contribuyente pudiera incorporar.*

Plazo para obtener el borrador y/o de los datos fiscales

Desde el 6 de abril hasta el 30 de junio de 2022.

Sistemas de identificación para el acceso al borrador y/o los datos fiscales

a. **Certificado electrónico** reconocido, emitido de acuerdo a las condiciones que establece la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica que resulte admisible por la Agencia Estatal de Administración Tributaria según la normativa vigente en cada momento.

b. **Sistema Cl@ve PIN** de identificación, autenticación y firma electrónica común para todo el Sector Público Administrativo Estatal, que permitirá al ciudadano relacionarse electrónicamente con los servicios públicos a través de una plataforma común mediante la utilización de claves concertadas previo registro como usuario de la misma.

   Téngase en cuenta la Orden PRE/1838/2014, por la que se publica el Acuerdo de Consejo de Ministros, de 19 de septiembre de 2014, por el que se aprueba Cl@ve PIN, la plataforma común del Sector Público Administrativo Estatal para la identificación, autenticación y firma electrónica mediante el uso de claves concertadas (BOE del 10).

c. **Número de referencia** previamente suministrado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

   Para obtener el número de referencia los contribuyentes deberán comunicar su Número de Identificación Fiscal (NIF), la fecha de caducidad de su Documento Nacional de Identidad (DNI)) o el número de soporte de su Número de Identidad de Extranjero (NIE), salvo en el caso de que el Documento Nacional de Identidad (DNI) sea de carácter permanente (fecha de caducidad 01/01/9999) en cuyo caso deberá comunicarse la fecha de expedición o en el caso de que sea un Número de Identificación Fiscal (NIF) que comience con las letras K, L, M en el

que deberá comunicarse la fecha de nacimiento.

Además, deberá aportarse el importe de la casilla ***[0505]*** de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio **2020**, “Base liquidable general sometida a gravamen”, salvo que se trate de un contribuyente no declarante el año inmediato anterior, en cuyo caso se deberá aportar un Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN) de una entidad bancaria española en el que figure como titular a 31 de diciembre de 2021.

El número de referencia podrá solicitarse por medios electrónicos a través de Internet en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a través del teléfono, mediante llamada al número *901 12 12 24* (accesible también a través del teléfono *91 535 73 26*).

También podrá obtenerlo por medios electrónicos mediante un certificado electrónico reconocido o el sistema Cl@ve PIN, sin necesidad de comunicar la casilla ***[0505]***.

> La Agencia Estatal de Administración Tributaria adoptará las medidas de control precisas que permitan garantizar la identidad de la persona o personas que solicitan el número de referencia, así como, en su caso, la conservación de los datos comunicados.

La obtención de un número de referencia invalida el número de referencia anterior que se hubiera solicitado, de tal forma que, en caso de que se hubieran solicitado varios números de referencia, sólo será válido y por tanto permitirá acceder al borrador o a los datos fiscales, modificar y en su caso presentar el borrador o la declaración del IRPF, el último número de referencia solicitado.

> Respecto al número de referencia véase el apartado primero. 3.a) y el anexo I de la Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban sistemas de identificación y autenticación distintos de la firma electrónica avanzada para relacionarse electrónicamente con la citada Agencia Tributaria.

Modificación del borrador de declaración

El contribuyente podrá instar la modificación del borrador de declaración del IRPF cuando considere que han de añadirse datos personales o económicos no incluidos en el mismo o advierta que contiene datos erróneos o inexactos.

La modificación del borrador de declaración podrá realizarse a través de alguna de las **siguientes vías:**

1. Por medios electrónicos

a. **A través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**

El contribuyente puede modificar su borrador a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la dirección electrónica https://sede.agenciatributaria.gob.es, accediendo al Servicio de tramitación del borrador/declaración. Para ello, el contribuyente deberá hacer uso de alguno de los sistemas de identificación indicados en el apartado anterior (certificado electrónico reconocido, sistema Cl@ve PIN o número de referencia). En el supuesto de modificación del borrador de declaración por la opción de tributación conjunta deberá hacerse constar también el Número

de Identificación Fiscal (NIF) del cónyuge y su número de referencia o Cl@ve PIN.

b. **A través del teléfono**

El contribuyente puede modificar su borrador mediante llamada telefónica comunicando su Número de Identificación Fiscal (NIF) y su número de referencia, previamente solicitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, exclusivamente para aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos que consten en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet. En los supuestos de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges será necesario, además, comunicar el NIF así como el número de referencia del cónyuge.

A estos efectos, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adoptarán las medidas de control precisas que permitan garantizar la identidad de los contribuyentes que efectúan la solicitud de modificación del borrador de declaración.

2. Personalmente

El contribuyente puede modificar su borrador mediante su personación, **previa solicitud de cita**, en cualquier **Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**, aportando para acreditar su identidad, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF).

También podrá solicitar la modificación del borrador de la declaración personalmente en las **oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía** que hayan suscrito con la Agencia Estatal de Administración Tributaria un convenio de colaboración para la implantación del sistema de ventanilla única tributaria, en los términos previstos en dicho convenio.

Confirmación y presentación del borrador de declaración

Cuando el contribuyente considere que el borrador de la declaración refleja su situación tributaria a efectos de este impuesto podrá confirmarlo y presentarlo teniendo el mismo, en este caso, la consideración de declaración del IRPF a todos los efectos.

La confirmación y presentación del borrador de declaración, y la realización del ingreso, la solicitud de la devolución o la renuncia a la misma, se efectuarán por alguno de los siguientes medios:

1. Por medios electrónicos a través de Internet en la Sede electrónica de la Agencia

En este caso, el contribuyente deberá hacer uso de alguno de los sistemas de identificación siguientes: certificado electrónico reconocido, sistema Cl@ve PIN o número de referencia. Tratándose de declaraciones conjuntas formuladas por ambos cónyuges será necesario, además, comunicar el NIF, así como el número de referencia o Cl@ve PIN del cónyuge.

El procedimiento a seguir será el siguiente:

a) El declarante deberá conectarse con la Sede electrónica de la Agencia Estatal de

Administración Tributaria en Internet, en la dirección electrónica https://sede.agenciatributaria.gob.es, accediendo al Servicio de tramitación del borrador/declaración. A continuación, según cuál sea el resultado de borrador de declaración, el contribuyente deberá:

1. **Si el resultado del borrador de la declaración es a ingresar y el contribuyente opta por la domiciliación bancaria** en entidad colaboradora como medio de pago del importe resultante o, en su caso, del correspondiente al primer plazo, deberá cumplimentar o confirmar el identificador único de la cuenta, Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN) y, en su caso, las opciones de fraccionamiento del pago y la domiciliación bancaria y procederá a la confirmación y presentación del borrador.

2. **Si el resultado del borrador de la declaración es a ingresar y no opta por la domiciliación bancaria** en entidad colaboradora como medio de pago del importe resultante o, en su caso, del correspondiente al primer plazo, el declarante cumplimentará o confirmará, en su caso, las opciones de fraccionamiento del pago y domiciliación del segundo plazo, consignará el Número de Referencia Completo (NRC) obtenido tras efectuar el ingreso y procederá a la confirmación y presentación del borrador.

   A estos efectos, el contribuyente podrá obtener el Número de Referencia Completo (NRC) de la entidad colaboradora por alguna de las siguientes vías:

   - De forma directa, bien en sus oficinas o bien a través de los servicios de banca electrónica que aquéllas presten a sus clientes.
   - A través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por vía electrónica, utilizando un certificado electrónico reconocido o mediante la utilización del sistema Cl@ve PIN).

   También en este caso (ingreso sin domiciliación) el contribuyente puede efectuar el pago en una entidad colaboradora utilizando el documento de ingreso que se puede obtener en el momento de la presentación.

   > ***Recuerde:*** *si la declaración resultara a ingresar, el contribuyente podrá, de forma simultánea a la presentación de la declaración, domiciliar el ingreso, efectuar el inmediato pago electrónico (previa obtención del número de referencia completo (NRC)), o bien podrá obtener un documento de ingreso que le permitirá efectuar el pago en una entidad colaboradora.*

3. **Si el resultado del borrador de la declaración es un resultado a devolver o negativo** el declarante deberá, en su caso, cumplimentar o confirmar el identificador único de la cuenta, Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN) y proceder a su confirmación y presentación.

b) Si la declaración es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolveráen pantalla los datos del modelo de declaración del IRPF correspondiente a la declaración presentada, como justificante de presentación, validado con un código seguro de verificación, en el que constará la fecha y hora de presentación que el declarante deberá imprimir o archivar y conservar.

Los contribuyentes también pueden acceder a sus datos fiscales y al resumen del borrador dedeclaración a través de una aplicación para dispositivos móviles, previo registro en la misma, utilizando alguno de los siguientes sistemas de identificación establecidos en el apartado anterior

(sistema Cl@ve PIN o número de referencia). También podrán confirmar y presentar el borrador de declaración siempre que no tengan que modificar o incluir algún dato adicional.

2. Por medios electrónicos a través del teléfono

Mediante llamada al número 901 200 345 (accesible también a través del teléfono 91 535 68 13). A tal efecto, el contribuyente deberá comunicar, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF), su número de referencia o Cl@ve PIN, así como el Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN), en la que desee efectuar la citada domiciliación. En caso de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges será necesario, además, comunicar el NIF, así como el número de referencia del cónyuge o Cl@ve PIN del cónyuge.

Realizada la presentación, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolverá el código seguro de verificación asociado a la presentación.

> A estos efectos, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adoptarán las medidas de control precisas que permitan garantizar la identidad de los contribuyentes que efectúan la comunicación, confirmación y presentación del borrador de declaración.

El contribuyente puede obtener el justificante de su presentación accediendo a la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, en la dirección electrónica https://sede.agenciatributaria.gob.es, mediante el uso de alguno de los sistemas de identificación siguientes: certificado electrónico reconocido, número de referencia o sistema Cl@ve PIN, o bien mediante el servicio de cotejo de documentos electrónicos de la Sede Electrónica con el código seguro de verificación que se le habrá facilitado tras la presentación.

La vía telefónica **no podrá utilizarse** para confirmar el borrador de la declaración y llevar a cabo su presentación **cuando el resultado del mismo sea a ingresar y el contribuyente no opte por la domiciliación bancaria** en entidad colaboradora del importe resultante o, en su caso, del correspondiente al primer plazo. No obstante, en estos casos, el contribuyente también podrá efectuar el pago a través del documento de ingreso en una entidad colaboradora dentro del plazo establecido.

> **Nota:** tengase en cuenta la Resolución de 15 de diciembre de 2020, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se habilitan trámites y actuaciones a través del canal telefónico, mediante determinados sistemas de identificación.

3. Personalmente

La confirmación y presentación borrador de declaración podrá hacerse en las siguientes oficinas:

a) El contribuyente podrá personarse **en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**, exclusivamente para aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos que consten en la dirección electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, https://sede.agenciatributaria.gob.es y previa solicitud de cita, así como en **las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades locales** para la confirmación del borrador de declaración y su inmediata transmisión electrónica.

En este caso se entregará al contribuyente su ejemplar del “Modelo 100. Documento de ingreso o devolución de la declaración del IRPF”, como justificante de la presentación realizada o, en su

caso, el justificante de presentación con los datos del modelo de declaración del IRPF correspondientes a la declaración presentada, validado con un código seguro de verificación, en el que constará la fecha y hora de la presentación de la declaración.

Ahora bien, **no podrá confirmarse** el borrador de declaración y llevar a cabo su presentación por esta vía cuando el **resultado del mismo sea a ingresar y el contribuyente no opte por la domiciliación bancaria** en entidad colaboradora del importe resultante o, en su caso, del correspondiente al primer plazo. No obstante, en estos casos, el contribuyente también podrá efectuar el pago a través del documento de ingreso en una entidad colaboradora dentro del plazo establecido.

> También podrán presentarse de esta forma las declaraciones del IRPF de cónyuges no separados legalmente en las que uno de ellos solicite la suspensión del ingreso y el otro manifieste la renuncia al cobro de la devolución, cualquiera que sea el resultado final de sus declaraciones, a ingresar, a devolver o negativo.

b) En las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan suscrito con la Agencia Estatal de Administración Tributaria un convenio de colaboración para la implantación de **sistemas de ventanilla única tributaria,** en los términos previstos en dicho convenio.

Presentación de las declaraciones del IRPF 2021

Plazo y forma de presentación de las declaraciones del IRPF 2021

Plazo de presentación de las declaraciones del IRPF

El plazo de presentación de las declaraciones del IRPF correspondientes al ejercicio 2021, cualquiera que sea su resultado, será el comprendido entre los días **6 de abril y 30 de junio de 2022,** ambos inclusive.

> Todo ello, sin perjuicio del plazo de domiciliación bancaria de las declaraciones (hasta el 27 de junio de 2022) que se comenta en este mismo capítulo.

Forma de presentación de las declaraciones del IRPF

En general

De acuerdo con el artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, las declaraciones del IRPF, así como el correspondiente documento de ingreso o devolución, podrán presentarse de la siguiente forma:

a) Presentación electrónica por Internet, que podrá ser efectuada mediante alguno de los siguientes sistemas de identificación: certificado electrónico reconocido, número de referencia o sistema Cl@ve PIN que se describen en este Capítulo.

b) Presentación de la declaración a través de la confirmación del borrador de declaración que, tal y como se ha comentado en el epígrafe anterior, permite la presentación, además de por

Internet en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de la aplicación para dispositivos móviles, por teléfono y en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud de cita, así como en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para la confirmación del borrador de declaración. En este caso, la declaración deberá presentarse directamente en las citadas oficinas para su inmediata transmisión electrónica. Se podrán presentar mediante la confirmación del borrador de declaración las declaraciones a devolver o negativas y las declaraciones con resultado a ingresar, siempre que, en estas últimas el contribuyente hubiera procedido a la domiciliación del ingreso resultante o, del primer plazo si se trata de declaraciones en las que el contribuyente ha optado por el fraccionamiento del pago. En el caso de dispositivos móviles el pago del importe de la deuda tributaria resultante deberá realizarse necesariamente en dos plazos, mediante domiciliación bancaria de ambos.

Especialidades:

1. **Contribuyentes del IRPF que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria**

   Los contribuyentes del IRPF que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria, regulado en los artículos 138 a 143 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, presentarán su declaración de acuerdo con las reglas previstas en los números Uno y Dos del apartado sexto de la Orden de 30 de septiembre de 1999, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, se establece el lugar de presentación de las declaraciones tributarias que generen deudas o créditos que deban anotarse en dicha cuenta corriente tributaria y se desarrolla lo dispuesto en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, por el que se regula el sistema de cuenta corriente en materia tributaria.

2. **Contribuyentes que están obligados a presentar, además, declaración por el Impuesto sobre Patrimonio**

   Los contribuyentes que presenten declaración por el Impuesto sobre Patrimonio, estarán obligados a utilizar la vía electrónica a través de Internet para la presentación de la declaración del IRPF, debiendo utilizar la vía electrónica, a través de Internet o del teléfono para confirmar, en su caso, el borrador de la declaración del IRPF.

3. **Contribuyentes con residencia habitual en el extranjero o desplazados fuera del territorio español**

   Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el extranjero y aquellos que se encuentren fuera del territorio nacional durante los plazos de presentación de las declaraciones del IRPF podrán confirmar y presentar el borrador de declaración y, en su caso, realizar el ingreso o solicitar la devolución por vía electrónica, a través de Internet o del teléfono en los términos, condiciones y con arreglo al procedimiento expuesto en el apartado "Confirmación y presentación del borrador".

4. **Declaraciones del IRPF de cónyuges no separados legalmente** en las que uno de ellos solicite la suspensión del ingreso y el otro manifieste la renuncia al cobro de la devolución

En el caso de declaraciones de cónyuges no separados legalmente en las que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 97.6 de la Ley del IRPF, uno de ellos solicite la suspensión del ingreso y el otro manifieste la renuncia al cobro de la devolución, las declaraciones correspondientes a ambos cónyuges deberán presentarse de forma simultánea y conjuntamente en el lugar que corresponda en función de que el resultado final de sus declaraciones como consecuencia de la aplicación del mencionado procedimiento sea a ingresar o a devolver.

Documentación adicional a presentar junto con la declaración del IRPF

Podemos distinguir los siguientes supuestos en los que se exige presentar documentación adicional:

1. Los contribuyentes sometidos al régimen de transparencia fiscal internacional deberán presentar conjuntamente con la declaración del IRPF los datos y documentos señalados en el artículo 91.12 de la Ley del IRPF, relativos a todas y cada una de las entidades no residentes cuyas rentas deban incluirse en la base imponible del IRPF.

2. Los contribuyentes que hayan efectuado en el ejercicio inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias deberán presentar conjuntamente con la declaración del IRPF una comunicación de la materialización anticipada del ejercicio y su sistema de financiación, conforme a lo previsto en el artículo 27.11 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

3. Los contribuyentes que soliciten la devolución mediante cheque nominativo sin cruzar del Banco de España: deberán presentar conjuntamente con la declaración del IRPF escrito conteniendo dicha solicitud.

4. Los contribuyentes que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.1 de la Ley del Impuesto de Sociedades, **comuniquen la realización de operaciones de fusión o de escisión** en las cuales ni la entidad transmitente ni la entidad adquirente tengan su residencia fiscal en España y en las que no sea de aplicación el régimen establecido en el artículo 84 de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades, por no disponer la transmitente de un establecimiento permanente situado en este país, deberán, además de consignar en la casilla correspondiente del modelo de declaración del IRPF la opción por el régimen especial, como socio residente afectado, presentar los siguientes documentos:

- Identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma
- Copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación
- En el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del folleto informativo.

En todos los casos en que haya que presentar documentación adicional, los documentos o escritos y, en general, cualesquiera otros no contemplados expresamente en los propios modelos de declaración que deban acompañarse a ésta, podrán presentarse a través del **Registro Electrónico** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que regula la Resolución de 28 de

diciembre de 2009 (BOE del 29). También podrán presentarse en el **Registro presencial** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y en cualquiera de los registros a los que se refiere el apartado 4 del artículo 16 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Los descendientes o ascendientes que se relacionen en las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo deberán disponer de número de identificación fiscal.

Cuando sea de aplicación la deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, será necesario que los miembros integrados en la unidad familiar dispongan de Número de Identificación Fiscal (NIF).

Presentación electrónica a través de Internet

Las declaraciones del IRPF, cualquiera que sea el resultado de las mismas, pueden presentarse a través de Internet.

No obstante, cuando los contribuyentes deban acompañar a la declaración la documentación adicional a que antes se ha hecho referencia y, en general, cualesquiera documentos, solicitudes o manifestaciones de opciones no contemplados expresamente en los propios modelos oficiales de declaración, la presentación electrónica de la declaración requerirá que la citada documentación adicional se presente, en forma de documentos electrónicos, en el Registro Electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con el procedimiento previsto en la Resolución de 28 de diciembre de 2009, por la que se crea la Sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE del 29).

¿Quiénes pueden efectuar la presentación electrónica por Internet?

La presentación electrónica por Internet a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá ser efectuada:

a. Por los contribuyentes o, en su caso, sus representantes legales.

b. Por aquellos representantes voluntarios de los contribuyentes con poderes o facultades para presentar electrónicamente en nombre de los mismos declaraciones y autoliquidaciones ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria o representarles ante ésta, en los términos establecidos en cada momento por la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

c. Por las personas o entidades que, según lo previsto en el artículo 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ostenten la condición de colaboradores sociales en la aplicación de los tributos y cumplan los requisitos y condiciones que, a tal efecto, establezca la normativa vigente en cada momento.

¿Qué requisitos técnicos se precisan para la presentación electrónica?

La presentación electrónica por Internet a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de

Administración Tributaria estará sujeta al cumplimiento de las siguientes condiciones generales:

a. **El contribuyente deberá disponer de Número de Identificación Fiscal (NIF) y estar identificado, con carácter previo a la presentación, en el Censo de Obligados Tributarios** a que se refiere el artículo 3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Para verificar el cumplimiento de este requisito el obligado tributario podrá acceder a la opción «mis datos censales» disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el caso de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, las circunstancias anteriores deben concurrir en cada uno de ellos.

b. La presentación electrónica **se podrá efectuar utilizando un certificado electrónico reconocido** emitido de acuerdo a las condiciones que establece la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica que resulte admisible por la Agencia Estatal de Administración Tributaria según la normativa vigente en cada momento, o bien del sistema **Cl@ve PIN** o el número de referencia. En el caso de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, será necesario que el cónyuge que figure como primer declarante disponga de certificado electrónico reconocido, **Cl@ve PIN** o número de referencia, debiendo disponer obligatoriamente el otro cónyuge de número de referencia o **Cl@ve PIN.**

   Cuando la presentación electrónica **se realice por apoderados o por colaboradores sociales debidamente autorizados,** serán éstos quienes deberán disponer de su certificado electrónico.

c. Para efectuar la presentación electrónica, **el contribuyente o, en su caso, el presentador autoliquidaciones deberán** acceder al Servicio de tramitación del borrador/declaración.

   En el caso de contribuyentes la presentación de la declaración se realizará a través de la confirmación del borrador de declaración.

   Por su parte, quienes dispongan de los apoderamientos generales y específicos relacionados con el modelo 100 y los colaboradores sociales pueden utilizar el servicio Renta WEB para tramitar la declaración de sus representados desde la opción disponible en la página de trámites del modelo 100 en la Sede electrónica.

   Asimismo, las personas o entidades autorizadas a presentar por vía electrónica declaraciones en representación de terceras personas, podrán utilizar un programa informático para la obtención del fichero con las autoliquidaciones a transmitir desde la opción disponible en la página de trámites del modelo 100 en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

¿Cómo se presenta la declaración?

Una vez realizada la declaración accediendo a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración para la confirmación del borrador y/o la presentación de la declaración o, en su caso, desde la opción disponible en la página de trámites del modelo 100 en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para la presentación de declaraciones en representación de terceras personas, deberá procederse, en función del resultado de la misma y de la domiciliación bancaria o no del pago correspondiente a la totalidad del ingreso o al primer

plazo, de la siguiente forma:

> ***Importante:*** *en el caso de declaraciones conjuntas del IRPF formuladas por ambos cónyuges para su presentación electrónica será necesario, además, comunicar el NIF así como el número de referencia del cónyuge o su Cl@ve PIN.*

a) Con resultado a ingresar cuyo pago total no se realiza mediante domiciliación bancaria o cuando se realice el pago parcial con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, compensación, reconocimiento de deuda o mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español.

El declarante o, en su caso, el presentador deberá conectarse con la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, en la dirección electrónica https://sede.agenciatributaria.gob.es, accediendo al Servicio de tramitación del borrador/declaración. A continuación cumplimentará o confirmará, en su caso, las opciones de fraccionamiento del pago y domiciliación del segundo plazo, ofreciéndose en el momento de su presentación dos alternativas:

1ª. Consignar el Número de Referencia Completo (NRC) previamente obtenido tras efectuar el ingreso en la entidad colaboradora y proceder a la confirmación y presentación del borrador de declaración.

A estos efectos, el declarante o el presentador podrá obtener el Número de Referencia Completo (NRC) de la entidad colaboradora por alguna de las siguientes vías:

- De forma directa, bien en sus oficinas o bien a través de los servicios de banca electrónica que aquéllas presten a sus clientes.
- A través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por vía electrónica, utilizando un certificado electrónico reconocido o mediante la utilización del sistema Cl@ve PIN)

2ª. Obtener un documento de ingreso con el que puede efectuar el pago en una entidad colaboradora.

En ambos casos si la declaración es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolverá en pantalla los datos del modelo de declaración del IRPF correspondiente a la declaración presentada, justificante de presentación, validado con un código seguro de verificación en el que constará la fecha y hora de presentación que el declarante deberá imprimir o archivar y conservar.

En el supuesto de que la autoliquidación fuese rechazada, se mostrarán los errores detectados para que se proceda a su subsanación.

b) Con resultado a ingresar cuyo pago total o el correspondiente al primer plazo se realiza mediante domiciliación bancaria

La transmisión de la declaración no precisará, con carácter previo, la comunicación con la Entidad colaboradora para la realización del ingreso y la obtención del NRC.

La transmisión de la autoliquidación, en la que se recogerá la correspondiente orden de

domiciliación, se realizará de acuerdo con lo comentado en el apartado anterior.

El contribuyente podrá conservar además de la declaración aceptada, así como el documento de ingreso o devolución, modelo 100, el documento de ingreso del segundo plazo, modelo 102, validado con un código seguro de verificación de 16 caracteres en el que constará, además de la fecha y hora de presentación de la declaración, la orden de domiciliación efectuada y, en su caso, la opción de fraccionamiento de pago elegida por el contribuyente.

Recuerde: *si la declaración resultara a ingresar, el contribuyente podrá, de forma simultánea a la presentación de la declaración, domiciliar el ingreso, efectuar el inmediato pago electrónico (previa obtención del número de referencia completo (NRC)), o bien podrá obtener un documento de ingreso que le permitirá efectuar el pago en una entidad colaboradora.*

c) Con resultado a ingresar cuando se presenten con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, compensación, reconocimiento de deuda o solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español.

El procedimiento de presentación electrónica de las autoliquidaciones a las que se refiere esta letra conlleva únicamente la particularidad de que, una vez finalizada la presentación de la declaración, el declarante o la persona o entidad autorizada a presentar por vía electrónica declaraciones en representación de terceras personas obtendrá, además del código seguro de verificación, una clave de liquidación de diecisiete caracteres con la que, si lo desea, podrá solicitar en ese mismo momento, a través del enlace habilitado a tal efecto, el aplazamiento o fraccionamiento o la compensación o, en su caso, el pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español. También podrá con la clave de liquidación presentar dichas solicitudes en un momento posterior en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, en la dirección electrónica «https://sede.agenciatributaria.gob.es», a través de la opción Procedimientos, Servicios y Trámites (Información y Registro)/ Recaudación.

Si se pretende efectuar el pago de una parte de la deuda total y, al tiempo, solicitar el aplazamiento o fraccionamiento, la compensación o la solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español por la parte de la deuda no ingresada, el contribuyente podrá obtener el Número de Referencia Completo (NRC) de la entidad colaboradora en la forma prevista en el apartado a) anterior para el supuesto de autoliquidaciones con resultado a ingresar, cuando el pago no se realice mediante domiciliación bancaria. Cuando confirme el borrador introducirá el NRC haciendo constar, además, la opción u opciones que ejercerá posteriormente respecto de la cantidad no ingresada.

Importante: *en ningún caso, la presentación electrónica de la declaración del IRPF tendrá, por sí misma, la consideración de solicitud de compensación, aplazamiento o fraccionamiento de deuda o de solicitud de pago mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español.*

d) Con resultado a devolver o negativo

El procedimiento para la presentación de estas declaraciones es similar al anteriormente

comentado para las declaraciones con resultado a ingresar, con la salvedad de que no será preciso realizar la fase de comunicación con la Entidad colaboradora para la realización del ingreso y para la obtención del NRC asociado al mismo, ni la de domiciliación en Entidad colaboradora del ingreso.

El declarante deberá, en su caso, cumplimentar o confirmar el identificador único de la cuenta, Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN) y proceder a su confirmación y presentación.

> ***Atención:*** *en el caso de declaraciones conjuntas del IRPF formuladas por ambos cónyuges, para su presentación electrónica será necesario, además, comunicar el número de identificación fiscal (NIF), así como el número de referencia o "Cl@ve PIN" del cónyuge. A estos efectos la Agencia Estatal de Administración Tributaria adoptará el correspondiente protocolo de seguridad que permita garantizar la identidad de los contribuyentes que efectúan la presentación.*

Pago de la deuda tributaria del IRPF

En general

Normativa: Arts. 97.2 Ley IRPF y 62.2 Reglamento

Si como resultado final de la declaración del IRPF se obtiene una cantidad a ingresar, el contribuyente deberá efectuar el ingreso de dicho importe en el Tesoro Público.

Sin embargo, para realizar el ingreso de la deuda tributaria del IRPF el contribuyente podrá optar por efectuarlo de una sola vez, o bien por fraccionar su importe, sin interés ni recargo alguno, en dos plazos:

a. El primero, del 60 por 100, en el momento de presentar la declaración.

b. El segundo, del 40 por 100 restante, hasta el día 7 de noviembre de 2022, inclusive.

Para disfrutar de este beneficio será necesario que el borrador de la declaración o la autoliquidación se presente dentro del plazo establecido y que en el mismo se hubiera ingresado el 60 por 100 de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación.

La falta de ingreso en plazo del 60 por 100 del importe de la deuda (de la primera fracción) determina el inicio del periodo ejecutivo para el importe total autoliquidado (el 100 por 100 de la deuda).

> ***Importante:*** *no podrá fraccionarse en dos plazos el ingreso de las autoliquidaciones complementarias del IRPF .*

La existencia de este procedimiento de fraccionamiento del pago no impedirá al contribuyente **la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento del pago prevista en el artículo 65**

de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desarrollado en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre).

> ***Importante:*** *el contribuyente no puede acogerse en el momento de la presentación de la declaración al fraccionamiento de pago de los artículos 97.2 de la Ley del IRPF y 62.2 del Reglamento y, a su vez, solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del primer plazo de acuerdo con el artículo 65 de la Ley General Tributaria, pues ambos mecanismos de aplazamiento/fraccionamiento no resultan aplicables de forma simultánea en este caso.*

Pago en una sola vez

El pago en una sola vez del importe resultante de la declaración del IRPF correspondiente a 2021 podrá realizarse en **efectivo, mediante adeudo o cargo en cuenta o mediante domiciliación bancaria, en cualquiera de las Entidades colaboradoras autorizadas (Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de Crédito) sitas en territorio español.**

Domiciliación bancaria del pago

Los contribuyentes podrán efectuar la domiciliación bancaria de la deuda tributaria resultante de la declaración del IRPF con sujeción a los siguientes requisitos y condiciones.

A. Ámbito de aplicación de la domiciliación bancaria

Únicamente podrán efectuar la domiciliación bancaria:

a. Los contribuyentes que efectúen la presentación electrónica de la declaración del IRPF.

b. Los contribuyentes cuya autoliquidación se efectúe a través de los servicios de ayuda prestados en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan suscrito con la Agencia Estatal de Administración Tributaria un convenio de colaboración para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria, y en las habilitadas a tal efecto por las restantes Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para su inmediata transmisión electrónica.

c. Los contribuyentes que efectúen la confirmación del borrador de declaración del IRPF por medios electrónicos, por Internet o por teléfono o en las oficinas anteriormente citadas.

B. Plazo para efectuar la domiciliación bancaria

La domiciliación podrá efectuarse desde el día **6 de abril hasta el día 27 de junio de 2022**, ambos inclusive.

C. Procedimiento de realización del pago

La Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará la orden de domiciliación bancaria del

contribuyente a la Entidad colaboradora señalada en la misma, la cual procederá, en su caso, el **día 30 de junio de 2022 a cargar en cuenta el importe domiciliado**, remitiendo, posteriormente, al contribuyente justificante del ingreso realizado que servirá como documento acreditativo de dicho ingreso.

Las personas o entidades autorizadas a presentar por vía electrónica declaraciones en representación de terceras personas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 79 a 86 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación electrónica de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios, podrán, por esta vía, dar traslado de las órdenes de domiciliación que previamente les hayan comunicado los terceros a los que representan.

Los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de las domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso realizado el que a tal efecto expida la entidad de crédito donde se encuentre domiciliado el pago.

Pago en dos plazos

Para poder acogerse a este beneficio fiscal de fraccionar el pago resultante del IRPF en dos plazos: el primero, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la declaración, y el segundo, del 40 por 100 restante, es imprescindible:

a. Que la declaración se presente dentro del plazo establecido y no se trate de una autoliquidación complementaria.

b. Que en el momento de la presentación de la declaración se efectúe el ingreso del 60 por 100 del importe resultante de la misma.

> ***Importante:*** *en los supuestos en que, al amparo de lo establecido en el artículo 97.6 de la Ley del IRPF, la solicitud de suspensión del ingreso de la deuda tributaria resultante de la declaración realizada por un cónyuge no alcance la totalidad de dicho importe, el resto de la deuda tributaria podrá fraccionarse.*

No obstante, en el caso de los contribuyentes que confirmen y presenten el borrador de declaración **a través de la aplicación para dispositivos móviles,** el pago del importe de la deuda tributaria resultante **deberá realizarse necesariamente en dos plazos** mediante domiciliación bancaria de ambos plazos.

Plazo para efectuar la domiciliación bancaria

La domiciliación podrá efectuarse desde el día **6 de abril hasta el día 27 de junio de 2022,** ambos inclusive.

No obstante, si se opta por domiciliar **únicamente el segundo plazo**, la misma podrá realizarse

hasta el **30 de junio de 2022** inclusive.

En función de que el contribuyente domicilie o no el pago resultante del primer plazo, pueden distinguirse las siguientes situaciones en relación con el ingreso de cada uno de los plazos:

A. Contribuyentes que no efectúen la domiciliación bancaria del primer plazo

Primer plazo

Importe del ingreso: el 60 por 100 de la cantidad resultante de la declaración.

Momento de efectuar el ingreso: al presentar la declaración.

Lugar:

a. **Si se desea domiciliar exclusivamente el pago del segundo plazo.**

La domiciliación del segundo plazo deberá efectuarse en la entidad de crédito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria en la que el contribuyente efectúe el ingreso del primer plazo.

b. **Si no se desea domiciliar el pago del segundo plazo.**

En el supuesto de que no se desee domiciliar el pago del segundo plazo, deberá efectuarse el ingreso de dicho plazo por vía electrónica o directamente en cualquier oficina situada en territorio español de estas entidades (Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de Crédito).

Segundo plazo

Importe del ingreso: el 40 por 100 restante de la cantidad resultante de la declaración.

Momento de efectuar el ingreso: hasta el día 7 de noviembre de 2022**, inclusive.**

Lugar:

a. **Si se domicilió en cuenta exclusivamente el pago del segundo plazo.**

El 7 de noviembre de 2022, la entidad colaboradora en la que se domicilió el pago del segundo plazo se encargará de adeudar su importe en la cuenta indicada por el contribuyente, remitiéndole a continuación el correspondiente justificante de pago. En este caso, deberá disponerse de saldo suficiente en la cuenta indicada.

b. **Si no se domicilió en cuenta el pago del segundo plazo.**

En cualquiera de las entidades colaboradoras sitas en territorio español, directamente o por vía electrónica, mediante el documento de ingreso, **modelo 102**, que podrá obtener mediante **descarga a través del portal de Internet de la Agencia Estatal de Administración Tributaria**, en la dirección electrónica e "http://sede.agenciatributaria.gob.es" o bien en cualquier **Delegación o Administración** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

B. Contribuyentes que efectúen la domiciliación bancaria del primer plazo

Los contribuyentes que efectúen la domiciliación bancaria del primer plazo del IRPF pueden optar por las siguientes alternativas:

Domiciliación bancaria del primer y segundo plazo

La domiciliación bancaria en Entidad colaboradora del primer plazo deberá realizarse, en los términos, condiciones y plazo anteriormente comentados en el apartado "Pago en una sola vez". Por su parte, la domiciliación bancaria del segundo plazo deberá realizarse en la misma Entidad colaboradora y cuenta en la que se domicilió el primer plazo.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará las órdenes de domiciliación bancaria efectuadas por el contribuyente a la Entidad colaboradora señalada, la cual procederá, en su caso, el día 30 de junio de 2022 a cargar en cuenta el importe del primer plazo domiciliado, remitiendo posteriormente al contribuyente justificante del ingreso realizado que servirá como documento acreditativo del mismo.

Posteriormente, la Entidad colaboradora procederá, en su caso, el día 7 de noviembre de 2022, a cargar en cuenta el importe domiciliado del segundo plazo, remitiendo al contribuyente justificante acreditativo del ingreso realizado.

Domiciliación bancaria únicamente del primer plazo

En este supuesto, la especialidad respecto de lo anteriormente comentado reside en que el ingreso correspondiente al segundo plazo deberá efectuarse en cualquiera de las Entidades colaboradoras sitas en territorio español, directamente o por vía electrónica, mediante el documento de ingreso, modelo 102.

No obstante, y siempre que se haya domiciliado el primer plazo, los contribuyentes podrán domiciliar el segundo plazo hasta el 22 de septiembre de 2022, inclusive.

Otras formas de pago y/o extinción de las deudas tributarias

Pago, previo reconocimiento de deuda, mediante transferencia bancaria

El contribuyente que no disponga de una cuenta abierta en alguna de las entidades de crédito que actúen como colaboradoras en la gestión recaudatoria, puede realizar el pago de la totalidad de la deuda tributaria resultante de la declaración del IRPF, previo reconocimiento de la misma, mediante transferencia bancaria, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución de 18 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se definen el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencias a través de entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria encomendada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Puede consultar más información sobre este procedimiento de pago por transferencia en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/deudas-apremios-embargos-subastas/pagar-aplazar-consultar/pagos-transferencias-especial-extranjero.html

Pago mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español

Normativa: Arts. 97.3 Ley IRPF y 62.3 Reglamento

El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. El contribuyente que pretenda utilizar este medio de pago en especie como medio para satisfacer deudas por el IRPF a la Administración deberá seguir el procedimiento establecido al efecto por el artículo 40 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre). El procedimiento para la presentación electrónica de autoliquidaciones con resultado a ingresar con solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español se regula en el artículo 10 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

En ningún caso, la presentación electrónica de la autoliquidación tendrá, por sí misma, la consideración de solicitud de pago mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español.

Extinción mediante anotación en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria

La deuda tributaria resultante de la declaración del IRPF podrá extinguirse por compensación mediante anotación en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria.

Para ello, los contribuyentes del IRPF que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria regulado en los artículos 138 a 143 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, presentarán su declaración de acuerdo con las reglas previstas en el apartado sexto de la Orden de 30 de septiembre de 1999, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, se establece el lugar de presentación de las declaraciones tributarias que generen deudas o créditos que deban anotarse en dicha cuenta corriente tributaria y se desarrolla lo dispuesto en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, por el que se regula el sistema de cuenta corriente en materia tributaria.

Extinción por compensación con créditos tributarios reconocidos

Las deudas tributarias resultantes de las declaraciones del IRPF podrán también extinguirse por compensación con créditos tributarios reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado tributario, en los términos previstos en los artículos 71 y siguientes de la Ley General Tributaria y de acuerdo con las condiciones y el procedimiento establecidos en los artículos 55 y siguientes del Reglamento General de Recaudación.

Supuestos de fraccionamiento especial por fallecimiento y por pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia

Normativa: Arts. 97.5 Ley IRPF y 63 Reglamento

Además del supuesto general anteriormente comentado, la normativa reguladora del IRPF contempla dos supuestos de fraccionamiento especial:

a. Fallecimiento del contribuyente.

b. Pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia.

En ambos casos, todas las rentas pendientes de imputación deben integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por el IRPF.

Por ello, los sucesores del causante o el contribuyente podrán solicitar el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas.

El fraccionamiento se regirá por las normas previstas por el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a. Las solicitudes deben formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.

b. El solicitante debe ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Procedimiento de suspensión del ingreso de la deuda tributaria del IRPF sin intereses de demora

Normativa: Art. 97.6 Ley IRPF y 62.1 Reglamento

Los matrimonios no separados legalmente que opten por tributar de forma individual y en los que una de las declaraciones resulte a ingresar y la otra con derecho a devolución, podrán acogerse a este procedimiento mediante el cual el contribuyente cuya declaración sea positiva puede solicitar la suspensión del ingreso de su deuda tributaria, sin intereses de demora, en la cuantía máxima que permita el importe de la devolución resultante de la declaración de su cónyuge, a condición de que éste renuncie al cobro de la misma en una cantidad igual al importe de la deuda cuya suspensión haya sido solicitada por aquél.

La suspensión será provisional hasta tanto la Administración tributaria reconozca el derecho a la devolución a favor del cónyuge y a resultas del importe de la misma.

Requisitos para obtener la suspensión provisional

a. El contribuyente cuya declaración resulte a devolver deberá renunciar al cobro de la devolución hasta el importe de la deuda cuya suspensión haya sido solicitada por su cónyuge, aceptando asimismo que la cantidad a cuyo cobro renuncia se aplique al pago de dicha

deuda.

b. Ambas declaraciones, la del contribuyente que solicita la suspensión y la del cónyuge que renuncia a la devolución, habrán de corresponder al mismo período impositivo y deberán presentarse de forma simultánea y conjuntamente, dentro del plazo establecido.

c. Ninguno de los cónyuges podrá estar acogido al sistema de cuenta corriente tributaria regulado en los artículos 138 a 140 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre).

d. Ambos cónyuges deberán estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias, en los términos previstos en el artículo 18 del Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, aprobado por el Real Decreto 887/2006, de 21 de julio (BOE del 25).

Forma de solicitar la suspensión

Para solicitar la suspensión, el cónyuge cuya declaración resulte a ingresar deberá cumplimentar y suscribir el apartado correspondiente de su declaración. Además, al rellenar el documento de ingreso (modelo 100), deberá marcar con una "X" la casilla ***[7]*** del apartado "Liquidación".

Asimismo, el cónyuge cuya declaración resulte a devolver deberá cumplimentar y suscribir el apartado correspondiente de su declaración, debiendo marcar también con una "X" la casilla ***[7]*** del apartado "Liquidación" de su documento de ingreso o devolución (modelo 100).

Posibilidad de domiciliar el pago de la parte de deuda tributaria no suspendida

Si el resultado positivo de la declaración fuese superior al importe cuya suspensión se solicita, el pago del exceso podrá fraccionarse en dos plazos, del 60 y del 40 por 100, respectivamente, pudiendo asimismo domiciliarse en cuenta el pago de cada uno de dichos plazos, con arreglo al procedimiento general establecido en el epígrafe anterior para el pago del IRPF.

Efectos de las solicitudes de suspensión improcedentes

Cuando no proceda la suspensión por no reunirse los requisitos anteriormente señalados, la Administración practicará liquidación provisional al contribuyente que la solicitó por importe de la deuda objeto de la solicitud junto con el interés de demora calculado desde la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la declaración hasta la fecha de la citada liquidación provisional.

Efectos sobre la deuda suspendida del reconocimiento del derecho a la devolución a favor del cónyuge

a. Si la devolución reconocida fuese igual a la deuda suspendida, ésta quedará totalmente extinguida, al igual que el derecho a la devolución.

b. Si la devolución reconocida fuese superior a la deuda suspendida, ésta se declarará totalmente extinguida y la Administración procederá a devolver la diferencia entre ambos importes.

c. Si la devolución reconocida fuese inferior a la deuda suspendida, ésta se declarará extinguida en la parte concurrente, practicando la Administración liquidación provisional al cónyuge que solicitó la suspensión por importe de la diferencia junto con el interés de demora calculado desde la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la declaración hasta la fecha de la citada liquidación provisional.

Importante: *por expresa disposición legal, se considerará que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales entre los cónyuges por la cantidad que, procedente de la devolución de uno de ellos, se aplique al pago de la deuda del otro.*

Devoluciones derivadas de la normativa del IRPF

En general: devoluciones derivadas de la normativa del IRPF

Normativa: Art. 103 Ley IRPF

Si como resultado final de la declaración del IRPF, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración debidamente confirmado, se obtiene una cantidad a devolver, el contribuyente puede solicitar la devolución de dicho importe.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley del IRPF, **este importe será, como máximo, la suma de las retenciones efectivamente practicadas, los ingresos a cuenta y pagos fraccionados realizados del IRPF**, así como de las **cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes** satisfechas por contribuyentes que hayan adquirido dicha condición por cambio de residencia, más el importe correspondiente, en su caso, a la deducción por maternidad regulada en el artículo 81 de la Ley del IRPF y/o a la **deducción por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo** prevista en el artículo 81 bis de la Ley del IRPF.

¿Cómo se devuelve?

La devolución no es automática. El contribuyente deberá solicitarla expresamente por medio del "**Documento de Ingreso o Devolución" (modelo 100)** que acompaña a los impresos de la declaración propiamente dicha.

Con carácter general, la devolución se efectúa mediante transferencia bancaria a la cuenta que el contribuyente indique como de su titularidad en el mencionado documento de ingreso o devolución, aunque puede autorizarse el pago por cheque.

> Por consiguiente, es de suma importancia que se cumplimenten correctamente, en el apartado correspondiente del citado documento, los datos completos de la cuenta en la que se desea recibir la devolución.

El pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria a la cuenta bancaria que el obligado tributario o su representante legal autorizado indiquen como de su

titularidad en la autoliquidación tributaria, sin que el obligado tributario pueda exigir responsabilidad alguna en el caso en que la devolución se envíe al número de cuenta bancaria por él designado.

> Véase al respecto el apartado 1 del artículo 132 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, modificado por el artículo 1.Siete del Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, por el que se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en el citado Reglamento (BOE del 26).

No obstante, cuando el contribuyente no tenga cuenta abierta en ninguna Entidad colaboradora o concurra alguna circunstancia que lo justifique, podrá solicitar que la devolución se efectúe mediante cheque nominativo sin cruzar del Banco de España. Para ello, el contribuyente debe presentar un escrito conteniendo dicha solicitud como documentación adicional de la declaración, bien a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la dirección electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, https://sede.agenciatributaria.gob.es/, accediendo al trámite de aportación de documentación complementaria correspondiente a la declaración, o bien en el registro presencial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Recibido el escrito y, previas las pertinentes comprobaciones, se podrá autorizar la realización de la devolución que proceda mediante cheque nominativo no cruzado.

¿Cuándo se devuelve?

La Administración dispone de seis meses, desde el término del plazo de presentación de las declaraciones, o desde la fecha de la presentación si la declaración fue presentada fuera de plazo, para practicar la liquidación provisional que confirme, o rectifique, el importe de la devolución solicitada por el declarante.

> Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el mencionado plazo de seis meses, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso de pagos a cuenta sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones ulteriores, provisionales o definitivas, que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo de seis meses sin que haya sido ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora tributario desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha en que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente lo reclame.

Finalmente, deberá tenerse en cuenta que, de apreciarse errores u omisiones en la declaración, la Administración tributaria puede rectificar el resultado de la liquidación efectuada por el contribuyente mediante la correspondiente liquidación provisional, modificando la cuantía de la devolución solicitada o determinando la improcedencia de la misma.

> En el caso de que se produzca dicha liquidación provisional, ésta le será reglamentariamente notificada al contribuyente, quien podrá interponer contra la misma los recursos previstos en la legislación tributaria vigente. Todo ello, sin perjuicio de que con posterioridad a la práctica de la liquidación provisional puedan desarrollarse tanto nuevas actuaciones de comprobación limitada por los órganos de Gestión Tributaria, como actuaciones de inspección, en ambos casos, cuando se hayan descubierto nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional.

Atención: *no será imputable a la Administración tributaria la demora cuando la devolución*

no pueda tramitarse dentro del plazo señalado, por no estar la declaración correctamente cumplimentada en todos sus extremos, no contener la documentación exigida, o carecer, o ser erróneos, los datos de la cuenta a la que deba ser transferido su importe.

Supuesto especial: solicitud de devolución en el caso de contribuyentes fallecidos durante 2021

En el caso de contribuyentes fallecidos durante 2021, el IRPF se devengará en la fecha del fallecimiento y el periodo impositivo resultará inferior al año natural.

Véanse al respecto en el Capítulo 2 de este Manual el apartado "Devengo y período impositivo".

En este caso, son los sucesores del fallecido quienes quedan obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por el IRPF, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Para ello deben presentar la declaración del fallecido en la modalidad individual e integrar las rentas obtenidas hasta el momento de su fallecimiento, realizando, en su caso, el pago de la deuda resultante.

Ahora bien, si el resultado de dicha declaración es a devolver, para que se efectúe dicha devolución a los sucesores, de acuerdo con el artículo 107.6 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, debe acreditarse la proporción que a cada uno corresponda de acuerdo con lo dispuesto en la legislación específica**,** a efectos de proceder al reconocimiento del derecho y al pago o compensación de la devolución, excepto cuando se trate de herencias yacentes debidamente identificadas, en cuyo caso se reconocerá y abonará la devolución a la herencia yacente.

Para tramitar dicha solicitud de devolución y obtener el pago, la Agencia Estatal de Administración Tributaria pone a disposición de los herederos un formulario de caracter voluntario y cuya finalidad es únicamente facilitar que se proporcione la información y la documentación que se considera necesaria para tramitar la solicitud de devolución de IRPF de un fallecido. Dicho formulario potestativo es el impreso modelo H-100 ("Solicitud de pago de devolución a herederos"), disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la dirección electrónica https://sede.agenciatributaria.gob.es.

Junto con la solicitud deberán aportar la siguiente documentación:

- **Para importes inferiores o iguales a 2.000 euros:**
  - Certificado de defunción.
  - Libro de Familia completo.
  - Certificado del Registro de Últimas Voluntades.

- Testamento (sólo si figura en el certificado de últimas voluntades).
- En el supuesto de que haya varios herederos y se desee que el importe de la devolución
- sea abonado a uno de ellos, autorización escrita y firmada con fotocopia del DNI de
- todos ellos.
- Certificado bancario de titularidad de la cuenta a nombre de las personas que van a cobrar
- la devolución.

- **Para importes superiores a 2.000 euros:**
  - Certificado de defunción.
  - Libro de Familia completo.
  - Certificado del Registro de Últimas Voluntades.
  - Testamento (sólo si figura en el certificado de últimas voluntades).
  - Justificante de haber declarado en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones el importe de la devolución.
  - En el caso de existir varios herederos y que el medio de pago elegido sea la transferencia, certificado bancario de titularidad de la cuenta a nombre de todos los herederos o, en su caso, Poder Notarial a favor de alguno/s de ellos.

Rectificación de los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas

Puede suceder que, una vez presentada la declaración del IRPF, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración debidamente confirmado, el contribuyente advierta errores u omisiones en los datos declarados. El cauce para la rectificación de tales anomalías es diferente, dependiendo de que los errores u omisiones hayan causado un perjuicio a la Hacienda Pública o al propio contribuyente.

Errores u omisiones en perjuicio de la Hacienda Pública

El procedimiento de regularización de situaciones tributarias derivadas de errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas que hayan originado un perjuicio a la Hacienda Pública, se comenta en el Capítulo 18 en el apartado "Regularización mediante la presentación de autoliquidación complementaria".

Errores u omisiones en perjuicio del contribuyente

Si el contribuyente declaró indebidamente alguna renta exenta, computó importes en cuantía superior a la debida, olvidó deducir algún gasto fiscalmente admisible u omitió alguna reducción o

deducción a las que tenía derecho y, en consecuencia, se ha producido un perjuicio de sus intereses legítimos, podrá solicitar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se comenta en el Capítulo 18.

Se permite solicitar la rectificación de autoliquidación del IRPF a través de la propia declaración del impuesto, cuando el contribuyente haya cometido errores u omisiones que determinen una mayor devolución a su favor o un menor ingreso, pudiendo realizarse esta solicitud de rectificación, para el periodo impositivo 2021, no sólo a través de Renta Web sino también a través de los programas de presentación desarrollados por terceros.

> ***Importante:*** *si el contribuyente desea solicitar la rectificación de su autoliquidación del ejercicio 2021 deberá marcar la casilla* ***[127]*** *de la declaración. Una vez marcada, la autoliquidación hace las funciones de escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67 bis del Reglamento del IRPF.*

Servicios de ayuda Campaña Renta 2021

La Agencia Estatal de Administración Tributaria pone a disposición de los contribuyentes los siguientes servicios de ayuda en la Campaña de Renta 2021:

RENTA INFORMACIÓN. **Teléfono *901 33 55 33 ó 91 554 87 70***, de 9 a 19 horas de lunes a viernes. Para aclarar las dudas que la cumplimentación de su declaración de Renta le pueda plantear.

CITA PREVIA PARA RENTA. La cita previa puede tener dos finalidades:

- **Atención presencial en oficinas:** Este servicio permite la obtención del lugar, día y hora para confeccionar la declaración del IRPF en las oficinas y puede solicitarse a través de:

  Teléfono *901 22 33 44 ó 91 553 00 71*. Para el horario consulte la página de internet de la Agencia Tributaria.

  Internet en la dirección **“ http://sede.agenciatributaria.gob.es ”**

  App “Agencia Tributaria".

  > ***Atención:*** *la cita previa puede concertarse del 26 de mayo al 29 de junio de 2022.*

- **Confección de declaraciones por teléfono: Plan "Le llamamos"** Este servicio le permite solicitar el día y la hora en que desee que la Agencia Tributaria se ponga en contacto con usted telefónicamente para confeccionar y presentar su declaración de Renta. Puede concertar su cita por alguna de las siguientes vías:

  Teléfono *901 22 33 44 ó 91 553 00 71* –atención personalizada. Para el horario consulte la página de internet de la Agencia Tributaria.

  Teléfono *901 12 12 24 ó 91 535 73 26* –automático– .

  Internet en la dirección **“http://sede.agenciatributaria.gob.es”**

  App “Agencia Tributaria".

  > ***Atención:*** *la cita previa puede concertarse del 3 de mayo al 29 de junio de 2022.*

APP. APLICACIÓN MÓVIL "AGENCIA TRIBUTARIA" Desde un dispositivo móvil y descargando gratuitamente la aplicación “Agencia Tributaria”, disponible en los markets de Google (Play Store) y Apple (App Store) para los sistemas operativos Android e iOS respectivamente, el contribuyente dispondrá de un acceso directo a diversos trámites y a la

aplicación Renta WEB para generar y presentar su declaración de Renta 2021.

RENTA WEB: "http://sede.agenciatributaria.gob.es" En el portal de la Agencia Tributaria, accediendo a "Renta 2021" el contribuyente puede consultar información general, y, accediendo al "Servicio de tramitación borrador / declaración (Renta WEB)", podrá obtener su borrador de declaración, modificar y/o confirmar el mismo así como cumplimentar y llevar a cabo la presentación electrónica de la autoliquidación.

Para acceder a este servicio se necesita certificado electrónico o DNI electrónico, Cl@ve PIN o el número de referencia que el contribuyente previamente tendrá que solicitar en el Servicio RENØ o bien obtenerlo a través de la aplicación móvil (app) de la Agencia Tributaria.

Las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en ejercicio de su corresponsabilidad fiscal, colaboran con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la Campaña de Renta 2021 en la confección de declaraciones, así como en la modificación y confirmación de borradores de declaración.

Capítulo 2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF): cuestiones generales

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Naturaleza del IRPF

Normativa: Art. 1 Ley IRPF

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

¿Qué se entiende por "renta" a efectos del IRPF?

Normativa: Art. 2 Ley IRPF

La renta del contribuyente, que constituye el objeto del IRPF, se define legalmente como la totalidad de sus **rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales**, así como las imputaciones de renta establecidas por ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Tratamiento de las circunstancias personales y familiares en el IRPF

El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a cubrir las necesidades vitales del contribuyente y de las personas que de él dependen, no se somete a tributación.

Ámbito de aplicación del IRPF

Normativa: Art. 4 y 5 Ley IRPF

El IRPF se aplica en todo el territorio español, con las especialidades previstas para Canarias, Ceuta y Melilla y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

Cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas

Introducción

Normativa: Art. 3 Ley IRPF

Desde el 1 de enero de 2009, la cesión parcial del IRPF tiene como límite máximo el **50 por 100 del rendimiento producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma**, de acuerdo con lo establecido en el artículo decimoprimero de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada, por última vez, por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

El actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se articula en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19).

En la citada ley se establecen, con vigencia a partir de 1 de enero de 2010, las competencias normativas que asumen las Comunidades Autónomas en el IRPF y se introducen, con la misma vigencia temporal, las correspondientes modificaciones en la normativa de este impuesto para adaptar su estructura al nuevo sistema de financiación.

Competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común en el IRPF en el ejercicio 2021

De acuerdo con el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las competencias normativas que pueden asumir las Comunidades Autónomas de régimen común son las siguientes:

a. Importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico

A estos efectos, las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, **con el límite del 10 por 100 para cada una de las cuantías**. Véase a este respecto los mínimos aprobados por las Comunidades Autónomas en el Capítulo 14.

b. Escala autonómica aplicable a la base liquidable general

De acuerdo con lo especificado en el artículo 46.1 b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, el

único requisito para su aprobación consiste en que la estructura de esta escala sea progresiva. Véase a este respecto las escalas autonómicas aplicables a la base liquidable general en el Capítulo 15.

c. Deducciones en la cuota íntegra autonómica por

- **Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta**, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.
- **Subvenciones y ayudas públicas no exentas** que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

  En relación con estas deducciones, las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:

  - La justificación exigible para poder practicarlas.
  - Los límites de deducción.
  - Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.
  - Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley del IRPF.

Las deducciones autonómicas aplicables en el ejercicio 2021, se recogen en el Capítulo 17.

d. Aumentos o disminuciones en los porcentajes del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual (sin efecto desde 1 de enero de 2013)

Con efectos de 1 enero 2013 se suprimió la deducción por inversión en vivienda habitual estableciéndose, no obstante, un régimen transitorio para los contribuyentes que venían disfrutando de ésta con anterioridad a la indicada fecha. Este régimen les permite seguir aplicando la citada deducción conforme a lo dispuesto en la normativa de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hubieran sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

Los porcentajes de deducción aplicables en el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual en la Comunidad Autónoma de Cataluña se comentan en el Capítulo 16 dentro del apartado relativo a "Deducción por inversión en vivienda habitual: Régimen transitorio" así como en el Capítulo 17 al examinar las deducciones de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en la gestión del IRPF

La participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que constituye la organización administrativa responsable en nombre y por cuenta del Estado de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, se desarrolla a

través de los siguientes órganos, regulados en los artículos 65 y 66 de la Ley 22/2009:

Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria

El Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria es el órgano colegiado, integrado por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, encargado de coordinar la gestión de los tributos cedidos.

Este órgano está presidido por la Presidenta de la Agencia Estatal de Administración Tributaria e integrado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que ostentará la Vicepresidencia primera, cinco representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los titulares de la Secretaría General de Hacienda, de la Secretaría General de Financiación Territorial y de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda (actualmente Ministerio de Hacienda y Función Pública) y por un representante de cada una de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, uno de los cuales será designado por éstas cada año para ostentar la Vicepresidencia segunda.

Aquellas Comunidades y Ciudades Autónomas que tengan encomendadas a dos órganos o entes distintos las funciones de aplicación de los tributos y las de diseño o interpretación de la normativa autonómica podrán designar dos representantes, si bien dispondrán de un solo voto.

Precisión: téngase en cuenta que el artículo 1.8 del Real Decreto 352/2011, de 11 de marzo (BOE del 12) suprimió la Secretaría General de Financiación Territorial y que el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre (BOE del 31), suprimió en su artículo 4.3, entre otros órganos directivos, la Secretaría General de Hacienda y la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda.

En la actualidad véase el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (BOE del 29), que incluye como órgano directivo de la Secretaría de Estado de Hacienda de la que depende la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local y, dentro de la actual Subsecretaría de Hacienda y Función Pública, a la Inspección General.

Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria

Los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria son órganos colegiados integrados por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía de que se trate a los que corresponde coordinar la gestión de los tributos cedidos en su respectivo ámbito territorial.

Estos consejos están compuestos por cuatro representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y cuatro de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía. Existirán tantos suplentes como titulares, que actuarán en caso de ausencia o vacante de alguno de estos últimos.

Participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en la campaña del IRPF

Las Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía, en ejercicio de su corresponsabilidad fiscal, participan y colaboran con la Agencia Estatal de Administración de Tributaria en el desarrollo de la campaña IRPF 2021, a través de la habilitación de oficinas para la prestación de servicios de información tributaria y ayuda para la confección de declaraciones.

En estas oficinas puede llevarse a cabo también la presentación de las declaraciones confeccionadas cuyo resultado sea a devolver o negativo, así como de las que resulten a ingresar y se haya realizado la domiciliación bancaria de su pago.

Asimismo, podrá presentarse la declaración del IRPF y confirmar y presentarse el borrador de declaración en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, en los términos previstos en los convenios de colaboración que se suscriban entre la Agencia Tributaria y dichas Administraciones tributarias para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria.

Sujeción al IRPF: aspectos materiales

Delimitación positiva del hecho imponible

Normativa: Art. 6 Ley IRPF

Constituye el hecho imponible del IRPF la obtención de renta por el contribuyente cuyos componentes son los siguientes:

a. Los rendimientos del trabajo.
b. Los rendimientos del capital.
c. Los rendimientos de las actividades económicas.
d. Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
e. Las imputaciones de renta establecidas por ley.

No obstante, a efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del IRPF, la renta se clasifica en **general y del ahorro**.

Por expresa disposición legal, se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

Delimitación negativa del hecho imponible: rentas exentas y no sujetas

Rentas exentas artículo 7 de la Ley de IRPF

> ***Atención:*** *para determinar el límite de la obligación de declarar establecido para las personas físicas residentes en territorio español no se tendrá en cuenta el importe de las rentas relacionadas en este apartado.*

Están exentas del impuesto de acuerdo con el artículo 7 de la Ley del IRPF:

1. Prestaciones y pensiones por actos de terrorismo

Normativa: Art. 7.a) Ley IRPF

Están exentas las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo.

A estos efectos tienen esta consideración, entre otras, las indemnizaciones y ayudas económicas contempladas en la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo (BOE del 9), en el artículo 16 de la Ley 29/2011, de 22 de septiembre, de Reconocimiento y Protección Integral a las Víctimas del Terrorismo (BOE del 23) y su Reglamento aprobado por el Real Decreto 671/2013, de 6 de septiembre (BOE del 18. Corrección de errores del 19) y las pensiones extraordinarias por actos de terrorismo reguladas en el Real Decreto 851/1992, de 10 de julio (BOE de 1 de agosto).

> El ámbito temporal de aplicación de La Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo (BOE del 9) se ha extendido, con vigencia indefinida, a los hechos acaecidos a partir de 1 de enero de 2009. Véase la disposición final decimocuarta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

Asimismo, se declaran exentas las **pensiones excepcionales derivadas de atentados terroristas** reconocidas en el Real Decreto-ley 6/2006, de 23 de junio (BOE del 24).

2. Ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el VIH

Normativa: Art. 7.b) Ley IRPF

Están exentas las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el Virus de inmunodeficiencia humana (VIH), reguladas en el Real Decreto-ley 9/1993, de 28 de mayo (BOE de 1 de junio).

3. Pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones, con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil 1936/1939

Normativa: Art. 7.c) Ley IRPF

Están exentas las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones, con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil 1936/1939 ya sea por el Régimen de Clases Pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto: Ley 35/1980, de 26 de junio (BOE de 10 de julio); Ley 6/1982, de 29 de marzo (BOE de 3 de abril); Decreto 670/1976, de 5 de marzo (BOE de 7 de abril).

4. Indemnizaciones por daños personales como consecuencia de responsabilidad civil y las derivadas de contratos de seguro de accidentes

Normativa: Art. 7.d) Ley IRPF

Podemos distinguir entre:

A) Indemnizaciones por daños personales como consecuencia de responsabilidad civil en la cuantía legal o judicialmente reconocida

Normativa: Disposición adicional primera Reglamento del IRPF.

Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales (concepto en el que se consideran incluidos los daños físicos, psíquicos y morales), están exentas en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Cuantías legalmente reconocidas

Esta circunstancia se produce cuando una norma determine la cuantía de la indemnización, lo que supone que está sujeto y no exento el exceso que pudiera percibirse.

A estos efectos en el caso de accidentes de circulación, tienen la consideración de cuantías legalmente reconocidas las indemnizaciones fijadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.4 del texto refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre (BOE de 5 de noviembre), en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado.

En relación con dichas cuantías hay que distinguir para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación entre:

- Los accidentes que se produzcan a partir de 1 de enero de 2016, a los que se aplicará el sistema de valoración que recoge el nuevo Título IV y el nuevo Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, que se introduce por el artículo único de la Ley 35/2015, de 22 de septiembre, de reforma del sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación (BOE del 23).

  > En aplicación del artículo 49.3 del texto refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, la Resolución de 2 de febrero de 2021 (BOE del 19), la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones acuerda hacer públicas en su sitio web http://www.dgsfp.mineco.es/ las cuantías indemnizatorias vigentes durante el año 2021 revalorizadas en el 0,9 por 100.

- Los accidentes ocurridos con anterioridad a 1 de enero de 2016,a los que se aplicará el sistema recogido en el Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2015.

  Estas cuantías fueron actualizadas por última vez en la Resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de 5 de marzo de 2014 (BOE del 15).

Cuantías judicialmente reconocidas

Se consideran comprendidos en esta expresión dos supuestos:

a. Cuantificación fijada por un juez o tribunal mediante resolución judicial.

b. Fórmulas intermedias. Con esta expresión se hace referencia a aquellos casos en los que existe una aproximación voluntaria en las posturas de las partes en conflicto, siempre que haya **algún tipo de intervención judicial**. A título de ejemplo, se pueden citar los siguientes: acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento y transacción judicial.

Estas cantidades están exentas en su totalidad, aunque superen los importes legales anteriormente señalados.

B) Indemnizaciones por daños personales derivadas de contratos de seguro de accidentes

Igualmente están exentas las indemnizaciones por daños personales derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas como gasto deducible en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica realizada por el asegurado.

La exención únicamente se extiende hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidente de circulación distinguiéndose:

- Los accidentes que se produzcan a partir de 1 de enero de 2016, a los que se aplicará el sistema de valoración que recoge el nuevo Título IV y el nuevo Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, que se introduce por el artículo único de la Ley 35/2015, de 22 de septiembre, de reforma del sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación (BOE del 23).

  Téngase en cuenta que las cuantías indemnizatorias actualizadas para 2021 están publicadas en la web http://www.dgsfp.mineco.es

- Los accidentes ocurridos con anterioridad a 1 de enero de 2016, a los que se aplicará el sistema recogido en el Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2015.

Importante: *los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago correspondientes a una indemnización exenta se encuentran también exentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del IRPF. La razón es que los intereses fijados, en cuanto obligación accesoria, han de tener la misma consideración que el concepto principal del que deriven y calificarse, en estos supuestos, como ganancia patrimonial exenta. Véase al respecto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 10 de mayo de 2018, Reclamación número 00/05260/2017, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.*

5. Indemnizaciones por despido o cese del trabajador

Normativa: Arts. 7.e) Ley IRPF; 1 y 73 del Reglamento del IRPF

Importante: *en todos los casos, el disfrute de esta exención está condicionado a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada a aquélla, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación sea igual o superior al 25 por 100 (art. 1 Reglamento IRPF).*

Precisiones

- *El artículo 1 del Reglamento del IRPF no circunscribe la presunción de desvinculación al carácter o naturaleza de la relación, tanto pasada como futura, sino que se refiere de manera genérica a la circunstancia de que el trabajador "vuelva a prestar servicios" a la misma empresa o a otra vinculada a aquélla, resultando por ello indiferente que la nueva prestación de servicios se enmarque en una relación laboral, común o especial, o en una relación de carácter empresarial o profesional. Por tanto, en nada afecta que la anterior relación que se extingue y por la que se percibe la indemnización, sea de carácter laboral y la posterior que mantenga el trabajador con la empresa lo sea de carácter mercantil.*

- *Para la aplicación de la presunción del artículo 1 de Reglamento basta con que en los tres años siguientes a su despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos del citado precepto, sin que sea necesaria la apreciación de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios. En consecuencia, la inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada, no conlleva la aplicación automática de la exención establecida en el artículo 7.e) de la Ley de IRPF (Resolución del TEAC de 22/04/2021, Reclamación número 00/02016/2020, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio).*

A) Cuantía exenta: Límites

Están exentas las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, con los siguientes límites:

A. Hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores, en sus normas reglamentarias de desarrollo, o en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias**.**

No obstante, señalar que el propio artículo 7.e) de la Ley del IRPF establece, como se verá más adelante, una excepción

en el caso de despidos colectivos para los que se prevé una exención mayor a la cuantía indemnizatoria establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores.

Ahora bien, para declarar exentas las indemnizaciones por despido improcedente o cese hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores debemos diferenciar entre los despidos producidos hasta el 7 de julio de 2012 y los que se originan con posterioridad a dicha fecha:

- En los despidos producidos hasta el **7 de julio de 2012** están exentas las indemnizaciones por despido cuando el empresario así lo reconozca en el momento de la comunicación del despido o en cualquier otro anterior al acto de conciliación, siempre que la cuantía de la indemnización no exceda de la que hubiera correspondido en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas (disposición transitoria vigésima segunda de la Ley del IRPF).

- En los despidos **producidos con posterioridad al 7 de julio de 2012**, solo están exentas las indemnizaciones reconocidas en acto de conciliación o en resolución judicial.

  A estos efectos debe tenerse en cuenta que el artículo 63 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social exige, como requisito previo para la tramitación del proceso judicial, que se lleve a cabo un intento de conciliación o, en su caso, de mediación ante el servicio administrativo correspondiente (que se establezca en cada Comunidad Autónoma) o ante el órgano que asuma estas funciones que podrá constituirse mediante los acuerdos interprofesionales o los convenios colectivos a los que se refiere el artículo 83 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, así como mediante los acuerdos de interés profesional a los que se refieren el artículo 13 y el artículo 18.1 de la Ley del Estatuto del trabajo autónomo.

Precisión: El texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, es el aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE del 24).

B. No obstante, el importe de la indemnización exenta **tendrá como límite máximo la cantidad de 180.000 euros**. Por tanto, aunque la indemnización total no exceda de lo estipulado en el Estatuto de los Trabajadores o en sus normas de desarrollo, si se superan los 180.000 euros, el exceso estará sometido tributación, con las excepciones que a continuación se indican:

Excepciones:

Normativa: Disposición transitoria vigésima segunda.3 Ley IRPF.

Este límite de 180.000 euros no será aplicable:

- A las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con **anterioridad a 1 de agosto de 2014.**

- A las indemnizaciones por los despidos que se produzcan a partir de esa fecha cuando deriven de **un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del período de consultas a la autoridad laboral, con anterioridad a 1 de agosto de 2014**.

Importante: *cuando el importe de la indemnización que se perciba supere la cuantía que, en cada caso, tenga el carácter de obligatoria o el límite máximo de 180.000 euros, el exceso no está exento del IRPF y deberá declararse como rendimiento del trabajo personal, sin perjuicio de que pueda resultar aplicable, en su caso, la reducción legalmente establecida para rendimientos del trabajo generados en un plazo superior a dos años.*

B) Supuestos que no se consideran amparados por la exención

No se consideran amparadas por la exención, estando por tanto plenamente sujetas al impuesto y debiendo declararse íntegramente:

a. Las indemnizaciones establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato.

b. En general, las cantidades que, en su caso, se perciban como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo, por cualquier causa distinta del despido o cese del trabajador o para la que no esté establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores ni en sus normas de desarrollo el derecho del trabajador a percibir indemnización.

Entre estos supuestos, cabe mencionar los siguientes:

- La extinción, a su término, de los contratos de trabajo temporales o de duración determinada previstas en el artículo 49.1 c) del Estatuto de los Trabajadores por no producirse en los mismos despido o extinción por voluntad del trabajador (cese).
- Los despidos disciplinarios que sean calificados como procedentes.
- La extinción del contrato por voluntad del trabajador (cese) que no esté motivado por ninguna de las causas a que se refieren los artículos 41.3 y 50 del Estatuto de los Trabajadores.

C) Indemnizaciones exentas derivadas de despidos calificados de improcedentes

Normativa: Art. 56 y la disposición transitoria undécima Estatuto de los Trabajadores.

Están exentas las indemnizaciones que no superen los siguientes importes:

a. En despidos declarados con anterioridad al 12 de febrero de 2012: 45 días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un **máximo de 42 mensualidades**.

b. En despidos que se declaren desde el 12 de febrero de 2012 hay que distinguir:

- ***Para contratos suscritos a partir del 12 de febrero de 2012:*** **33 días de salario** por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de **24 mensualidades**.
- ***Para contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012***: La suma de las siguientes cantidades:

i. Indemnización correspondiente al periodo anterior al 12 de febrero: **45 días de salario** por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año.

ii. Indemnización correspondiente al periodo posterior al 12 de febrero: **33 días de salario** por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los períodos de tiempo inferiores a un año.

El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a **720 días de salario**, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará éste como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a **42 mensualidades, en ningún caso**.

Los *contratos de fomento de la contratación indefinida* celebrados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 continuarán rigiéndose por la normativa a cuyo amparo se concertaron.

El contrato para el fomento de la contratación indefinida se regulaba en la derogada actualmente disposición adicional primera de la Ley 12/2001, de 9 de julio, Medidas Urgentes de Reforma del Mercado de Trabajo

No obstante, en caso de despido disciplinario, la indemnización por despido improcedente se calculará conforme a lo señalado anteriormente.

> En el Capítulo 3, puede consultarse en el caso práctico un ejemplo del tratamiento de la indemnización derivada de despido calificado de improcedente.

D) Indemnizaciones exentas derivadas de extinción del contrato por voluntad del trabajador (cese)

Hay que diferenciar los siguientes supuestos:

1. Cuando la extinción voluntaria esté motivada por alguna de las siguientes causas:

a. Modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden en menoscabo de la dignidad del trabajador.

b. Falta de pago o retrasos continuados en el abono del salario pactado.

c. Cualquier otro incumplimiento grave de sus obligaciones contractuales por parte del empresario, salvo en los supuestos de fuerza mayor, así como la negativa del mismo a reintegrar al trabajador en sus anteriores condiciones de trabajo en los supuestos de movilidad geográfica y modificaciones sustanciales de condiciones de trabajo previstos en los artículos 40 y 41 del Estatuto de los Trabajadores, cuando una sentencia judicial haya declarado los mismos injustificados.

En estos casos la indemnización exenta será la **fijada para los despidos improcedentes** que comentamos en el apartado anterior.

2. Cuando la extinción del contrato por voluntad del trabajador es debida a modificaciones sustanciales de condiciones de trabajo (jornada de trabajo, horario y distribución del tiempo de

trabajo, régimen de trabajo a turnos, sistema de remuneración y cuantía salarial, sistema de trabajo y rendimiento y, funciones, cuando excedan de los límites previstos para la movilidad funcional) por las que el trabajador resultase perjudicado **pero que no redunden en menoscabo de su dignidad del trabajador.**

En este caso están exentas las indemnizaciones que no excedan de **20 días de salario por año trabajado, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un máximo de 9 mensualidades**.

3. De igual modo, cuando el empresario notifica al trabajador su traslado a un centro de trabajo distinto de la misma empresa **que exija un cambio de residencia**, el trabajador tendrá derecho a la extinción de su contrato percibiendo una indemnización de **20 días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de 12 mensualidades**.

E) Indemnizaciones exentas derivadas de despidos colectivos por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor

En los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores que se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, **quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos** con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto **para el despido improcedente** (33 días por año de servicio hasta un máximo de 24 mensualidades con la aplicación, en su caso, del régimen transitorio para contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012), en vez de la cuantía obligatoria que fija para cada uno de ellos el propio Estatuto de los Trabajadores.

> **Nota:** para los despidos colectivos fundados en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción o por fuerza mayor, la indemnización que el Estatuto de los Trabajadores fija como obligatoria es de 20 días por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de 12 mensualidades.

Importante: *téngase en cuenta que, como veremos al examinar los despidos objetivos, cuando éstos se producen por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, esto es, cuando el despido se funda en las causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor que regula el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, también quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto* ***para el despido improcedente,*** *en vez de la cuantía obligatoria que fija el Estatuto de los Trabajadores.*

El despido colectivo del artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores se conoce como **Expediente de Regulación de Empleo (ERE) de extinción** y debe distinguirse claramente del **Expediente de Regulación Temporal de Empleo** que tienen **un carácter meramente temporal** e implica la **obligatoria reincorporación del trabajador** a su puesto de trabajo en las mismas condiciones que tenía con anterioridad a la aplicación del ERTE, una vez finalice este. No existe, por tanto, en el **ERTE cese o despido** de los trabajadores y, en consecuencia, **el empleador no tiene que indemnizar a los trabajadores**, estando plenamente sujetas al IRPF las cantidades percibidas por este concepto.

Régimen transitorio:

Normativa: Disposición transitoria vigésima segunda de la Ley del IRPF

Las indemnizaciones por despido o cese que sean consecuencia de los expedientes de regulación de empleo **en tramitación o con vigencia en su aplicación a 12 de febrero de 2012** a los que se refiere la disposición transitoria décima del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE del 24), aprobados por la autoridad competente a partir de 8 de marzo de 2009, están exentas en la cuantía que no supere **45 días de salario**, por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año hasta un **máximo de 42 mensualidades.**

> **Precisión:** la disposición transitoria vigésima segunda de la Ley del IRPF se refiere a la disposición transitoria décima de la Ley 3/2012 de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, que ha sido derogada por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, y su contenido se ha recogido en la disposición transitoria décima del citado Real Decreto Legislativo 2/2015.

Ahora bien, tratándose de despido o extinción por voluntad del trabajador que sean consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados conforme al artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, aprobados **con anterioridad al día 8 de marzo de 2009** y despidos producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores **con anterioridad a dicha fecha**, la cuantía exenta estará constituida por el importe de 20 días de salario por año trabajado, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un máximo de 12 mensualidades.

F) Indemnizaciones exentas derivadas de la extinción de la relación laboral por muerte, jubilación o incapacidad del empresario

Están exentas las indemnizaciones por estas causas que no excedan del importe equivalente a un mes de salario.

G) Indemnizaciones exentas derivadas de la extinción del contrato de trabajo por causas objetivas

En los despidos por alguna de las causas objetivas a que se refiere el artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores, estará exenta la indemnización percibida que no supere el importe de **20 días de salario** por año trabajado, con un **máximo de 12 mensualidades**.

A estos efectos, las causas objetivas a que se refiere el **artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores** y por las que el contrato puede extinguirse con una indemnización exenta de **20 días de salario** por año trabajado, con un **máximo de 12 mensualidades** son las siguientes:

- Por ineptitud del trabajador conocida o sobrevenida con posterioridad a su colocación efectiva en la empresa. La ineptitud existente con anterioridad al cumplimiento de un periodo de prueba no podrá alegarse con posterioridad a dicho cumplimiento.
- Por falta de adaptación del trabajador a las modificaciones técnicas operadas en su puesto de

trabajo, cuando dichos cambios sean razonables. Previamente el empresario deberá ofrecer al trabajador un curso dirigido a facilitar la adaptación a las modificaciones operadas. El tiempo destinado a la formación se considerará en todo caso tiempo de trabajo efectivo y el empresario abonará al trabajador el salario medio que viniera percibiendo. La extinción no podrá ser acordada por el empresario hasta que hayan transcurrido, como mínimo, dos meses desde que se introdujo la modificación o desde que finalizó la formación dirigida a la adaptación.

- En el caso de contratos por tiempo indefinido concertados directamente por entidades sin ánimo de lucro para la ejecución de planes y programas públicos determinados, sin dotación económica estable y financiados por las Administraciones Públicas mediante consignaciones presupuestarias o extrapresupuestarias anuales consecuencia de ingresos externos de carácter finalista, por la insuficiencia de la correspondiente consignación para el mantenimiento del contrato de trabajo de que se trate.

A diferencia de lo anterior, cuando el contrato se extinga por las causas contempladas en la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores, esto es, cuando concurra alguna de las causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor previstas en el artículo 51.1 del Estatuto de los Trabajadores y afecte a un número inferior de trabajadores del establecido en dicho artículo, **quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente** (33 días por año de servicio hasta un máximo de 24 mensualidades con la aplicación, en su caso, del régimen transitorio para contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012).

> En este sentido, debe indicarse que el despido colectivo y el despido objetivo responden a las mismas causas económicas, técnicas, organizativas y de producción y naturaleza. La diferencia únicamente radica en el número de trabajadores afectados. Cuando la extinción afecte a un número de trabajadores igual o superior al establecido en el artículo 51.1 del Estatuto de los Trabajadores se deberá seguir el procedimiento previsto en dicho artículo para el despido colectivo.

H) Indemnizaciones exentas derivadas de la extinción de relaciones laborales especiales

a. Personal de alta dirección

Normativa: Arts. 2.1.a) Estatuto de los Trabajadores y 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección (BOE del 12)

En el caso de personal de alta dirección el contrato de trabajo puede extinguirse por las causas y mediante los procedimientos previstos en el Estatuto de los Trabajadores, salvo las siguientes especialidades que establece el artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto:

1. **Extinción del contrato por desistimiento del empresario.**

   En estos casos el alto directivo tendrá derecho a las indemnizaciones pactadas en el contrato y, a falta de pacto, la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por

año de servicio con el límite de seis mensualidades.

La cuantía de la indemnización fijada para estos supuestos (**7 días con un máximo de 6 mensualidades**) se considera como mínima obligatoria y, por ello, exenta en el IRPF, de acuerdo con el criterio interpretativo fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo número 1528/2019, de 5 de noviembre, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (ROJ: STS 3678/2019).

> Precisar que el fallo de la Sentencia número 1528/2019 se basa en la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1197/2013) que consideró que la indemnización de siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades que fija el artículo 11.1 Real Decreto 1382/1985, es un "mínimo de derecho necesario, no disponible" y, por ello, obligatorio, incluso en los casos en que se hubiera pactado la extinción del contrato sin indemnización.

2. **En el supuesto de despido declarado improcedente**, y de acuerdo con el criterio interpretativo anterior, se considera exenta la parte de indemnización que no supere la cuantía mínima obligatoria prevista en el apartado 2 del citado artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto (**20 días** de salario en metálico por año de servicio y **hasta un** máximo de 12 mensualidades).

b. Deportistas profesionales

Normativa: Arts. 2.1.d) Estatuto de los Trabajadores y 15 del citado Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (BOE del 27)

En caso de despido improcedente, el deportista profesional con relación laboral especial (Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio), tienen derecho a una indemnización mínima garantizada de **al menos dos mensualidades** de sus retribuciones periódicas, más la parte proporcional correspondiente de los complementos de calidad y cantidad de trabajo percibidos durante el último año, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año.

La indemnización percibida por éstos se considera que goza de la exención del artículo 7.e) de la Ley del IRPF hasta el importe que corresponda a dicho límite (**dos meses por año trabajado**).

c. Empleados del servicio del hogar familiar

Normativa: Arts. 2.1.b) Estatuto de los Trabajadores y 11 del Real Decreto 1620/2011, de 14 de noviembre, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del servicio del hogar familiar (BOE del 17)

En el caso empleados del servicio del hogar familiar (relación laboral de carácter especial regulada en el Real Decreto 1620/2011, de 14 de noviembre) hay que distinguir la causa del cese o despido:

Si el contrato se extingue por desistimiento del empleador, la indemnización exenta es:

- Para los contratos celebrados a partir del 1 enero de 2012, de **12 días** naturales por año de servicio, con el **límite de 6 mensualidades.**

- Para los contratos anteriores a esa fecha, de **7 días** por año con el **límite de 6 mensualidades**.

Si se trata de despido improcedente, la indemnización exenta será de **20 días** naturales por año de servicio, con el **límite de 12 mensualidades**.

Cuadro resumen

Causa de extinción del contrato de trabajo	Estatuto de los trabajadores		Indemnización exenta IRPF
	Días de salario por cada año de servicio	Máximo de mensualidades	
Despido improcedente			
Despido improcedente con contrato suscrito a partir de 12-02-2012	33	24	**SI**
Despido improcedente con contrato suscrito anterior al 12-02-2012 (Régimen transitorio)	45/33	42	**SI**
Por voluntad del trabajador			
Cese del trabajador	NO		**NO**
Rescisión del contrato por traslado de centro de trabajo que implique cambio de residencia	20	12	**SI**
Rescisión del contrato por modificación perjudicial de jornada, horario o régimen de trabajo a turnos	20	9	**SI**
Rescisión de contrato por modificación que redunde en perjuicio de la formación profesional o menoscabo de la dignidad del trabajador	45/33	42	**SI**
Despidos colectivos (Causas económicas, técnicas, organizativas o de producción y fuerza mayor)			
ERE aprobado antes del 08-03-2009	20	12	**SI**
ERE en tramitación o con vigencia en su aplicación a 12 de febrero de 2012 (Ley del IRPF, disposición transitoria 22ª	45	42	**SI:** cuantía obligatoria para el despido improcedente anterior a 12 de febrero de 2012.

Causa de extinción del contrato de trabajo	Estatuto de los trabajadores		Indemnización exenta IRPF
	Días de salario por cada año de servicio	Máximo de mensualidades	
Despido colectivo desde 12-02-2012	33 45/33 (Régimen transitorio)	42	**SI:** cuantía obligatoria para el despido improcedente (33 días/24 mensualidades o régimen transitorio).
Causas objetivas			
Producidos antes del 08-03-2009	20	12	**SI**
Contrato de fomento a la contratación indefinida celebrados con anterioridad al 12-2-2012 (extinción por causas objetivas, declarada o reconocida como improcedente) (Estatuto de los Trabajadores, disposición transitoria 11ª)	33	24	**SI**
Despido objetivo desde 12-02-2012 (artículo 52 Estatuto de los Trabajadores excepto letra c)	20	12	**SI**
Despido objetivo por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción y fuerza mayor (art. 52.c)Estatuto de los Trabajadores)	20	12	**SI:** cuantía obligatoria para el despido improcedente (33 días/24 mensualidades o régimen transitorio).
Muerte, invalidez o jubilación del empresario	1 mes en total	NO	**SI**
Contratación temporal	8-12	NO	**NO**
Derivadas de la extinción de relaciones laborales especiales			
Personal de alta dirección			
Desistimiento del empresario	7	6	SI
Despido improcedente	20	12	SI

Causa de extinción del contrato de trabajo	Estatuto de los trabajadores		Indemnización exenta IRPF
	Días de salario por cada año de servicio	Máximo de mensualidades	
Deportistas profesionales	2 meses	NO	SI
Empleados del servicio del hogar familiar			
Desistimiento con contrato concertado desde 01-01-2012	12	6	SI
Desistimiento con contrato concertado antes de 01-01-2012	7	6	SI
Despido improcedente	20	12	SI

6. Prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez percibidas de las Seguridad social o por las entidades que la sustituyan

Normativa: Art. 7.f) Ley IRPF

La exención afecta a las prestaciones percibidas de la Seguridad Social en su **modalidad contributiva**.

Actualmente, a falta del desarrollo reglamentario a que se refiere el artículo 194 y la disposición transitoria vigésima sexta del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), la incapacidad permanente admite en el ámbito de la Seguridad Social cuatro graduaciones, configuradas de la siguiente forma:

- **Incapacidad permanente parcial para la profesión habitual:** Aquella que, sin alcanzar el grado de total, ocasiona al trabajador una disminución no inferior al 33 por 100 en su rendimiento normal para dicha profesión, sin impedirle la realización de las tareas fundamentales de la misma.
- **Incapacidad permanente total para la profesión habitual:** La que inhabilita al trabajador para la realización de todas o de las fundamentales tareas de dicha profesión, siempre que pueda dedicarse a otra distinta.
- **Incapacidad permanente absoluta para todo trabajo:** La que inhabilita por completo al trabajador para toda profesión u oficio.
- **Gran invalidez:** La situación del trabajador afecto de incapacidad permanente y que, por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, necesite la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

De estas graduaciones, exclusivamente las prestaciones por **incapacidad permanente absoluta o gran invalidez** percibidas de las Seguridad social, dan derecho a la exención.

En cuanto a las pensiones **procedentes del extranjero** percibidas por contribuyentes del IRPF y

que deban someterse a tributación en España gozarán de exención, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el grado de incapacidad reconocido pueda equipararse en sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez.
- Que la entidad que satisface la prestación goce, según la normativa del país de procedencia de la pensión, del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social.

A efectos de la equiparación o, en su caso, homologación de prestaciones por incapacidad permanente en sus grados de absoluta o gran invalidez, véase los criterios interpretativos que fija el Tribunal Supremo en la Sentencia número 346/2019, de 14 de marzo (ROJ: STS 810/2019).

Información adicional: respecto a los documentos que la AEAT recaba de los perceptores de pensiones por incapacidad de Estados extranjeros que aleguen la aplicación de la exención del artículo 7.f) de la ley del IRPF son los que a continuación se indican:

- Resolución por la que se le reconoce la prestación o renta de que se trate,
- Informe médico oficial, descriptivo de las patologías, lesiones, secuelas y limitaciones funcionales tomadas en consideración para la valoración de la incapacidad laboral, y
- Dictamen pericial oficial en el que se concrete y determine el alcance e impacto de las limitaciones funcionales sobre la capacidad laboral.

Dicha documentación deberá ir acompañada de su correspondiente traducción al castellano.

Asimismo, se declaran exentas las **prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social** mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social.

La cuantía exenta **tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda**. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en la prestación de estas últimas.

A diferencia de lo anterior, por no tener el carácter de prestaciones públicas, **están sujetas y no exentas del IRPF las prestaciones satisfechas por cualquier otra entidad o empresa**, aunque se perciban como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

7. Pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas

Normativa: Art. 7.g) Ley IRPF

Están exentas las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiere sido causa de las mismas inhabilitare por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

Téngase en cuenta que de acuerdo con lo previsto en la Orden de la Presidencia de Gobierno de 22 de noviembre de 1996, por la que se establece el procedimiento para la emisión de los dictámenes médicos a efectos del reconocimiento de determinadas prestaciones de Clases Pasivas (BOE del 23), en los supuestos de jubilación por incapacidad permanente para el servicio, debe constar si la lesión o proceso patológico del funcionario, además de incapacitarle para las funciones propias de su Cuerpo, le inhabilita por completo para toda profesión u oficio y, en su caso, si necesita la asistencia de otra persona para la realización de los actos más esenciales de la vida.

8. Retribuciones por maternidad o paternidad y asimiladas y las familiares no contributivas

Normativa: Art. 7.h) Ley IRPF

Están exentas:

- **Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas** reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31), **y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo**, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

- Asimismo, se declaran exentas **las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social** mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial.

  La cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

- En el caso de los **empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no dé derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad** a que se refiere el primer párrafo de esta letra, **estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad** a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente.

  La cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

  Atendiendo a la forma de cálculo de la prestación de maternidad y/o paternidad, y a efectos del límite que se indica en el artículo 7.h) de la Ley del IRPF, el importe mensual de la prestación nunca podrá superar al 100 por 100 de la base máxima de cotización vigente en cada momento. Dicha base máxima de cotización ha sido en 2021 de 4.070,10 euros/mes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 119 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).

Igualmente están exentas **las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción**

múltiple, adopción, maternidad o paternidad, hijos a cargo y orfandad.

Importante: *las prestaciones públicas de maternidad percibidas de la Seguridad Social se han venido considerando como sujetas al IRPF hasta la sentencia del Tribunal Supremo número 1462/2018, de 3 de octubre de 2018 (ROJ: STS 3256/2018) que fijó como doctrina legal que dichas prestaciones están exentas del IRPF.*

Como consecuencia de la citada Sentencia del Tribunal Supremo, el artículo 1.Primero del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (BOE del 29), modificó, con efectos desde el 30 de diciembre de 2018 y para ejercicios anteriores no prescritos, la redacción de la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF en los términos transcritos en el Manual, recoge la citada doctrina legal, extendiéndola a las prestaciones de paternidad satisfechas por la Seguridad Social y ampliando expresamente el ámbito de la exención a las retribuciones percibidas durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad, por los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no dé derecho a percibir prestación de maternidad o paternidad, con el límite de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda.

De acuerdo con dicha modificación legal, los contribuyentes que durante el ejercicio 2021 hayan percibido prestaciones de maternidad o paternidad o retribuciones durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad, no tienen que declarar los importes exentos y pueden deducirse las retenciones soportadas.

9. Prestaciones públicas por acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores

Normativa: Art. 7.i) Ley IRPF

Están exentas las **prestaciones económicas** percibidas de instituciones públicas **con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores,** sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, incluido el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores.

> Téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) modificó, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar. Actualmente son: acogimiento familiar de urgencia, acogimiento familiar temporal y acogimiento familiar permanente.
>
> Además, conforme a la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015 *"todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional".*

Igualmente están exentas las **ayudas económicas** otorgadas por instituciones públicas a **personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 o mayores de 65**

años para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), que para el ejercicio 2021 asciende a 15.817,20 euros (7.908,60 x 2).

> El "indicador público de renta de efectos múltiples" (IPREM) para 2021 queda fijado en 7.908,60 euros, de acuerdo con lo establecido por la disposición adicional centésima vigésima primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).

10. Becas

Normativa: Arts. 7.j) Ley IRPF y 2 Reglamento del IRPF

A) Becas para cursar estudios reglados

A.1. Becas que incluye

Están exentas las siguientes becas**:**

- **Las becas públicas.**
- **Las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos** a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- **Las becas concedidas por las fundaciones bancarias** reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

A.2. Finalidad para la que se concede

Cuando sean percibidas para cursar **estudios reglados**, tanto en España como en el extranjero, **en todos los niveles y grados del sistema educativo.**

En España, las enseñanzas que ofrece el sistema educativo son las de educación infantil, educación primaria, educación secundaria obligatoria y bachillerato, formación profesional (básica, de grado medio y de grado superior), enseñanza universitaria (que a su vez es de grado, máster o doctorado) y enseñanza de régimen especial que puede ser artística, de idiomas y deportiva. Véase al respecto el artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (BOE de 4 de mayo) y Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales (BOE de 30 de octubre).

A.3. Requisitos y condiciones para su aplicación

- **Tratándose de becas públicas percibidas para cursar estudios reglados**, la exención está condicionada a que la concesión de las mismas se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria.

  En ningún caso están exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en la que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

- **Tratándose de becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos y las fundaciones bancarias** anteriormente mencionadas, se entenderán cumplidos los principios anteriores cuando concurran los siguientes requisitos:

  a. Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.

  b. Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad.

  c. Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva.

A.4. Importes exentos

El importe exento alcanzará los costes de matrícula, o cantidades satisfechas por un concepto equivalente para poder cursar tales estudios, y de seguro de accidentes corporales y asistencia sanitaria del que sea beneficiario el becario y, en su caso, el cónyuge e hijo del becario siempre que no posean cobertura de la Seguridad Social.

Adicionalmente, una dotación económica, como máximo, de:

- **6.000 euros anuales**, con carácter general, si se trata de becas de estudios hasta el segundo ciclo universitario.
- Este último importe se eleva hasta un **máximo de 18.000 euros anuales**, cuando la dotación económica tenga por objeto compensar gastos de transporte y alojamiento.
- **21.000 euros anuales** cuando los estudios hasta el segundo ciclo universitario se realicen en el extranjero.

Si el objeto de la beca es la realización de estudios de tercer ciclo, estará exenta la dotación económica hasta un importe **máximo de**:

- **21.000 euros anuales**, con carácter general.
- **24.600 euros anuales,** cuando se trate de estudios en el extranjero.

Cuando la duración de la beca sea inferior al año natural, la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda.

B) Becas de formación de investigadores

B.1. Becas y finalidades para las que se concede la exención

Comprende

a) Becas concedidas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006,

de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación (BOE de 3 de febrero) cuando se trate de:

- **Las becas públicas.**
- **Las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos** a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- **Las becas concedidas por las fundaciones bancarias** reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

Estas becas estarán exenta siempre y cuando el programa de ayudas a la investigación **haya sido reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayudas a la investigación** a que se refiere el artículo 3 del citado Real Decreto 63/2006.

En ningún caso tendrán la consideración de beca las cantidades satisfechas en el marco de un contrato laboral.

En relación con esta exención señalar que el Real Decreto 63/2006 (actualmente derogado) era de aplicación a cualquier programa de ayuda dirigido al desarrollo de actividades de formación y especialización científica y técnica con independencia de la naturaleza pública o privada de la entidad convocante y que, según lo establecido en su artículo 2, su ámbito de aplicación venía delimitado por el cumplimiento de determinados requisitos, entre otros, los siguientes:

- Se exigía que los becarios fuesen graduados universitarios.
- Las becas debían orientarse al desarrollo de actividades de formación y especialización científica y técnica.
- Las becas debían concederse respetando los principios de publicidad, igualdad, mérito y capacidad en la concesión de las ayudas correspondientes.
- Los programas debían requerir la dedicación del personal investigador en formación a las actividades de formación y especialización científica o técnica objeto de las ayudas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 7 c) del mencionado Real Decreto.

No estaban incluidas dentro de la beca la actividad en entidades de los graduados universitarios beneficiarios de ayudas dirigidas al desarrollo y especialización científica y técnica no vinculados a estudios oficiales de doctorado.

Añadir que el citado Real Decreto 63/2006 ha sido derogado por el Real Decreto 103/2019, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador predoctoral en formación (BOE de 15 de marzo).

> Según su artículo 1, el Real Decreto 103/2019 “tiene por objeto desarrollar el régimen jurídico de la relación laboral establecida mediante el contrato predoctoral previsto en el artículo 21 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, cuando se suscribe entre el personal investigador predoctoral en formación y las entidades públicas recogidas en el artículo 20.2 de dicha ley, o las privadas a que se refiere la disposición adicional

primera de la misma."

Asimismo, el artículo 2 del Real Decreto 103/2019 dispone que:

"1. Este real decreto será de aplicación a cualquier contratación predoctoral según la modalidad y condiciones definidas en el artículo anterior, con independencia de la naturaleza pública o naturaleza privada de la entidad contratante. Todas las contrataciones se adecuarán a las previsiones del contrato predoctoral cuya regulación básica se contiene en la Ley 14/2011, de 1 de junio, y que se desarrolla en este real decreto.

2. La contratación predoctoral según la modalidad y condiciones definidas en el artículo anterior deberá respetar los principios de publicidad, igualdad, mérito y capacidad en la concesión de las ayudas o en los procesos selectivos correspondientes.

3. No estará incluida en este real decreto la actividad de las personas en posesión del título de licenciado, ingeniero, arquitecto o grado universitario beneficiarias de ayudas dirigidas al desarrollo y especialización científica y técnica no vinculadas a estudios oficiales de doctorado, o que hayan sido contratadas bajo cualquier otra modalidad diferente a la modalidad predoctoral del artículo 21 de la Ley 14/2011, de 1 de junio.".

b) Becas otorgadas con fines de investigación a funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades, cuando se trate de:

- **Las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos** a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- **Las becas concedidas por las fundaciones bancarias** reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

B.2. Requisitos para su aplicación

- Para las **becas señaladas en la letra a) del apartado anterior,** cuando se trate de becas públicas la concesión se ha de ajustar a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria

- Para las **becas señaladas en la letra b) del apartado anterior** las bases de la convocatoria deberán prever como requisito o mérito, de forma expresa, que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones públicas y personal docente e investigador de las Universidades.

- Para las becas tanto de la **letra a)** como de la **letra b)** del apartado anterior, cuando sean **concedidas por las entidades sin fines lucrativos y las fundaciones bancarias** anteriormente mencionadas, han de concurrir los siguientes requisitos:

  - Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que puedan establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones **ajenas** a la propia naturaleza las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.

  - Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad.

- Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva.

B.3. Importe exento

La exención alcanzará la **totalidad de la dotación económica** derivada del programa de ayuda del que sea beneficiario el contribuyente.

La dotación económica exenta incluirá las ayudas complementarias que tengan por objeto compensar los gastos de locomoción, manutención y estancia derivados de la asistencia a foros y reuniones científicas, así como la realización de estancias temporales en universidades y centros de investigación distintos a los de su adscripción para completar, en ambos casos, la formación investigadora del becario.

Importante: "Becas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación".

Téngase en cuenta que el Real Decreto 103/2019, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador predoctoral en formación, ***derogó,*** *con efectos desde el 16 de marzo de 2019, el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación.*

Cuadro resumen de la dotación económica máxima anual exenta de las becas

Concepto		España	Extranjero
Estudios reglados hasta el segundo ciclo universitario	Sin incluir gastos de transporte y alojamiento	6.000	--
	Incluidos gastos de transporte y alojamiento	18.000	21.000
Estudios reglados de tercer ciclo universitario	Incluidas ayudas complementarias	21.000	24.600
Becas para investigación	Incluidas ayudas complementarias	Importe total que se perciba	

Nota al cuadro: cuando la duración de la beca sea inferior al año natural, la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda

11. Anualidades por alimentos a favor de los hijos

Normativa: Art. 7.k) Ley IRPF

Están exentas las cantidades percibidas por los hijos de sus padres en concepto de anualidades por alimentos en virtud de decisión judicial.

Asimismo, a partir de las modificaciones introducidas en el Código Civil por la disposición final primera de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, la exención se aplica a las cantidades percibidas por anualidades por alimentos acordadas en:

- El Convenio regulador a que se refiere el artículo 90 del Código Civil, tanto en los procedimientos de separación o divorcio decretados judicialmente como en los formalizados ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario, con independencia de que dicho convenio derive o no de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto.

- El Convenio equivalente previsto en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el Letrado de la Administración de Justicia o en escritura pública ante Notario, con independencia de que dicho convenio derive o no de cualquier medio adecuado de solución de controversias legalmente previsto.

Estas cantidades tributan en el pagador, sin que éste pueda reducir su base imponible en el importe de las mismas. No obstante, el contribuyente que satisfaga este tipo de prestaciones, sin derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del IRPF, cuando su importe sea inferior a la base liquidable general, aplicará las escalas del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general.

> ***Recuerde**: téngase en cuenta el tratamiento para el pagador de las anualidades por alimentos a favor de los hijos que se comenta en el Capítulo 15 y las reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos que se comentan el Capítulo 13 de este Manual .*

12. Premios literarios, artísticos o científicos relevantes declarados exentos por la Administración tributaria y premios Princesa de Asturias

Normativa: Arts. 7.l) Ley IRPF y 3 Reglamento del IRPF. Orden EHA/3525/2008, de 20 de noviembre, por la que se establece el procedimiento para la declaración de la exención del IRPF de determinados premios literarios, artísticos o científicos (BOE de 5 de diciembre).

A. En general

Tendrá la consideración de premio literario, artístico o científico relevante la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias.

Para que se declaren exentos los premios deben cumplir las **siguientes condiciones**:

a. Su convocatoria deberá reunir los siguientes requisitos que establece el artículo 3.3º del Reglamento del IRPF, que son:

- Tener carácter nacional o internacional.

- No establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio.
- Que su anuncio se haga público en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional (salvo que se trate de premios que se convoquen en el extranjero o por Organizaciones Internacionales).

b. El premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria, quedando por ello excluidas de esta exención las becas, ayudas y, en general, las cantidades destinadas a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos relativos a materias literarias, artísticas o científicas.

c. La exención de los premios literarios, artísticos o científicos relevantes **deberá haber sido declarada de forma expresa por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria** a través del procedimiento que regula la Orden EHA/3525/2008, de 20 de noviembre, por la que se establece el procedimiento para la declaración de la exención del IRPF de determinados premios literarios, artísticos o científicos (BOE de 5 de diciembre).

> La declaración de la exención tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre que éstas no modifiquen los términos que hubieran sido tomados a efectos de conceder la exención. Si en las sucesivas convocatorias se modificasen dichos términos, o se incumpliese alguno de los requisitos exigidos para su aplicación se declarará la pérdida del derecho a su aplicación.

La relación de premios literarios, artísticos o científicos declarados exentos por la Agencia Tributaria puede ser consultada en la página sede.agenciatributaria.gob.es

B. Los premios "Princesa de Asturias"

Se declaran exentos **los premios "Princesa de Asturias", en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Princesa de Asturias.**

13. Ayudas a deportistas de alto nivel, con el límite de 60.100 euros

Normativa: Arts. 7.m) Ley IRPF y 4 Reglamento del IRPF

Están exentas, con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva, ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE del 25).

> Téngase en cuenta que el citado Real Decreto 971/2007 derogó, con efectos de 26 de julio de 2007, el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel al que se refiere el artículo 4 del Reglamento del IRPF.

- Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

14. Prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único

Normativa: Art. 7.n) Ley IRPF

Están exentas, cualquiera que sea su importe, las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único (BOE de 2 de julio), siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

Téngase en cuenta que, con efectos 10 de octubre de 2015, el artículo 34.1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo, en la redacción dada por el artículo 1º.Tres de la Ley 31/2015, de 9 de septiembre, por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social (BOE del 10), establece que se mantendrá lo previsto en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se establece el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, incluidas las modificaciones incorporadas por normas posteriores, en lo que no se oponga a las reglas que se indican en el citado artículo 34. En este sentido la disposición derogatoria única de la antes citada Ley 31/2015, de 9 de septiembre, derogó la disposición transitoria cuarta de la Ley 45/2002, de 12 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma del sistema de protección por desempleo y mejora de la ocupabilidad, que regulaba hasta ese momento las reglas para percibir esta prestación.

Las actividades para las que se puede solicitar el pago único por desempleo son:

- El inicio de una actividad como trabajador autónomo.
- La incorporación a una cooperativa, existente o de nueva creación, como socio trabajador o de trabajo de carácter estable.
- La constitución de una sociedad laboral o la incorporación a una ya existente, como socio trabajador o de trabajo de carácter estable.
- La creación de una entidad mercantil de nueva constitución (o la incorporación a una que se haya creado en los 12 meses anteriores, si se va a tener el control de la misma).

Esta exención **estará condicionada** al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.

15. Planes de Ahorro a Largo Plazo

Normativa: Art. 7.ñ) y disposición adicional vigésima sexta Ley IRPF

Están exentos los rendimientos **positivos** del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de

Ahorro a Largo Plazo, a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del IRPF, **siempre que el contribuyente no efectúe** disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura**.**

Los Planes de Ahorro a Largo Plazo se examinan con más detenimiento en el Capítulo 5.

Cualquier disposición del citado capital o el incumplimiento de cualquier otro requisito de los previstos en la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del IRPF antes de la finalización de dicho plazo**, determinará la obligación de integrar los rendimientos** a que se refiere el párrafo anterior generados durante la vigencia del Plan en el período impositivo en el que se produzca tal incumplimiento**.**

La exención solo alcanza a los rendimientos **positivos** del capital mobiliario. Los rendimientos **negativos** que, en su caso, se obtengan durante la vigencia del Plan de Ahorro a Largo Plazo, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del Plan, se imputarán al período impositivo en que se produzca dicha extinción y únicamente en la parte del importe total de dichos rendimientos negativos que exceda de la suma de los rendimientos del mismo Plan a los que hubiera resultado de aplicación la exención.

16. Gratificaciones por participación en misiones internacionales de paz o humanitarias a los miembros de dichas misiones e indemnizaciones por operaciones internacionales de paz y seguridad

Normativa: Arts. 7.o) Ley IRPF y 5 Reglamento del IRPF

Están exentas las cantidades satisfechas por el Estado español a los miembros de misiones internacionales de paz o humanitarias por los siguientes motivos:

a. Las gratificaciones extraordinarias de cualquier naturaleza que respondan al desempeño de la misión internacional de paz o humanitaria.

b. Las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños personales que hubieran sufrido durante las mismas.

También se declaran exentas las cantidades percibidas como consecuencia de las **indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad** a que se refieren los artículos 1 y 2 del Real Decreto-ley 8/2004, de 5 de noviembre (BOE del 10), en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2007, de 2 de julio (BOE del 3).

Las indemnizaciones establecidas en el Real Decreto-ley 8/2004 son de aplicación a:

a. Los militares españoles que participen en las operaciones de mantenimiento de la paz, de asistencia humanitaria o en otras de carácter internacional que hayan sido aprobadas específicamente por el Gobierno a estos efectos, con inclusión de aquellos que, dependientes del Ministerio de Defensa, formen parte de la tripulación de los medios de transporte en los que se realicen los desplazamientos.

b. Los miembros de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado que participen en las operaciones mencionadas.

c. El personal al servicio de las Administraciones públicas, incluyendo el contratado en España a título individual por el Estado, que se desplace al territorio en que se realice la operación para participar en ella o que se encuentre destinado en dicho territorio.

Precisión: el artículo 7 del Real Decreto-ley 8/2004, de 5 de noviembre, declaraba la exención en el IRPF de las cantidades percibidas como consecuencia de las indemnizaciones a que se refiere dicho Real Decreto-ley 8/2004 y la disposición derogatoria primera.2. 16ª de la Ley del IRPF ha declarado vigente el citado artículo 7.

17. Rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con el límite de 60.100 euros anuales

Normativa: Arts. 7.p) Ley IRPF y 6 Reglamento IRPF

Requisitos

Están exentos los rendimientos de trabajo percibidos **por trabajos efectivamente realizados en el extranjero** cuando se den los siguientes requisitos:

a) Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.5 del de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

Nota: para la aplicación de esta exención a las rentas obtenidas en el extranjero por funcionarios destacados en organismos internacionales véase la sentencia del Tribunal Supremo núm. 428/2019, de 28 de marzo (ROJ: STS 1056/2019).

b) Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Se considera cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. Para el resto de países (con los que no exista Convenio), habrá que estar a la existencia de un impuesto idéntico o análogo.

Atención: *si bien el artículo 7.p) de la Ley del IRPF se refiere expresamente a "paraísos fiscales" ha de tenerse en cuenta que, según la nueva disposición adicional décima de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre,de medidas para la prevención del fraude fiscal, todas referencias efectuadas en la normativa del IRPF a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación* ***se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa*** *que establece la*

disposición adicional primera de la mencionada Ley 36/2006, en su redacción vigente a partir de 11 de julio de 2021, y que se comenta en al capítulo 10 de este Manual.

No obstante, mientras no se apruebe por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios que se consideran como paraísos fiscales (disposición transitoria segunda de Ley 36/2006, de 29 de noviembre).

Véase al respecto la relación de países y territorios calificados reglamentariamente *como* paraísos fiscales y las notas sobre la citada relación de países y territorios que figuran en el Capítulo 10 de este Manual, y el listado de Convenios de doble imposición firmados por España en la web de la AEAT https://sede.agenciatributaria.gob.es.

Cuantificación del importe exento

La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales.

Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

Incompatibilidad con el régimen de excesos

Finalmente, esta exención es incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación por retribuciones percibidos por empleados de empresas y funcionarios destinados en el extranjero previstos en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

> A diferencia del régimen de excesos del artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, son compatibles con la exención por trabajos realizados en el extranjero, las cantidades percibidas en concepto de desplazamiento y estancia a las que resulte de aplicación el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen del artículo 9.A.3.a) del Reglamento del IRPF.

Ejemplo:

Don J.L.M. fue enviado por su empresa desde el día 1 de abril a 30 de junio de 2021 a una empresa filial situada en Brasil con objeto de la formación y perfeccionamiento del personal de dicha filial. Una vez realizado dicho trabajo, don J.L.M. retorno a España, continuando en la empresa en su régimen normal de trabajo y salario.

Como retribución especifica por los servicios prestados en el extranjero don J.L.M percibió la cantidad de 10.250 euros.

Asimismo, para cubrir los gastos correspondientes a desplazamiento y manutención durante su estancia en Brasil la empresa compro y pago los billetes de avión y le abono 80 euros al día durante los tres meses que prestó sus servicios en la filial para gastos de manutención.

Determinar el importe exento de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, sabiendo que el salario anual que percibe de su empresa asciende a 75.000 euros.

Solución:

Al cumplirse, según los datos del ejemplo, los requisitos establecidos por la normativa del IRPF, procede aplicar la exención cuya cuantificación se efectúa de la siguiente forma:

a) Retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero:

- Correspondiente al salario: (75.000 ÷ 365) x 91 = 18.698,63
- Correspondiente a los servicios prestados en el extranjero (*) = 10.250
- Total (18.698,63 + 10.250) = 28.948,63

(*) Los billetes de avión y los gastos de manutención diarios están exentos porque no superan el límite legal. Véanse el apartado sobre dietas y asignaciones para gastos de viaje exentas en el Capítulo 3 de este Manual.(Volver)

b) Importe de la exención: (18.647,54 + 10.250) = 28.948,63 (**)

(**) Este importe entra dentro del límite máximo de exención anual que son 60.100,00 euros

18. Indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas por daños personales

Normativa: Art. 7.q) Ley IRPF

Están exentas las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Publicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con el procedimiento previsto tanto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas que regula en sus artículos 65, 67, 81, 86.5, 91 y 92 las especialidades propias del procedimiento de responsabilidad patrimonial como en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público que, en concreto, destina su capítulo IV, artículos 32 a 37, ambos inclusive a la regulación del régimen de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas en cuanto a sus principios, responsabilidad concurrente, alcance de la indemnización, responsabilidad de Derecho Privado, exigencia de la responsabilidad patrimonial de las autoridades y del personal al servicio de las Administraciones Públicas y responsabilidad penal.

Nota: la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE del 2) y Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE del 2), derogó, con efectos de 2 de octubre de 2016, el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo. por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

Importante: *los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago correspondientes a una indemnización exenta se encuentran también exentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del IRPF. La razón es que los intereses fijados, en cuanto obligación accesoria, han de tener la misma consideración que el concepto principal del que deriven y calificarse, en estos supuestos, como ganancia patrimonial exenta. Véase al respecto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 10 de mayo de 2018, Reclamación número 00/05260/2017, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.*

19. Prestaciones percibidas por entierro o sepelio

Normativa: Arts. 7.r) Ley IRPF y 12.1 d) Reglamento IRPF

Están exentas las prestaciones percibidas por entierro o sepelio con el límite del importe total de los gastos en que se haya incurrido por dicho motivo.

Las prestaciones de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos, que excedan del límite exento se considerarán rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y les resultará aplicable la reducción del 30 por 100, cuando se imputen en un único período impositivo.

20. Ayudas económicas a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C

Normativa: Art. 7.s) Ley IRPF

Están exentas las ayudas económicas a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C, como consecuencia de haber recibido tratamiento con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público, reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, del 5 de junio (BOE del 6).

Dicha ayuda consiste en la percepción, por una sola vez, de 18.030,36 euros, y es compatible con cualquier pensión pública que el beneficiario tuviera derecho a percibir.

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley 14/2002, del 5 de junio, se consideran beneficiarios de estas ayudas sociales:

a. Las personas hemofílicas o con otras coagulopatías congénitas que, habiendo desarrollado la hepatitis C como consecuencia de haber recibido tratamiento con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público, estén incluidas en el censo definitivo previsto en el artículo 80 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

b. En el caso de que hayan fallecido las personas incluidas en el censo, pueden percibir la ayuda social:

   - los hijos menores de edad y mayores incapacitados, por partes iguales,
   - en defecto de ellos, el cónyuge no separado legalmente o, en su caso, la persona que hubiera venido conviviendo con el fallecido de forma permanente con análoga relación de afectividad a la del cónyuge, durante al menos los dos años anteriores al momento del fallecimiento,
   - a falta de los anteriores, los padres de las personas fallecidas.

El procedimiento para la tramitación y concesión de estas ayudas económicas se regula en el Real Decreto 377/2003, de 28 de marzo (BOE del 29).

21. Instrumentos de cobertura por riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual

Normativa: Art. 7.t) Ley IRPF

Están exentas las rentas derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando

cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE del 12).

Respecto al concepto de vivienda habitual véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF y artículo 41 bis del Reglamento.

22. Indemnizaciones del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad

Normativa: Art. 7.u) Ley IRPF

Están exentas las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 7 de la Ley 52/2007, de 26 de diciembre, por la que se reconocen y amplían derechos y se establecen medidas en favor de quienes padecieron persecución o violencia durante la guerra civil y la dictadura (BOE del 27) modificó el ámbito de aplicación de las indemnizaciones a favor de quienes sufrieron prisión como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía, para dar entrada a supuestos en su día excluidos de la concesión de indemnizaciones por tiempos de estancia en prisión durante la Dictadura.

23. Planes individuales de ahorro sistemático

Normativa: Art. 7.v) y disposición adicional tercera Ley IRPF

Están exentas las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la **constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático** a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley del IRPF, así como en la **transformación de determinados contratos de seguros de vida en planes individuales de ahorro sistemático** en los términos y con los requisitos establecidos en la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del IRPF.

Véase en el capítulo 5 los comentarios a los planes individuales de ahorro sistemático.

24. Rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a los sistemas de previsión social y aportaciones a patrimonios protegidos

Normativa: Art. 7.w) Ley IRPF

Están exentos los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a los sistemas de previsión social a las que se refiere el artículo 53 de la Ley del IRPF, hasta un importe máximo anual de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples (para el año 2021 dicha cuantía es el resultado de 7.908,60 x 3 = 23.725,80 euros).

La cuantía anual del indicador público de rentas de efectos múltiples (IPREM) es de 7.908,60 euros, de acuerdo con

lo previsto en la disposición adicional centésima vigésima primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).

Igualmente están exentos, con el mismo límite que el señalado en el párrafo anterior, los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos a que se refiere la disposición adicional decimoctava de esta Ley.

Precisiones:

Se declara la exención de estos rendimientos de trabajo siempre y cuando tales prestaciones deriven de aportaciones realizadas a planes de pensiones constituidos a favor de personas con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100, psíquica igual o superior al 33 por 100 o con una incapacidad declarada judicialmente. Si en el momento de percibir la prestación tiene reconocido un grado de minusvalía psíquica inferior al 33 por 100, aunque las aportaciones al plan de pensiones se hayan realizado bajo el régimen especial, no resultará de aplicación la exención.

Asimismo, ha de tenerse en cuenta que no se podrán acoger a esta exención las prestaciones que deriven de aportaciones realizadas a planes de pensiones conforme al régimen general, aunque el contribuyente tenga reconocida una incapacidad. En este sentido, los derechos consolidados o económicos generados con aportaciones realizadas a planes de pensiones del régimen general en ningún caso pueden acogerse al régimen especial previsto para planes de pensiones a favor de personas con discapacidad, ya que la opción del régimen especial debe ser previa a la realización de aportaciones.

Importante: *desde 1 de enero de 2015 el límite de exención dejó de ser conjunto y se aplica de forma individual y separada para cada uno de los dos rendimientos anteriores.*

25. Prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada

Normativa: Art. 7.x) Ley IRPF

Están exentas las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

Véase el Real Decreto 1051/2013, de 27 de diciembre, por el que se regulan las prestaciones del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, establecidas en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 31), modificado por Real Decreto 291/2015, de 17 de abril (BOE del 1 de mayo). Véase también la disposición transitoria décima del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE del 14) que fija las cuantías máximas de las prestaciones económicas por cuidados en el entorno familiar, de asistencia personal y de la prestación vinculada al servicio.

26. Ingreso mínimo vital, renta mínima de inserción y ayudas víctimas de delitos violentos y de violencia de género

Normativa: Art. 7.y) Ley IRPF

Están exentas:

- La prestación de la Seguridad Social del Ingreso Mínimo Vital regulada en el Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo.

  Téngase en cuenta que, desde el 1 de enero de 2022, entró en vigor la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital, que proviene de la tramitación como proyecto de ley del Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo, y lo sustituye.

  Las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos o personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes

  Límite conjunto: en todos estos casos (ingreso mínimo vital y prestaciones económicas que se relacionan en el punto segundo) la exención alcanza hasta un **importe máximo anual** conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples (para el año 2021 el importe máximo es de 11.862,90 euros).

  La cuantía anual del indicador público de rentas de efectos múltiples (IPREM) es de 7.908,60 euros, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional centésima vigésima primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).

- Asimismo las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, y las ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Genero, y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición.

27. Prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

Normativa: Art. 7.z) Ley IRPF

Están exentas las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

Las prestaciones reguladas por el Real Decreto 1148/2011, de 29 de julio, para la aplicación y desarrollo, en el sistema de la Seguridad Social, de la prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave, se consideran rentas exentas.

Se considera también exenta la prestación económica por ejercicio corresponsable del cuidado del lactante que regulan los artículos 183 a 185 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

Para delimitar adecuadamente esta exención téngase en cuenta la exención que se prevé para las retribuciones por maternidad o paternidad y asimiladas y las familiares no contributivas en el artículo 7.h) de la Ley del IRPF.

Otras rentas exentas

***Atención**: para determinar el límite de la obligación de declarar establecido para las personas físicas residentes en territorio español no se tendrá en cuenta el importe de las rentas relacionadas en este apartado.*

Además de las exenciones establecidas en el artículo 7 de la Ley del IRPF anteriormente comentadas, tanto en esta Ley del IRPF como en otras leyes de contenido tributario, se establecen, entre otras, las siguientes exenciones:

1. Exenciones en rendimientos de trabajo

• Dietas

Normativa: Arts. 17.1.d) Ley IRPF y 9 Reglamento del IRPF

Las dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuados de gravamen.

> Véase el apartado sobre "Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje" en el Capítulo 3 de este Manual.

• Rendimientos de trabajo en especie exentos

Las rentas en especie que, de acuerdo con el artículo 42.3 de la Ley del IRPF, tienen la consideración de rendimientos del trabajo exentos.

> Véase al respecto el apartado sobre "Rendimientos de trabajo en especie exentos" en el Capítulo 3 de este Manual.

• Rendimientos de trabajo de los tripulantes de buques canarios

Normativa: Arts 73.2 y 3; 75.1 y 3 Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 7).

Está exenta el **50 por 100** de los ingresos íntegros procedentes del trabajo personal devengados con ocasión de la navegación por los tripulantes de buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias y de buques adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional, siempre que dichos tripulantes sean contribuyentes del IRPF.

> Tratándose de buques adscritos a servicios regulares de pasajeros entre puertos de la Unión Europea, la exención anterior únicamente resultará de aplicación a los tripulantes que sean nacionales de algún Estado miembro de la Unión Europea o de alguno de los Estados Parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

Asimismo, desde el 1 de enero de 2021, este incentivo será aplicable también a los tripulantes,

contribuyentes del IRPF , de los buques de empresas navieras inscritas en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras que estuvieran registrados en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, porque en estos casos, con el fin de adecuar el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras a las Directrices comunitarias sobre ayudas prestadas al transporte marítimo, contenidas en la Comunicación C(2004)43 de la Comisión Europea, se ha establecido que dichos buques tienen la consideración de inscritos en el Registro Especial, siempre que cumplan con los mismos requisitos y condiciones que los inscritos.

Importante: *la aplicación de la exención para los "Rendimientos del trabajo de los tripulantes de determinados buques de pesca", que recoge la disposición adicional cuadragésima primera de la Ley del IRPF, está condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, circunstancia que implica que la misma debe aprobarse por la Unión Europea. En la medida en que este hecho todavía no se ha producido, no es aplicable en 2021.*

• Rendimientos de trabajo percibidos de la Organización Internacional de Comisiones de Valores

Normativa: Disposición adicional tercera de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 30)

Están exentos los rendimientos del trabajo percibidos de la Organización Internacional de Comisiones de Valores, en su condición de asociación de utilidad pública, por el Secretario general, el personal directivo y el personal laboral que desempeñen una actividad directamente relacionada con el objeto estatutario de la organización.

• Rendimientos de trabajo percibidos de Consejo Internacional de Supervisión Pública de estándares de auditoria, ética profesional

Normativa: Disposición adicional segunda de la Ley 4/2006, de 29 de marzo (BOE del 30)

Están exentos los rendimientos del trabajo recibidos del Consejo Internacional de Supervisión Pública de estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas percibidos por el Secretario General, el personal directivo y el personal laboral que desempeñen una actividad directamente relacionada con su objeto estatutario.

Esta exención no resulta aplicable cuando las personas físicas a las que se refiere la misma ostenten la nacionalidad española o tuvieran su residencia en territorio español con anterioridad al inicio del desempeño de la actividad relacionada en el Consejo.

2. Exenciones por rendimientos de actividades económicas

• Subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y ayudas públicas

Normativa: Disposición adicional quinta de la Ley del IRPF

Están exentas:

- Las **rentas positivas** que se pongan de manifiesto como consecuencia de la percepción de determinadas **subvenciones** de la política agraria y pesquera comunitaria, así como de otras ayudas públicas percibidas en el ejercicio de actividades económicas.

  El tratamiento tributario de estas subvenciones y ayudas públicas se comentan con más detalle en el Capítulo 7.

- También se declaran exentas las **ayudas públicas** que tengan por objeto **reparar la destrucción**, por incendio, inundación o hundimiento **de elementos patrimoniales**.

- **Las ayudas públicas, distintas de éstas,** percibidas para la **reparación de los daños** sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales, se integrarán en la base imponible únicamente en la parte en que excedan del coste de reparación de los mismos.

  Téngase en cuenta que a las indemnizaciones percibidas como consecuencia de la destrucción de elementos patrimoniales asegurados previstos en el artículo 3 del Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia (BOE del 14), les será de aplicación la disposición adicional quinta de la Ley del IRPF.

  Asimismo, como consecuencia de la erupción del volcán de Cumbre Vieja en la isla de la Palma, se ha modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2021, la redacción de la disposición adicional quinta de la Ley del IRPF por el artículo 4.1 del Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre, Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre, de medidas en materia de Seguridad Social y otras medidas fiscales de apoyo social de la isla de La Palma (BOE del 6), para incluir específicamente el término "erupción volcánica" como causa para declarar exenta la percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción que ocasione la misma en elementos patrimoniales.

  > ***Atención:*** *en ningún caso, los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.*

- **Las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera** satisfechas por el Ministerio de Fomento (actualmente Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana) a transportistas.

- Asimismo, se declaran exentas la percepción de **indemnizaciones públicas a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera**, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. La exención sólo afectará a los animales destinados a la reproducción.

- Finalmente, se declaran exentas **las ayudas públicas** percibidas para compensar **el desalojo temporal o definitivo de la vivienda habitual del contribuyente o del local** en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma como consecuencia de incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales.

  Véanse al respecto los Reales Decretos-leyes 10/2021, de 18 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por la borrasca "Filomena" (BOE del 19) y 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE del 6).

• Subvenciones forestales

Normativa: Disposición adicional cuarta de la Ley del IRPF.

Las subvenciones forestales concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

3. Exenciones en ganancias patrimoniales

• Donaciones a determinadas entidades

Normativa: Art. 33.4 a) Ley IRPF

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones efectuadas a las entidades citadas en el artículo 68.3 de la Ley del IRPF.

> Las entidades a que se refiere el artículo 68.3 de la Ley del IRPF son las que dan derecho a practicar la deducción por donativos. Dichas entidades beneficiarias del mecenazgo se relacionan en el Capítulo 16.

• Trasmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia

Normativa: Arts. 33.4 b) Ley IRPF y 41 bis del Reglamento

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión por mayores de 65 años de su vivienda habitual, así como por las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. La exención también se aplica a la transmisión de la nuda propiedad de la vivienda habitual por su titular, reservándose éste el usufructo vitalicio sobre dicha vivienda.

A los exclusivos efectos de la aplicación de esta exención, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

> La no sujeción al IRPF de las anualidades percibidas en determinados supuestos de hipoteca inversa de la vivienda habitual se comenta en el subapartado "Rentas no sujetas", de este mismo Capítulo. Respecto al concepto de vivienda, véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF.

• Pago de las deudas tributarias con bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español

Normativa: Art. 33.4 c) Ley IRPF

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión del pago de las deudas tributarias del IRPF y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

• Dación en pago de la vivienda habitual

Normativa: Art. 33.4 d) Ley IRPF

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, se declaran exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurran los mismos requisitos que para la dación en pago anterior, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales**.**

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

• Exención por reinversión en rentas vitalicias

Normativa: Arts. 38.3 Ley IRPF y 42 Reglamento

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión por contribuyentes mayores de 65 años de elementos patrimoniales, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones establecidas reglamentariamente. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros. Ha de destacarse que dicho límite de inversión es por contribuyente, no por operación.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

> El tratamiento de los rendimientos que derivan de la renta vitalicia no tiene ninguna particularidad, tributando como rendimientos del capital mobiliario.
>
> El comentario detallado de esta exención por la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años con reinversión del importe obtenido en rentas vitalicias se contiene en el Capítulo 11.

• Exención por reinversión en vivienda habitual

Normativa: Arts. 38.1 Ley IRPF y 41 Reglamento

Está exenta la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la vivienda habitual, siempre que la reinversión del importe obtenido se produzca en la adquisición de otra vivienda habitual o en la rehabilitación de aquella que vaya a tener tal carácter, en las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente, en el mismo ejercicio en que se obtiene la ganancia patrimonial, en los dos anteriores o en los dos siguientes.

Las condiciones y requisitos para la aplicación de esta exención por reinversión en vivienda habitual se comentan en el Capítulo 11

• Exención por reinversión en otra entidad de nueva o reciente creación

Normativa: Arts. 38.2 Ley IRPF y 41 Reglamento

Está exenta la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el artículo 68.1 de esta Ley, siempre que el importe total obtenido por la transmisión de las mismas se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de las citadas entidades en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Las condiciones y requisitos para la aplicación de esta exención por reinversión en otra entidad de nueva o reciente creación se comentan en el capítulo 11.

• Transmisión de acciones o participaciones de empresas de nueva o reciente creación adquiridas entre el 11 de julio de 2011 y el 29 de septiembre de 2013

Normativa: Véase la disposición adicional trigésima cuarta de esta Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

Está exenta la ganancia patrimonial que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones adquiridas por el contribuyente en empresas de nueva o reciente creación entre el 11 de julio de 2011 y el 29 de septiembre de 2013, siempre que hayan permanecido en su patrimonio por un período superior a tres años (contados de fecha a fecha) desde su adquisición, y se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

• Transmisión de inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo de 2012 y el 31 de diciembre de 2012

Normativa: Disposición adicional trigésima séptima Ley IRPF

Está exenta el **50 por 100** de la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso a partir de 12 de mayo de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2012.

Este supuesto se comenta dentro de ganancias patrimoniales exentas en el Capítulo 11.

• Rentas obtenidas por el deudor en procedimientos concursales

Normativa: Disposición adicional cuadragésima tercera Ley IRPF

Están exentas las rentas obtenidas por los deudores que se pongan de manifiesto como consecuencia de quitas y daciones en pago de deudas, establecidas en:

- Un convenio aprobado judicialmente conforme al procedimiento fijado en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

- Un acuerdo de refinanciación judicialmente homologado al que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, regulado en el Título II del libro segundo, artículos 596 a 630, del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

- Un acuerdo extrajudicial de pagos a que se refiere el Título X de Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, regulado en el Título III del libro segundo, artículos 631 a 694, del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, o

- o, finalmente, como consecuencia de exoneraciones del pasivo insatisfecho a que se refiere el artículo 178 bis de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, el Capítulo II del Título XI del libro primero, artículos 486 a 502, del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

En todos los casos es requisito necesario para que las rentas se declaren exentas que **las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas**.

Puede consultarse, con efectos meramente informativos, la tabla de correspondencias de los preceptos de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, con los del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, en virtud de la disposición adicional tercera del mismo, a través de la página web de los Ministerios de Justicia y de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

Respecto al criterio de imputación en el caso de pérdidas derivadas de créditos vencidos y no cobrados cuando adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable, o en un acuerdo extrajudicial de pagos, véase el artículo 14.2.k) de la Ley del IRPF.

• Ayudas excepcionales por daños personales causados por desastres naturales

Están exentas las ayudas concedidas en los supuestos de fallecimiento y de incapacidad causados directamente por la borrasca “Filomena”, de acuerdo con lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 10/2021, de 18 de mayo (BOE del 19), así como las ayudas concedidas por daños personales causados directamente por las erupciones volcánicas en la isla de La Palma conforme a lo establecido en el Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE del 6).

También resultan exentas, en idénticos términos, entre otras, las ayudas excepcionales por daños personales sufridos por las personas afectadas por:

- Los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en el municipio de Lorca (Murcia), conforme a lo establecido en el artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo (BOE del 14. Corrección de errores del 18 y 19), modificado por el Real Decreto-ley 17/2011, de 31 de octubre (BOE de 1 de noviembre).

- Los incendios forestales y otras catástrofes naturales a los que sea de aplicación la Ley 14/2012, de 26 de

diciembre (BOE del 27). Véanse también los Reales Decretos 1505/2012, de 2 de noviembre (BOE del 3) y 389/2013, de 31 de mayo (BOE de 15 de junio), por el que se amplía el ámbito de aplicación de la Ley 14/2012.

- Las tormentas de viento y mar en la fachada atlántica y la costa cantábrica en enero y febrero de 2014, conforme a lo establecido en los artículos 2 y 10 del Real Decreto-ley 2/2014, de 21 de febrero, (BOE del 22).

- Las inundaciones y otros efectos de los temporales de lluvia, nieve y viento acaecidos en los meses de enero, febrero y marzo de 2015, conforme a lo establecido en los artículos 2 y 10 del Real Decreto-ley 2/2015, de 6 de marzo (BOE del 7) o los temporales de lluvia en la Comunidad Autónoma de Canarias y en el sur y este peninsular en los meses de septiembre y octubre de 2015 de acuerdo con los artículos 2 y 10 del Real Decreto-ley 12/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

- Los temporales de lluvia, viento, nevadas, pedrisco y fenómenos costeros acaecidos en los meses de noviembre y diciembre de 2016 y en 2017 a los que sea de aplicación el Real Decreto-ley 2/2017, de 27 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por los últimos temporales (BOE del 28). Véanse también los Reales Decretos 265/2017, de 17 de marzo y 1387/2018, de 19 de noviembre, por el que se amplía el ámbito de aplicación del Real Decreto-ley 2/2017.

- Los temporales de lluvias torrenciales, nieve, granizo y viento, inundaciones, desbordamientos de ríos y torrentes, pedrisco, fenómenos costeros y tornados, así como incendios forestales u otros hechos catastróficos acaecidos desde el mes de enero de 2018 hasta el 20 de septiembre y demás situaciones a las que son de aplicación el Real Decreto-ley 2/2019, de 25 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por temporales y otras situaciones catastróficas (BOE del 26) y el Real Decreto-ley 11/2019, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por temporales y otras situaciones catastróficas (BOE del 21).

• Ayudas excepcionales por daños en elementos patrimoniales causados por desastres naturales

Normativa: Disposición adicional quinta.1 apartado c) Ley IRPF

No se integrarán en la base imponible del IRPF, las ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales, de elementos patrimoniales.

A este respecto, ténganse en cuenta las ayudas destinadas a paliar daños personales, vivienda, establecimientos industriales, mercantiles y de servicios, a corporaciones locales, y a personas físicas o jurídicas, previstas en el Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma.

• Ayudas para compensar los costes en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital

Normativa: Disposición adicional quinta.4 Ley IRPF

No se integrarán en la base imponible del IRPF, las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación

del dividendo digital.

• Subvenciones y ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios

Normativa: Disposición adicional quinta.4 Ley IRPF

No se integrarán en la base imponible del IRPF, en el ejercicio 2021 y siguientes las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en los siguientes Reales Decretos:

- El Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas;

- El Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla;

- El Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas: cuantías exentas

Normativa: Disposición adicional trigésima tercera Ley IRPF

Premios

No se integran en la base imponible del IRPF, pero sí están sujetos a dicho impuesto mediante un gravamen especial los siguientes premios:

- Los premios obtenidos de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas.

- Los premios obtenidos de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española.

- Los premios obtenidos de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE).

- Los premios organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades antes señalados.

El resto de premios (distintos de los que acabamos de enumerar) se consideran ganancias patrimoniales e integran la base imponible general del IRPF.

Cuantías exentas

En el ejercicio 2021 estarán exentos del gravamen especial los premios cuye importe íntegro sea **igual o inferior a 40.000 euros**.

Los premios cuyo importe íntegro sea **superior a 40.000 euros**, **se someterán a tributación del gravamen especial respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.**

Esta exención será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción, cupón de lotería o de la apuesta efectuada, sea de, al menos, 0,50 euros. En caso de que fuera **inferior a 0,50 euros**, la cuantía máxima exenta se reducirá de forma proporcional.

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

Rentas no sujetas

1. En general

Entre las rentas no sometidas al IRPF pueden citarse las siguientes:

• Las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Normativa: Art. 6.4 Ley IRPF

Estas rentas están constituidas por las ganancias patrimoniales que se producen en la persona que recibe cantidades, bienes o derechos por herencia, legado o donación o por ser beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo en los supuestos en que por expresa disposición legal las cantidades percibidas de dichos seguros tienen la consideración de rendimientos del trabajo.

• Las ganancias o pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto en los supuestos relacionados en el artículo 33.3 de la Ley del IRPF

El artículo 33.3 de la Ley del IRPF establece los supuestos en que, por expresa disposición legal, no existe ganancia o pérdida patrimonial que se comentan en el Capítulo 11 al que nos remitimos.

• Régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 (porcentajes reductores o de abatimiento)

Normativa: disposición adicional primera de la Ley del IRPF

La parte de la **ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006** (no así

las pérdidas patrimoniales) derivada de elementos patrimoniales no afectos al desarrollo de actividades económicas que a 31 de diciembre de 1996 tuviesen un período de permanencia en el patrimonio del contribuyente superior a:

- 10 años, en el supuesto de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos.
- 5 años, en el supuesto de acciones admitidas a negociación, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria.
- 8 años, en el supuesto de los demás bienes o derechos.

Desde 1 de enero de 2015 se establece para todos los elementos patrimoniales a los que resulte de aplicación lo anterior, un límite máximo y conjunto de 400.000 euros que opera sobre el valor de transmisión.

> El comentario detallado de este régimen transitorio se contiene en el Capítulo 11.

• Las pérdidas patrimoniales que, por expresa disposición contenida en el artículo 33.5 de la Ley del IRPF, no se computan como tales

La relación detallada de estas pérdidas patrimoniales que no se computan como tales se contiene en el Capítulo 11, al que nos remitimos.

• Los rendimientos del capital mobiliario que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones lucrativas de activos financieros por causa de muerte del contribuyente

Normativa: Art. 25.6 Ley IRPF

> Es necesario poner de manifiesto que este supuesto completa el relativo a la no sujeción de las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente (plusvalía del muerto) incluido dentro de los relacionados en el artículo 33.3 de la Ley del IRPF. En consecuencia, no tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario para el causante los derivados de la transmisión lucrativa de activos financieros por causa de muerte.

• La renta que se ponga de manifiesto como consecuencia del ejercicio de derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones

Normativa: Disposición adicional primera Ley IRPF

Dicha renta no estará sujeta al IRPF del titular de los recursos económicos que en cada caso corresponda, en los siguientes supuestos:

- Para la integración total o parcial de los compromisos instrumentados en la póliza en otro contrato de seguro que cumpla los requisitos de la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.
- Para la integración en otro contrato de seguro colectivo, de los derechos que correspondan al trabajador según el contrato original en el caso de cese de la relación laboral.

Tampoco está sujeta al IRPF la renta que se ponga de manifiesto como consecuencia de la **participación en beneficios de los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones** de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, cuando dicha participación en beneficios se destine al aumento de las prestaciones aseguradas en dichos contratos.

• Disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia

Normativa: Disposición adicional decimoquinta de la Ley del IRPF y la disposición adicional primera de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (BOE del 8).

Las cantidades percibidas como consecuencia de las disposiciones que se hagan de la vivienda habitual (**hipoteca inversa**) por las personas mayores de 65 años, así como por las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o gran dependencia, a que se refiere el artículo 26 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15), siempre que se lleven a cabo de conformidad con la regulación financiera relativa a los actos de disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.

> Respecto al concepto de vivienda habitual véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF y el artículo 41 bis el Reglamento del IRPF.
>
> La hipoteca inversa se regula en la disposición adicional primera de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, de regulación de las hipotecas inversas y el seguro de dependencia y por la que se establece determinada norma tributaria (BOE del 8). Y de acuerdo con dicha disposición se entiende por "hipoteca inversa" el préstamo o crédito garantizado mediante hipoteca sobre un bien inmueble que constituya la vivienda habitual del solicitante, siempre que cumplan los siguientes requisitos:
>
> a. que el solicitante y los beneficiarios que éste pueda designar sean personas de edad igual o superior a los 65 años o afectadas de dependencia o personas a las que se les haya reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100,
>
> b. que el deudor disponga del importe del préstamo o crédito mediante disposiciones periódicas o únicas,
>
> c. que la deuda sólo sea exigible por el acreedor y la garantía ejecutable cuando fallezca el prestatario o, si así se estipula en el contrato, cuando fallezca el último de los beneficiarios,
>
> d. que la vivienda hipotecada haya sido tasada y asegurada contra daños de acuerdo con los términos y los requisitos que se establecen en los artículos 7 y 8 de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario."
>
> Estas hipotecas sólo podrán ser concedidas por las entidades de crédito y por las entidades aseguradoras autorizadas para operen en España, sin perjuicio de los límites, requisitos o condiciones que, a las entidades aseguradoras, imponga su normativa sectorial.

• Ayudas económicas que se concedan por gastos de enfermedad no cubiertos

Tampoco tienen la consideración de renta sujeta aquellas **ayudas económicas que se concedan por gastos de enfermedad no cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad correspondiente**, que se destinen al tratamiento o restablecimiento de la salud.

2. Supuesto especial: Cláusulas suelo

Alcance de la no sujeción

No se integrará en la base imponible de este IRPF la devolución, derivada de acuerdos celebrados con entidades financieras, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, de las cantidades previamente satisfechas a aquellas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (la denominada "cláusula suelo").

> ***Importante:*** *la declaración de no sujeción surte efectos desde 21 de enero de 2017 y resulta aplicable a ejercicios anteriores no prescritos.*

De igual modo ha de tenerse en cuenta que tampoco se integran en la base imponible del IRPF la devolución de cantidades previamente satisfechas por el contribuyente por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, derivadas de la ejecución o cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales que declaran la nulidad de las mismas.

Tratamiento fiscal de cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución

Las cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras o de sentencias o laudos arbitrales, tendrán el siguiente tratamiento fiscal:

a. Cuando tales cantidades hubieran formado parte, en ejercicios anteriores, de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma, se deben diferenciar los siguientes supuestos:

- Si la devolución de estas cantidades se produce en efectivo el contribuyente perderá el derecho a las deducciones practicadas en relación con las mismas, debiendo sumar a la cuota líquida estatal y autonómica, devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera o en el de la sentencia o el laudo arbitral, exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas en ejercicios anteriores en los términos previstos en el artículo 59 del Reglamento del IRPF, sin inclusión de intereses de demora.

  Dicha regularización únicamente se realizará respecto de los ejercicios en que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

- Si la devolución de estas cantidades se produce a través de la compensación con una parte del capital pendiente de amortización no resultará de aplicación la adición anterior respecto de la parte de las cantidades que se destine directamente por la entidad financiera, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, a minorar el principal del préstamo, es decir, no habrá que regularizar las deducciones practicadas anteriormente correspondientes a esos importes.

Por su parte la reducción del principal del préstamo tampoco generará derecho a aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna.

b. Cuando tales cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se perderá tal consideración, debiendo practicarse autoliquidación complementaria correspondiente a tales ejercicios, sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por este Impuesto.

c. Las cantidades que, por la aplicación de cláusulas suelo, hubieran sido satisfechas por el contribuyente en 2021 y respecto a las que antes de finalizar el plazo de presentación de autoliquidación del IRPF por dicho ejercicio se alcance el acuerdo de devolución de las mismas con la entidad financiera o sea consecuencia de una sentencia judicial o un laudo arbitral, no formarán parte de la base de deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna, ni tendrán la consideración de gasto deducible.

> ***Importante:*** *a efectos de las regularizaciones que procedan téngase en cuenta que mientras que en el supuesto de la existencia de acuerdo con la entidad financiera la regularización se computa desde la fecha en la que éste se suscribe, en los supuestos de sentencia o laudo arbitral la regularización debe computarse desde la fecha de éstos (la firmeza de la sentencia, en su caso).*

Sujeción al IRPF: aspectos personales

Son contribuyentes por el IRPF

Normativa: Art. 8 Ley IRPF

1. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

2. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de la Ley del IRPF que más adelante se comentan.

3. Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Estas personas no perderán su condición de contribuyentes por el IRPF en el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en los cuatro períodos impositivos siguientes.

> ***Atención****: téngase en cuenta que a partir del 11 de julio de 2021 y, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional décima de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, todas referencias efectuadas en la normativa del IRPF a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán*

efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa que establece la disposición adicional primera de la cita Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en su redacción vigente a partir de 11 de julio de 2021.

Ahora bien, mientras no se apruebe por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios que se consideran como paraísos fiscales

Véase al respecto la relación de países y territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales y las notas sobre la citada relación de países y territorios que figuran en el Capítulo 10 de este Manual.

Residencia habitual en territorio español

Normativa: Art. 9 Ley IRPF

Se entenderá, de acuerdo con el artículo 9 de la Ley del IRPF, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

1. Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.

Para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. Tratándose de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

No obstante lo anterior, para determinar el período de permanencia en territorio español no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

> **Nota:** Ppra delimitar las "ausencias esporádicas" ténganse en cuenta los criterios interpretativos que sobre los artículos 8.1.a) y 9.1.a) de la Ley del IRPF ha establecido el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 28 de noviembre de 2017 (números 1.829/2017, 1.850/2017, 1.860/2017 y 1.834/2017, resolviendo, respectivamente, recursos de casación contencioso-administrativos números 815/2017, 812/2017, 807/2017 y 809/2017) y 1 de marzo de 2018 (núm. 334/2018, en el recurso de casación contencioso-administrativo números 934/2017), en relación con tributación de los beneficiarios de becas del Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX) con estancia en un país extranjero para desarrollar las actividades propias de la misma.

2. Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, conforme a los criterios anteriores, residan habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España por su condición de miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares extranjeras, o por ser titulares de cargo o empleo oficial de Estados extranjeros, o por ser funcionarios en activo que ejerzan en España cargo o empleo oficial que no

tenga carácter diplomático o consular, siempre que, además, no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.

> ***Recuerde:*** *la residencia fiscal de una persona física no sólo se determina en función del primer criterio de permanencia (más de 183 días), sino que, el contribuyente también podrá ser considerado residente fiscal en España si tiene en este país, de forma directa o indirecta, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.*

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía a efectos del IRPF

Normativa: Art. 72 Ley IRPF

Criterios para determinar la residencia habitual

Como principio general, los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía. Para determinar en cuál de las Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía tiene su residencia habitual el contribuyente residente, deberán aplicarse los siguientes criterios:

1. Criterio de permanencia

De acuerdo con este criterio, el contribuyente reside en la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en cuyo territorio haya permanecido mayor número de días del período impositivo (generalmente, el año natural), computándose a estos efectos las ausencias temporales y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía donde radica su vivienda habitual.

2. Criterio del principal centro de intereses

Cuando no fuera posible determinar la residencia conforme al criterio anterior, se considerará que el contribuyente reside en la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía donde tenga su principal centro de intereses; es decir, en aquélla en cuyo territorio haya obtenido la mayor parte de la base imponible del IRPF, determinada por los siguientes componentes de renta:

a. Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b. Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c. Rendimientos de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3. Criterio de la última residencia declarada a efectos del IRPF

En defecto de los anteriores criterios, la persona se considera residente en el territorio en el que radique su última residencia declarada a efectos del IRPF.

> ***Importante:*** *de acuerdo con lo establecido en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF, no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este impuesto, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años. En estos supuestos deberán presentarse las autoliquidaciones complementarias que correspondan. Véase el Capítulo 18.*

Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en que radique el núcleo principal o base de sus actividades o de sus intereses económicos.

Finalmente, cuando la persona sea residente en territorio español por presunción, es decir, porque su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad dependientes de él residan habitualmente en España, se considerará residente en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en que éstos residan habitualmente.

Declaraciones conjuntas de unidades familiares cuyos miembros residen en diferentes Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía

Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía distintas y optasen por tributar conjuntamente, en el apartado "Comunidad Autónoma/Ciudad Autónoma de residencia en 2021" se indicará aquélla en la que haya tenido su residencia habitual el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable, determinada ésta con arreglo a las reglas de individualización de rentas del IRPF.

Cuando una de las distintas Comunidades Autónomas fuera de régimen foral (Navarra o País Vasco), se atenderá también a este criterio para determinar la competencia foral o estatal en orden a la exacción del IRPF.

Residencia habitual en el extranjero

Normativa: Art. 10 Ley IRPF

Tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por su condición de:

a. Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

b. Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al personal funcionario o de servicios a ellas adscrito, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.

c. Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de misiones o delegaciones de observadores en el extranjero.

d. Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No obstante, no tendrán la consideración de contribuyentes:

- Las personas citadas anteriormente cuando, no siendo funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial, ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas.

- Los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de cualquiera de las condiciones enumeradas anteriormente.

Importante: *como consecuencia del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas debe cumplimentarse en el apartado correspondiente de la página 1 del modelo de declaración la clave de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en la que el declarante haya tenido su residencia habitual en dicho ejercicio. No obstante, los funcionarios y empleados públicos españoles residentes en el extranjero en el ejercicio 2021, harán constar en dicho apartado la clave específica "20".*

No se consideran contribuyentes del IRPF

Normativa: Art. 8.3 Ley IRPF

No tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18).

Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en los artículos 86 a 90 de la Ley del IRPF.

> El régimen de atribución de rentas se comenta con más detalle en el Capítulo 10.

La unidad familiar en el IRPF

Modalidades

A efectos del IRPF, existen dos modalidades de unidad familiar, a saber:

• En caso de matrimonio (modalidad 1ª)

La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere:

a. Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos.

b. Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

> ***Recuerde:*** *la mayoría de edad se alcanza al cumplir los 18 años.*

• En defecto de matrimonio o en los casos de separación legal (modalidad 2ª)

La formada por el padre o la madre y la totalidad de los hijos que convivan con uno u otra y reúnan los requisitos señalados para la modalidad 1ª anterior.

Normas comunes a las dos modalidades de unidad familiar

De la regulación legal de las modalidades de unidad familiar, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Cualquier otra agrupación familiar, distinta de las anteriores, no constituye unidad familiar a efectos del IRPF.
- Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.
- La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente el día 31 de diciembre de cada año.

  Por tanto, si un hijo cumpliera 18 años durante el año, ya no formará parte de la unidad familiar en ese período impositivo.

Tributación individual y opción por la tributación conjunta

Normativa: Art. 83 Ley IRPF

Planteamiento

- **Con carácter general**, la declaración del IRPF se presenta de forma individual. No obstante, las personas integradas en una unidad familiar, en los términos anteriormente comentados, pueden optar, si así lo desean, por declarar de forma conjunta, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.
- **En las parejas de hecho** sin vínculo matrimonial sólo uno de sus miembros (padre o madre) puede formar unidad familiar con los hijos que reúnan los requisitos anteriormente comentados y, en consecuencia, optar por la tributación conjunta. El otro miembro de la pareja debe declarar de forma individual.

  No obstante, ha de tenerse en cuenta que el artículo 84.2.4º de la Ley del IRPF (que establece las "Normas aplicables en la tributación conjunta") señala la improcedencia de la reducción de 2.150 euros anuales en la segunda de las modalidades de unidad familiar a que se refiere el

artículo 82 de la Ley del IRPF, en los casos en que el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

- **En los supuestos de separación o divorcio matrimonial o ausencia de vínculo matrimonial**, la opción por la tributación conjunta corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del IRPF, al tratarse del progenitor que convive con aquéllos. En los supuestos de guarda y custodia compartida la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual.

- Una vez ejercitada la opción por tributar de forma individual o conjunta, no es posible modificar después dicha opción presentando nuevas declaraciones, salvo que éstas se presenten también dentro del plazo reglamentario de presentación de declaraciones; finalizado dicho plazo, no podrá cambiarse la opción de tributación para ese período impositivo.

La opción por declarar conjuntamente

- **Se manifiesta al presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio** respecto del cual se opta. Una vez ejercitada la opción, sólo podrá modificarse dentro del plazo reglamentario de presentación de declaraciones.

  En caso de que no se hubiera presentado declaración, la Administración tributaria, al practicar las liquidaciones que procedan, aplicará las reglas de la tributación individual, salvo que los miembros de la unidad familiar manifiesten expresamente lo contrario en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración.

- **No vincula a la unidad familiar para ejercicios sucesivos.**

  Así, la declaración conjunta en el ejercicio 2020 no obliga a tener que declarar también conjuntamente en 2021; del mismo modo, la declaración conjunta en 2021 no vincula para el 2022 .

- **Abarca obligatoriamente a todos los miembros de la unidad familiar.**

  Si uno cualquiera de los miembros de la unidad familiar presenta declaración individual, los restantes miembros deberán utilizar este mismo régimen de tributación.

Importante: *téngase en cuenta que en el caso de unidades familiares a que se refiere el artículo 82.1 de Ley del IRPF formadas por contribuyentes de este Impuesto y por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo se estableció, desde 1 de enero de 2018, una deducción sobre la cuota que se comenta en el Capítulo 16 del Manual. Con la citada deducción se pretende, dado que tales unidades familiares no pueden optar por declarar conjuntamente, equiparar la cuota a pagar a la que hubiera soportado el contribuyente en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España. No obstante, esta deducción no es aplicable cuando alguno de los miembros integrados en la unidad familiar hubiera optado por tributar con arreglo al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF al que nos referimos en este*

Capítulo.

Características generales de la tributación conjunta

Normativa: Art. 84 Ley IRPF

Con independencia de otras particularidades que se indicarán en los correspondientes capítulos de este Manual, el régimen de tributación conjunta presenta las siguientes características generales:

- **Para determinar la existencia o no de la obligación de declarar**, el importe de las rentas, la base imponible y liquidable y la deuda tributaria, **se aplicarán, con carácter general, las reglas de tributación individual**, sin que proceda, salvo en los casos expresamente previstos en la norma que más adelante se comentan, la elevación o multiplicación de los importes o límites en función del número de miembros de la unidad familiar.

- **Las rentas de cualquier tipo** obtenidas por todos y cada uno de los miembros de la unidad familiar se someterán a gravamen **acumuladamente**.
- Todos los miembros de la unidad familiar quedarán sometidos al impuesto **conjunta y solidariamente**, de forma que la deuda tributaria, resultante de la declaración o descubierta por la Administración, podrá ser exigida en su totalidad a cualquiera de ellos.

  No obstante, se reconoce el derecho de las personas integrantes de la unidad familiar a prorratear internamente entre ellas la deuda tributaria, según la parte de la renta conjunta que a cada uno le corresponda, sin que dicho prorrateo tenga efectos fiscales.

- Se aplican **las mismas escalas de gravamen que para la tributación individual**.

- Salvo en los casos expresamente previstos en la normativa del IRPF, la declaración conjunta **no supone la ampliación de ninguno de los límites** que afectan a determinadas partidas deducibles.

- **Las partidas negativas de períodos anteriores no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar pueden compensarse** con arreglo a las normas generales del IRPF, con independencia de que provengan de una declaración anterior individual o conjunta.

  Las partidas negativas determinadas en tributación conjunta serán compensables, en caso de tributación individual posterior, exclusivamente por aquellos contribuyentes a quienes correspondan, de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en la Ley del IRPF.

- **Las reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales tienen el siguiente tratamiento.**

  Los límites máximos de reducción por aportaciones a los citados sistemas de previsión social, a los patrimonios protegidos de las personas discapacitadas y a la Mutualidad de previsión

social de deportistas profesionales serán aplicados individualmente por cada partícipe, aportante, mutualista o asegurado integrado en la unidad familiar que tenga derecho a cualquiera de estas reducciones.

Los límites máximos de reducción por aportaciones a los citados sistemas de previsión social se comentan en el Capítulo 13.

- **Mínimo personal del contribuyente.**

  En cualquiera de las modalidades de unidad familiar el **mínimo personal aplicable en la declaración conjunta será de 5.550 euros anuales**, con independencia del número de miembros integrados en la misma.

  El cómputo del incremento del mínimo personal por edad del contribuyente se realizará de acuerdo con las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

- **Mínimo por discapacidad del contribuyente.**

  El cómputo del mínimo por discapacidad del contribuyente se efectuará teniendo en cuenta las circunstancias de discapacidad que, en su caso, concurran en cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

  > ***Importante:*** *el mínimo personal y el mínimo por discapacidad del contribuyente no se aplicarán en la declaración conjunta por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda aplicar en concepto del mínimo por descendientes y por discapacidad.*

- **Reducción por tributación conjunta.**

  a. En declaraciones conjuntas de unidades familiares integradas por ambos cónyuges, no separados legalmente, **y sus hijos**, si los hubiere (modalidad 1ª de unidad familiar), **se aplicará una reducción de la base imponible de 3.400 euros anuales**, con carácter previo a las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales previstas en la Ley del IRPF.

  Esta reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

  b. En declaraciones conjuntas de unidades familiares formadas por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro (2ª modalidad de unidad familiar, en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial) se aplicará **una reducción de la base imponible de 2.150 euros anuales**, con carácter previo a las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales previstas en la Ley del IRPF.

Esta reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

> ***Importante:*** *no se aplicará la reducción por tributación conjunta cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.*

Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

Normativa: Art. 93 Ley IRPF

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por motivos laborales pueden optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (con determinadas especialidades), manteniendo, sin embargo, la condición de contribuyentes por el IRPF.

> ***Importante:*** *si alguno de los miembros de la unidad familiar hubiera optado por tributar con arreglo a este régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados a territorio español, no será de aplicación la deducción establecida, a partir del 1 de enero de 2018, por la disposición adicional cuadragésima octava de la Ley del IRPF, para unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, que se comenta en el Capítulo 16.*

Ámbito, contenido y requisitos del régimen especial

> ***Atención:*** *de acuerdo con la disposición adicional sexta de la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia (BOE del 12) las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el IRPF como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la final de la «UEFA Women's Champions League 2020» podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en los términos y condiciones previstos en el artículo 93 de la Ley del IRPF.*

Ámbito de aplicación

Normativa: Art. 113 Reglamento IRPF

Para la aplicación de este régimen especial los contribuyentes deben cumplir las siguientes condiciones:

a. Que no hayan sido residentes en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

  Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

- Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c. Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

Contenido del régimen especial

Normativa: Art. 114 Reglamento IRPF

La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIRNR), para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a. No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del citado TRLIRNR.

b. La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.
Ahora bien, no se consideran obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la finalización del desplazamiento que debe comunicarse en el modelo 149, sin perjuicio de su tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español.

c. A efectos de la liquidación del IRPF, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d. Para la determinación de la cuota íntegra se diferencian dos bases liquidables a las que se aplicaran diferentes escalas:

- Base "A": Importe de la base liquidable correspondiente a las siguientes rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del TRLIRNR:

- Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad.
- Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.
- Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

A esta base se le aplicarán en 2021 los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro Hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000	1.140	44.000	21
50.000	10.380	150.000	23
200.000	44.880	En adelante	26

- Base "B": Importe de la base liquidable correspondiente al resto de rentas a la que se le aplicarán en 2021 los tipos que se indican en la siguiente escala.

Parte de la base liquidable euros	Tipo estatal aplicable Porcentaje
Hasta 600.0000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	47

e. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del IRPF en:

- Las deducciones por donativos y las retenciones e ingresos a cuenta que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente (incluidas las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

  Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

  No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por 100. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable en 2021 al exceso será el 47 por 100.

> ***Novedad 2021:*** *el artículo 61 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modifica las escalas del artículo 93 de la Ley del IRPF aplicable en el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español elevando los tipos de gravamen. Asimismo, en correspondencia con lo anterior, el porcentaje máximo de retención se eleva del 45 al 47 por 100.*

- La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del IRPF aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por 100 de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo.

  A estos efectos, para calcular el tipo medio efectivo de gravamen deberá tenerse en cuenta la cuota íntegra y la base liquidable, excluida, en ambos casos, la parte de las mismas correspondiente a las rentas a las que se refiere el artículo 25.1 f) del TRLIRNR.

Duración

Normativa: Art. 115 Reglamento **IRPF**

El régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia habitual en España y durante los cinco períodos impositivos siguientes.

A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.

Ejercicio de la opción por el régimen especial

Normativa: Arts. 116 y 119 Reglamento IRPF

El ejercicio de la opción de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes debe realizarse mediante la utilización del modelo de comunicación 149, aprobado por la Orden HAP /2783/2015, de 21 de diciembre (BOE del 23), cuya presentación se efectuará en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, al trabajador el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

Para presentar esta comunicación deberán estar incluidos en el Censo de Obligados Tributarios. En caso contrario, solicitarán previamente el alta en dicho Censo mediante la presentación de la declaración censal correspondiente.

Además, se deberá adjuntar a la comunicación de la opción la siguiente **documentación**:

a. Cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración del contrato de trabajo.

b. Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador, copia de la carta de

desplazamiento del empleador, así como un documento justificativo emitido por éste en el que se exprese la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración de la orden de desplazamiento.

c. Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad, un documento justificativo emitido por la entidad en el que se exprese la fecha de adquisición de la condición de administrador y que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

   El contribuyente también deberá comunicar en el modelo 149 la finalización de su desplazamiento a territorio español en el plazo de un mes desde que se produjera esta circunstancia.

Importante: *el contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.*

Renuncia y exclusión del régimen especial

Normativa: Arts. 117 y 118 Reglamento IRPF

Los contribuyentes que hubieran optado por el régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos. Los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

La exclusión del régimen especial se produce por incumplimiento de alguna de las condiciones anteriormente comentadas determinantes de su aplicación, surtiendo ésta efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento. Los contribuyentes excluidos deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación.

Tanto la renuncia como la exclusión deberán ser comunicadas a la Administración tributaria en el modelo 149, aprobado por la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre (BOE del 23).

Modelo especial de declaración en el IRPF

Los contribuyentes que opten por este régimen especial deberán presentar y suscribir su declaración por el IRPF en el modelo especial 151, aprobado en la citada Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre (BOE del 23), en el lugar y plazo establecidos, con carácter general, para la presentación de las declaraciones del IRPF.

Los contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3316/2010, de 17 de diciembre (BOE del 23), cuyos modelos figuran en los anexos IV y V de dicha Orden.

Cuadro resumen

RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2015

(Artículo 93 Ley del IRPF, redacción dada por la Ley 26/2014)

Ámbito de aplicación	a. Que no hayan sido residentes en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español. b. Que no sean deportistas profesionales. c. Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: • De un contrato de trabajo. • De la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. d. Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español
Contenido: reglas para determinar la deuda	La deuda se determina conforme a las normas del IRNR con las siguientes especialidades: • La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entienden obtenidos en territorio español. • Se gravan acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. • Para la determinación de la cuota íntegra se aplican las dos escalas especificas que establece el artículo 93 de la Ley del IRPF: ◦ Una escala para la parte de la base correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del TRLIRNR (dividendos, intereses y ganancias patrimoniales). ◦ Una escala para la parte de la base correspondiente al resto de rentas. • La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en: ◦ La deducción por donativos, en los términos previstos en la Ley del IRPF y las retenciones practicadas a cuenta (incluidas las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR). ◦ La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del IRPF

Régimen opcional de tributación por el IRPF de contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea

Condiciones de aplicación

Normativa: Art. 46 TRLIRNR y 21 del Reglamento IRNR

Pueden solicitar la aplicación de este régimen opcional de tributación por el IRPF los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) que sean personas físicas y que cumplan las siguientes condiciones:

a. Que acrediten ser residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o ser residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

b. Que el contribuyente acredite alguna de estas circunstancias:

- Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta, o bien,
- Que la renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por 100 del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.

c. Que estas rentas obtenidas durante el ejercicio en España hayan tributado efectivamente por el IRNR.

Ejercicio de la opción

El ejercicio de la opción de tributar por el IRPF debe realizarse mediante el modelo de solicitud aprobado por la Orden HAP /2474/2015, de 19 de noviembre (BOE del 24), que se presentará en el plazo de cuatro años contados a partir del 2 de mayo o inmediato hábil posterior del año natural siguiente correspondiente al período impositivo respecto del cual se solicita la aplicación de dicho régimen.

> ***Importante:*** *si alguno de los miembros de la unidad familiar opta por tributar con arreglo a este régimen no será de aplicación la deducción establecida, a partir del 1 de enero de 2018, por la disposición adicional cuadragésima octava de la Ley del IRPF, para unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, que se comenta en el Capítulo 16 de este Manual.*

Contenido del régimen

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46 del TRLIRNR, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y en el 21 a 24 del Reglamento del IRNR, aprobado en el

artículo único del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, el contenido del régimen opcional es el siguiente:

- La renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente en el período impositivo.
- El tipo de gravamen aplicable será el tipo medio, expresado con dos decimales, resultante de aplicar las normas del IRPF a la totalidad de rentas obtenidas por el contribuyente durante el período impositivo, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente que hayan sido debidamente acreditadas.
- La cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español.
- Si el resultado de las operaciones anteriores arroja una cantidad inferior al importe global de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procederá devolver el exceso.

Importante: *el contribuyente al que resulte de aplicación este régimen opcional no perderá su condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

Sujeción al IRPF: aspectos temporales

Devengo y período impositivo

Normativa: Arts. 12 y 13 Ley IRPF

Con carácter general, el período impositivo es el año natural, devengándose el IRPF el día 31 de diciembre de cada año.

> Por consiguiente, la declaración del IRPF del ejercicio 2021 habrá de comprender la totalidad de los hechos y circunstancias con trascendencia fiscal a efectos de dicho impuesto que resulten imputables a dicho año natural.

El período impositivo es inferior al año natural exclusivamente cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, finalizando entonces el período impositivo y devengándose en ese momento el impuesto.

Ningún otro supuesto diferente al fallecimiento del contribuyente (matrimonio, divorcio, separación matrimonial, etc.) **dará lugar a períodos impositivos inferiores al año natural.** Por tanto, para un mismo contribuyente no puede haber más de un período impositivo dentro de un mismo año natural.

> Únicamente en las declaraciones que correspondan a períodos impositivos inferiores al año natural, deberá cumplimentarse el apartado “DEVENGO”, situado en la página 2 de modelo de declaración.

***Importante**: en el supuesto de fallecimiento de un contribuyente integrado en una unidad familiar, los restantes miembros podrán optar por la tributación conjunta, pero sin incluir las rentas del fallecido en dicha declaración.*

Ejemplo:

Matrimonio formado por los cónyuges "A" y "B" con los que convive su hijo "C" menor de edad. En el mes de junio se produce el fallecimiento del cónyuge "A".

Determinar el periodo impositivo y formas de tributación de los componentes de la unidad familiar.

Solución:

Los miembros de la unidad familiar pueden optar por tributar de la siguiente forma:

Tributación individual.

- Declaración individual del cónyuge "A" con periodo impositivo inferior al año natural.
- Declaración individual del cónyuge "B" con periodo impositivo igual al año natural.
- Declaración individual del hijo "C" con periodo impositivo igual al año natural.

Tributación individual y conjunta.

- Declaración individual del cónyuge "A" con periodo impositivo inferior al año natural.
- Declaración conjunta de los restantes miembros de la unidad familiar ("B" y "C") por todo el año.

Reglas generales de tributación en los períodos impositivos inferiores al año natural

Obligación de declarar

Los importes que determinan la existencia de la obligación de declarar, se aplicarán en sus cuantías íntegras, con independencia del número de días que comprenda el período impositivo del fallecido, y sin que proceda su elevación al año.

Rentas que deben incluirse en la declaración

Normativa: Art. 14.4 Ley IRPF

Las rentas que deben incluirse en la declaración, serán las devengadas en el período comprendido entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento, incluidas las pendientes de imputación, de acuerdo con las normas de imputación temporal de rentas contenidas en la normativa reguladora del IRPF.

Las rentas inmobiliarias imputadas (inmuebles no arrendados, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado) deberán cuantificarse en función del número de días que integre el período

impositivo que es objeto de declaración.

Importante: *todas las rentas pendientes de imputación que tuviere el fallecido deberán integrarse en la base imponible de la declaración del último período impositivo. En este caso, los sucesores del fallecido podrán solicitar, dentro del plazo reglamentario de declaración, el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, en función de los períodos impositivos a los que hubiera correspondido imputar las rentas, con el límite máximo de 4 años, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 63 del Reglamento del IRPF.*

Reducción por obtención de rendimientos del trabajo

La reducción que proceda practicar sobre los rendimientos netos del trabajo personal se aplicará en la cuantía íntegra que corresponda al importe de los citados rendimientos netos, sin prorratear dicha cuantía en función del número de días que integre el período impositivo.

Véanse, dentro del Capítulo 3, las cuantías y requisitos de esta reducción.

Mínimo personal, familiar y por discapacidad

Sea cual sea la duración del período impositivo, las cuantías del mínimo personal, familiar y por discapacidad se aplicarán en los importes que correspondan, sin prorratear en función del número de días del período impositivo.

Véanse, dentro del Capítulo 14, las cuantías y requisitos de dichos mínimos.

Reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social

Dentro de las reducciones por aportaciones a los sistemas de previsión social, están incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Los límites máximos de reducción por aportaciones a los citados sistemas de previsión social, así como a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la mutualidad de previsión de deportistas profesionales, se aplicarán en sus importes íntegros, sea cual sea la duración del período impositivo.

Deducciones de la cuota

Los límites máximos establecidos para determinadas deducciones de la cuota se aplicarán en su cuantía íntegra, con independencia del número de días del período impositivo.

Importante: *en el supuesto de matrimonios en el que se produzca el fallecimiento de uno de los cónyuges, el mínimo familiar por descendientes se prorrateará por partes iguales entre ambos cónyuges si, a la fecha de devengo del IRPF, ambos cónyuges tuviesen derecho a su aplicación, con independencia de que el cónyuge supérstite presente declaración conjunta*

con los hijos.

Capítulo 3. Rendimientos del trabajo

Concepto

Concepto general y notas características

Normativa: Art. 17 Ley IRPF

Tienen la consideración fiscal de rendimientos íntegros del trabajo *"todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas"*.

De acuerdo con la definición legal transcrita, los rendimientos del trabajo se caracterizan por las siguientes **notas**:

a. Comprenden la totalidad de las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie.

b. Que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente.

c. Que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Se excluyen, pues, los rendimientos procedentes de actividades en las que, con independencia de la aportación de su trabajo personal, el contribuyente efectúe la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno solo de ambos factores, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

> El concepto fiscal de rendimientos de actividades económicas y su delimitación frente a los rendimientos del trabajo, se comenta en el Capítulo 6.

Rendimientos de trabajo por naturaleza

Normativa: Art. 17.1 Ley IRPF

En particular, se comprenden entre los rendimientos íntegros del trabajo:

a. Los sueldos y salarios.

b. Las prestaciones por desempleo.

> Dichas prestaciones percibidas por desempleo en la modalidad de pago único se declaran exentas en el artículo 7 de la Ley del IRPF.

c. Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

d. Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los considerados normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites reglamentariamente establecidos que más adelante se comentan.

   Véase al respecto las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia de gravamen a que se refiere el artículo 9 del Reglamento del IRPF.

e. Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 13 de diciembre), o por las empresas promotoras previstas en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

   Precisión: aunque el artículo 17.1.e) de la Ley del IRPF se refiere a la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, ésta ha sido derogada con efectos 13 de enero de 2019, por la Directiva (UE) 2016/2341, que además establece que las referencias a la Directiva 2003/41/CE se entenderán hechas a ella.

f. Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, anteriormente citado, y en su normativa de desarrollo, **cuando aquéllas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.**

   Esta imputación fiscal tendrá **carácter voluntario** en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro.

   No obstante, la imputación fiscal pasa a tener **carácter obligatorio** en los siguientes casos:

   - En los contratos de **seguro de riesgo** (como, por ejemplo, seguros que cubran la contingencia de fallecimiento o invalidez).

   - Cuando los contratos de seguro cubran **conjuntamente** las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, en la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales.

     A estos efectos, se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

   - En los contratos de seguro en los que la imputación fiscal de primas sea voluntaria, la imputación será obligatoria **por el importe que exceda de 100.000 euros anuales** por contribuyente y respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

     Ahora bien, en los seguros colectivos contratados antes del 1 de diciembre de 2012, en los que figuren primas de importe determinado expresamente, y el importe anual de estas

supere este límite de 100.000 euros, se establece un régimen transitorio que determina que en estos casos no será obligatoria la imputación por ese exceso (Véase la disposición transitoria vigésimo sexta Ley del IRPF).

Covid-19: ***Expediente de Regulación Temporal de Empleo (ERTE) y prestación extraordinaria por cese de actividad para trabajadores autónomos como consecuencia de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el Covid-19.***

Tanto las medidas adoptadas en materia de suspensión temporal de contratos y reducción temporal de la jornada (ERTE) como las prestaciones ordinarias y extraordinarias por cese de actividad para autónomos correspondientes a la acción protectora de la Seguridad Social se consideran rendimientos del trabajo plenamente sujetos al IRPF.

a. ***Expedientes de regulación de Empleo.***

El Expediente de Regulación Temporal de Empleo (ERTE) se regula en el artículo 47 del Estatuto de los Trabajadores y a él pueden acogerse, cuando existan causas económicas, técnicas, organizativas o de producción o derivadas de fuerza mayor, aquellas empresas que, con carácter temporal, pretendan reducir la jornada laboral o suspender contratos de trabajo de toda o parte de su plantilla de trabajadores con el fin de salvaguardar la viabilidad de la empresa.

Por tanto, existen dos tipos de ERTE de Expedientes de Regulación Temporal de Empleo.

- ***ERTE de reducción de jornada laboral (art. 47.2 Estatuto de los Trabajadores)***

  En este caso el ERTE supone para los trabajadores afectados la reducción de su jornada de trabajo durante un tiempo determinado, ya sea reduciendo las horas de la jornada de trabajo diarias, o bien reduciendo el número de días de trabajo a la semana.

  Durante el mismo los trabajadores afectados podrán cobrar la prestación de desempleo por la parte correspondiente de la jornada laboral que haya sido reducida.

- ***ERTE de suspensión de contratos de trabajo (art. 47.3 Estatuto de los Trabajadores)***

  En este caso el ERTE determina la suspensión de los contratos de trabajo de los trabajadores afectados durante un tiempo determinado.

  No se trata en ningún caso de un despido puesto que una vez que finalice la circunstancia que dio origen al ERTE el empleador tiene la obligación de reincorporar a los trabajadores afectados en las mismas condiciones en las que estuvieran con anterioridad a su aplicación.

  Durante el tiempo en el que los trabajadores afectados tengan suspendido su contrato estos cobrarán la prestación de desempleo.

b. ***Prestaciones extraordinarias por cese de actividad.***

Son prestaciones económicas extraordinarias por cese o reducción de la actividad económica del autónomo a consecuencia de la epidemia de COVID-19 que corresponden a la acción protectora de la Seguridad Social.

Se trata, por tanto, de prestaciones extraordinarias de la Seguridad Social para los trabajadores autónomos, cuya naturaleza es análoga a la prestación económica por cese total, temporal o definitivo, de la actividad que fue establecida en la Ley 32/2010, de 5 de agosto, por la que se establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos (BOE del 6) y se encuentra actualmente regulada en los artículos 327 y siguientes del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

En consecuencia, la calificación de estas prestaciones extraordinarias por el COVID-19 (al igual que la de la referida prestación general por cese de actividad) sería la de rendimientos del trabajo, de conformidad con el artículo 17.1 b) de la Ley IRPF, que incluye entre los rendimientos íntegros del trabajo las prestaciones por desempleo, entendido éste de una forma amplia y no sólo comprensivo de la situación de cese de actividad correspondiente a los trabajadores por cuenta ajena.

Entre dichas prestaciones se encuentran las prestaciones extraordinarias por cese de actividad de los artículos 5, 6, 7 y 8 del Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo (BOE del 27); o las previstas en los artículos 6, 7, 8 y 9 del Real Decreto-ley 11/2021, de 27 de mayo, sobre medidas urgentes para la defensa del empleo, la reactivación económica y la protección de los trabajadores autónomos (BOE del 28).

Rendimientos de trabajo por expresa disposición legal

Normativa: Art. 17.2 Ley IRPF

Por expresa disposición legal tienen, en todo caso, la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social

Entre las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social que se consideran rendimientos de trabajo están las siguientes:

• Seguridad Social y Clases Pasivas

Son rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción. Asimismo, constituyen rendimientos del trabajo las demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares.

No obstante, se declaran exentas del IRPF las prestaciones percibidas por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad inhabilite al perceptor por completo para toda profesión u oficio, así como las prestaciones familiares a que se refiere la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF.

Atención: téngase en cuenta que el Ingreso Mínimo Vital constituye una prestación no contributiva de la Seguridad Social de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 del Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo, *que lo regula. Por tanto, tendrá la consideración de rendimiento del trabajo en la parte que exceda de la exención prevista en el artículo 7.y) de la Ley del IRPF.*

El Real Decreto-ley 20/2020, de 29 de mayo ha sido sustituido, con efectos desde 1 de enero de 2022, por la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital.

• Mutualidades generales obligatorias de funcionarios (MUFACE, MUGEJU, ISFAS), colegios de huérfanos y otras entidades similares

Constituyen rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de las citadas mutualidades, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

• Planes de pensiones

Son rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, cualquiera que sea la contingencia cubierta por los mismos.

En el caso de planes de pensiones las contingencias por las que se satisfacen las prestaciones son las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Estas contingencias son:

a. **Jubilación o asimilable del partícipe:**

Para la determinación de la contingencia de jubilación se estará a lo previsto en el Régimen de Seguridad Social correspondiente.

Cuando no sea posible el acceso de un partícipe a la jubilación, la contingencia se entenderá producida a partir de que cumpla los 65 años de edad, en el momento en que el partícipe no ejerza o haya cesado en la actividad laboral o profesional, y no se encuentre cotizando para la contingencia de jubilación para ningún Régimen de la Seguridad Social. No obstante, podrá anticiparse la percepción de la prestación correspondiente a partir de los 60 años de edad, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Además, los planes de pensiones podrán prever el pago de la prestación correspondiente a la jubilación en caso de que el partícipe, cualquiera que sea su edad, extinga su relación laboral y pase a situación legal de desempleo en los siguientes casos:

- Por muerte, jubilación o incapacidad del empresario o por extinción de la personalidad jurídica del contratante (artículo 49.1.g) del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores).
- Despido colectivo (artículo 51 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores).
- Extinción del contrato por causas objetivas (artículo 51.2 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los

Trabajadores).
- En caso de concurso (artículo 57 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores).

b. **Incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez**, determinadas conforme al Régimen correspondiente de Seguridad Social.

c. **Muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas**.

d. **Dependencia severa o gran dependencia del partícipe**, regulada en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Su consideración como rendimientos de trabajo se mantiene, cualquiera que sea la forma de cobro de dicha prestación: renta, capital o en forma mixta, renta y capital.

También tienen la consideración de rendimientos del trabajo las cantidades percibidas por la disposición de los derechos consolidados de los planes de pensiones en los supuestos excepcionales a los que se refiere el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (en los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración). Dichas cantidades tendrán el mismo tratamiento fiscal que las prestaciones de los planes de pensiones.

• Mutualidades de previsión social

Son rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social, cualquiera que sea la contingencia cubierta por los mismos (jubilación, invalidez, fallecimiento, dependencia severa o gran dependencia y el desempleo para los socios trabajadores), cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas (actuando la mutualidad, en este caso, como sistema alternativo al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos) u objeto de reducción en la base imponible del IRPF (actuando la mutualidad, en este supuesto, como complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria).

> Las mutualidades de previsión social son entidades aseguradoras que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria, cuya regulación legal se encuentra en los artículos 43 y siguientes de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (BOE de 15 de julio). En la denominación de estas entidades debe figurar necesariamente la indicación de "Mutualidad de previsión social". Por su especial relevancia fiscal pueden destacarse, entre otras, las mutualidades de profesionales establecidas por los colegios profesionales y las mutualidades que actúan como instrumento de previsión social empresarial a favor de los trabajadores. Véase también la disposición adicional novena de la Ley del IRPF .
>
> Los requisitos que deben cumplir las aportaciones para su consideración como gasto deducible o como reducción en la base imponible se comentan, respectivamente, en los Capítulos 7 y 13.

La integración en la base imponible de las prestaciones percibidas de las Mutualidades de Previsión Social, debe realizarse, en función de la naturaleza de la contingencia cubierta, con arreglo a los siguientes criterios:

1. *Prestaciones por jubilación o invalidez*

Estas prestaciones se integran en la base imponible del perceptor, como rendimientos del trabajo, exclusivamente en la medida en que su cuantía exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible por incumplir alguno de los requisitos subjetivos legalmente previstos al efecto.

Por ello, las aportaciones rescatadas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuando, con ocasión de la regularización practicada por la Administración tributaria, tales aportaciones no pudieron en ningún momento ser objeto de reducción ni de minoración de la base imponible del impuesto, no pueden considerarse rendimientos íntegros del trabajo y, por ello, no están sometidas a tributación en el IRPF como rendimientos del trabajo.

Tratándose de aportaciones realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, cuando no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

Véase al respecto la disposición transitoria segunda de la Ley del IRPF.

No obstante lo anterior, están exentas del IRPF las prestaciones por incapacidad permanente o gran invalidez, percibidas por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, que deriven de contratos de seguro suscritos con mutualidades de previsión social que actúen como alternativas a dicho régimen de la Seguridad Social, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social.

Véase al respecto la exención por "Prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez percibidas de las Seguridad social o por las entidades que la sustituyan" en el Capítulo 2.

2. *Restantes prestaciones*

   Las restantes prestaciones, incluidas las percibidas por fallecimiento, tributan como rendimientos del trabajo en su integridad.

3. *Disposición de derechos consolidados*

   La disposición anticipada de derechos económicos de los mutualistas es posible en los mismos supuestos previstos para los planes de pensiones. Las cantidades percibidas por la disposición anticipada, total o parcial, de los derechos consolidados tributan como rendimientos del trabajo.

• Planes de previsión social empresarial y otros contratos de seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas

Hay que distinguir:

a. **Planes de previsión social empresarial:**

   Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial tienen en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo.

Téngase en cuenta que la disposición anticipada de derechos económicos de los asegurados en estos casos es posible en los mismos supuestos previstos para los planes de pensiones (desempleo de larga duración o enfermedad grave). Para más información el concepto y los requisitos que deben cumplir los planes de previsión social empresarial se comentan en el Capítulo 13.

b. **Contratos de seguros colectivos, distintos de los planes de previsión social, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas.**
Las prestaciones de jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo se integrarán como rendimientos de trabajo en la base imponible en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.

Téngase en cuenta también que, conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones en la redacción dada por la Ley 27/2011, de 1 de agosto (BOE del 2), se admiten, desde 1 de enero de 2013, los seguros colectivos de dependencia como contratos de seguros aptos para instrumentar los compromisos por pensiones asumidos por las empresas. Véase el punto relativo a seguros de dependencia en este mismo apartado.

En cuanto al derecho de rescate en los contratos de seguro colectivo que instrumentan los compromisos por pensiones asumidos por las empresas véase la disposición adicional primera de la Ley del IRPF.

Las prestaciones percibidas por los herederos como consecuencia del fallecimiento del trabajador asegurado **no constituyen** rendimientos del trabajo personal al estar sujeta su percepción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

• Planes de previsión asegurados

Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados tienen en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo.

El concepto y requisitos de los planes de previsión asegurados se comentan en el Capítulo 13.

• Seguros de dependencia

Tienen la consideración de rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

b) Cantidades abonadas por razón del cargo

Se consideran rendimientos del trabajo las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a **los diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las asambleas legislativas autonómicas, concejales de ayuntamiento y miembros de las diputaciones provinciales, cabildos insulares u otras entidades locales**, con exclusión, en todo caso, de la parte de aquéllas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento.

c) Rendimientos por cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares

Se califican como rendimientos del trabajo los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, siempre que dichas actividades no supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

> La consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando, en su caso, con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.
>
> Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en la impartición de las clases o cursos en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la ordenación por cuenta propia configuradora de la actividad económica que ya venía desarrollando.

d) Rendimientos por elaboración de obras literarias, artísticas o científicas

Se consideran rendimientos de trabajo los derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas**,** siempre que se **ceda el derecho** a su explotación y dichos rendimientos no deriven del ejercicio de una actividad económica.

> De acuerdo con los artículos 17 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, el derecho a la explotación de la obra, comprende la reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de la misma.

No obstante, cuando los derechos de autor los perciba un **tercero distinto al autor**, constituirán para el perceptor rendimientos del capital mobiliario.

> Por otra parte, téngase en cuenta que el artículo 95.2.b).1º del Reglamento del IRPF considera como rendimientos profesionales los obtenidos por los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Añadiendo además que cuando los autores o traductores editen directamente sus obras sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

e) Retribuciones de los administradores y miembros de órganos de representación de sociedades

Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

> En estos casos su calificación como rendimiento de trabajo viene determinada por la pertenencia a un órgano que tenga encomendadas la función o funciones de administración y gestión del patrimonio de una entidad, cualquiera que sea la naturaleza de la misma y sin circunscribirla a los casos de entidades mercantiles.

f) Pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y anualidades por alimentos

Se consideran rendimientos del trabajo las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, exceptuadas las percibidas de los padres en virtud de decisión judicial que se declaran exentas.

Ambas reducen la base imponible de quien las satisface.

> Las reducciones en la base imponible por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos se comentan en el capítulo 13 de este Manual.

g) Derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad

Normativa: véase también el art. 47 Reglamento IRPF

Se consideran rendimientos del trabajo los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.

A estos efectos los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales, cuando consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad, **se valorarán, como mínimo**, en el 35 por 100 del valor equivalente de capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos.

h) Becas no exentas

Son rendimientos de trabajo las becas a las que no resulte aplicable la exención comentada en el Capítulo 2.

Recuerde: *el artículo 7.j) de la Ley del IRPF declara exentas las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.*

Asimismo, también se consideran exentas, en los términos que establece el artículo 2 del Reglamento del IRPF, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el

Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

i) Retribuciones a colaboradores en actividades humanitarias o de asistencia social

Se consideran rendimientos del trabajo las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.

> Debe entenderse por asistencia social "el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social".

j) Retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial

Tienen la consideración de rendimientos del trabajo las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

A estos efectos, se consideran relaciones laborales especiales, de acuerdo con el artículo 2 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE del 24), las siguientes:

- Personal de alta dirección (Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto).
- Personal al servicio del hogar familiar (Real Decreto 1620/2011, de 14 de noviembre).
- Penados en Instituciones Penitenciarias (Real Decreto 782/2001, de 6 de julio).
- Deportistas profesionales (Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio).
- Artistas en espectáculos públicos (Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto).
- Personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquellas (Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto).
- Trabajadores con discapacidad que presten sus servicios en los centros especiales de empleo (Real Decreto 1368/1985, de 17 de julio).
- Menores sometidos a la ejecución de medidas de internamiento para el cumplimiento de su responsabilidad penal (Real Decreto 1774/2004, de 30 de julio).
- Actividad de residencia para la formación de especialistas en Ciencias de la Salud (Real Decreto 1146/2006, de 6 de octubre).
- Actividad profesional de los abogados que prestan servicios en despachos de abogados, individuales o colectivos (disposición adicional primera de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, y Real Decreto 1331/2006, de 17 de noviembre).
- Cualquier otro trabajo que sea expresamente declarado como relación laboral de carácter especial por una ley.

Importante: *cuando los rendimientos derivados de las relaciones laborales especiales de artistas en espectáculos públicos y de los agentes comerciales y comisionistas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas* ***(Art. 17.3 Ley IRPF)****.*

k) Aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad

Por expresa disposición legal tienen, en todo caso, la consideración de rendimientos del trabajo las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (BOE del 19), en los términos que a continuación indicamos.

Aportaciones a patrimonios protegidos que constituyen rendimientos del trabajo para el titular de dicho patrimonio.

Normativa: Disposición adicional decimoctava de la Ley del IRPF.

Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido tienen la consideración de rendimientos del trabajo para la persona con discapacidad titular de dicho patrimonio, con los siguientes límites y condiciones:

1. Cuando los aportantes son contribuyentes del IRPF, hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y de 24.250 euros anuales para el conjunto de todos los aportantes.

2. Cuando los aportantes son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, siempre que las aportaciones hayan sido gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, con el límite de 10.000 euros anuales. Este límite es independiente de los indicados en el número 1° anterior.

3. En el caso de aportaciones no dinerarias, se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

   En estos casos, la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, sin que, a efectos de ulteriores transmisiones, resulten de aplicación, en su caso, los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

El importe de las aportaciones que, por exceder de los límites y condiciones anteriormente comentados, no tenga la consideración de rendimientos del trabajo estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Finalmente, las cantidades que, en los términos anteriormente comentados, tengan la consideración de rendimientos del trabajo no están sujetas a retención o ingreso a cuenta.

Integración de los rendimientos del trabajo en la base imponible de la persona con discapacidad

La integración de los rendimientos del trabajo en la base imponible del IRPF del contribuyente con discapacidad, titular del patrimonio protegido, se efectuará sólo por el importe en que estos rendimientos excedan de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), importe éste que en el ejercicio 2021 asciende a 23.725,80 euros (7.908,60 euros x 3).

> Véase al respecto la exención prevista en el artículo 7.w de la Ley del IRPF para los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a los sistemas de previsión social que se comenta en el Capítulo 2.

Disposición de las aportaciones por el titular del patrimonio protegido

Normativa: Art. 54.5 Ley IRPF

La disposición en el período impositivo en el que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad determinará las siguientes obligaciones fiscales para su titular:

1. **Si el aportante fue un contribuyente del IRPF**, el titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la regla de integración comentada en el punto anterior.

   A tal efecto, deberá presentar la correspondiente autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

2. **Si el aportante fue un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades**, deben distinguirse dos casos:

   - En el caso de que el titular del patrimonio protegido sea el trabajador de la sociedad que realiza la aportación, será éste (el trabajador) como titular del patrimonio protegido el que deberá integrar en su base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.w) de la Ley del IRPF y presentar la correspondiente autoliquidación complementaria en los términos antes indicados.

     A estos efectos dicho trabajador titular del patrimonio protegido deberá comunicar al empleador que efectuó las aportaciones las disposiciones que se haya realizado en el período impositivo.

   - En el caso en que la aportación se hubiera realizado al patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la obligación descrita en el caso anterior deberá ser cumplida por el trabajador de la sociedad aportante, correspondiéndole a éste comunicar a su empleador las disposiciones que se hayan realizado en el período impositivo.

En la disposición de bienes o derechos homogéneos se entenderá que fueron dispuestos los

aportados en primer lugar. La regularización comentada no se producirá en caso de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores de la sociedad.

> ***Atención:*** *en cuanto a la repercusión fiscal que la disposición anticipada de las aportaciones realizadas por el titular del patrimonio protegido tiene para los* ***aportantes*** *véase el Capítulo 13.*

Rendimientos estimados del trabajo y operaciones vinculadas

Rendimientos estimados de trabajo

Normativa: Arts. 6.5 y 40 Ley IRPF

Las prestaciones de servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario.

En defecto de prueba en contrario, la valoración de dichos rendimientos se efectuará por el valor normal en el mercado de los mismos, entendiéndose por valor normal en el mercado la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario. No obstante, la valoración de determinadas retribuciones estimadas satisfechas en especie se efectuará aplicando las reglas especiales de valoración que en el próximo epígrafe (Rendimientos del trabajo en especie) se comentan.

Rendimientos del trabajo en operaciones vinculadas

Normativa: Art. 41 Ley IRPF

En los supuestos en que la prestación del trabajo personal se realice a una sociedad con la que se den relaciones de vinculación, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), las operaciones entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Conforme al artículo 18 de la LIS las relaciones de vinculación se dan en las operaciones realizadas entre:

- Una entidad y sus socios o partícipes,
- Una entidad y sus consejeros o administradores de derecho y de hecho,
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores,
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades

pertenezcan a un grupo.

Cuando la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación del socio deberá ser igual o superior al 25 por 100.

En el supuesto de retribuciones por el ejercicio de sus funciones de consejeros o administradores de entidades, no se siguen las reglas de las relaciones de vinculación, porque así lo establece expresamente el artículo 18.2 de la LIS, y por tanto dichas retribuciones quedan excluidas del ámbito de las operaciones vinculadas que se regula en el artículo 41 de la Ley IRPF.

La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado. A tal efecto, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

Rendimientos del trabajo en especie

Concepto

Normativa: Art. 42.1 Ley IRPF

Constituyen rendimientos del trabajo en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien los conceda, siempre que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria.

Los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado. Es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador. En estos casos, se tratará de una aplicación de los rendimientos del trabajo dinerarios.

No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que éstos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estemos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo y, en tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultaría de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en el artículo 42 de la Ley del IRPF.

Importante: *cuando el pagador del rendimiento del trabajo entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, el rendimiento tendrá la consideración de dinerario, por lo que no le resultan aplicables las reglas especiales de las retribuciones en especie que se comentan en este epígrafe.*

Supuestos que no constituyen rendimientos del trabajo en especie

Normativa: Art. 42.2 Ley IRPF

No se consideran rendimientos del trabajo en especie:

- **Gastos de estudio para la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado**

  Normativa: Art. 44 Reglamento IRPF

  Se incluyen dentro de este concepto los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente o indirectamente por ellos, aunque su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas, siempre que, además, se den los siguientes requisitos:

  - Tengan por finalidad la actualización, capacitación o reciclaje de su personal.
  - Los estudios vengan exigidos por el desarrollo de las actividades del personal o las características de los puestos de trabajo.

    En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia que se exceptúan de gravamen se regirán por las reglas generales que se comentan en el epígrafe siguiente (dietas y asignaciones para gastos de viaje).

  Desde 1 de enero de 2017, se entiende que los estudios han sido dispuestos y financiados **indirectamente** por el empleador cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador, siempre que el empleador autorice tal participación.

- **Gastos por primas o cuotas de seguros de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador**

  Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro, que cubra única y exclusivamente el riesgo de accidente laboral o de responsabilidad civil sobrevenido a los empleados en el ejercicio de sus ocupaciones laborales, no tienen la consideración de retribuciones en especie.

  Precisiones:

  Constituye retribución en especie, toda póliza de seguros que contrate la empresa en favor de sus empleados que cubra riesgos o contingencias al margen de la actividad laboral y, que ampare, por otro lado, no solo al propio trabajador sino también, en su caso, al cónyuge e hijos.

  Se requiere que el seguro cubra única y exclusivamente el riesgo de accidente laboral o de responsabilidad civil

sobrevenido a sus trabajadores en el ejercicio de sus actividades laborales. La cobertura del contrato debe alcanzar al trabajador, entendiendo dicho término o expresión –"trabajador"- como persona que presta servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física y jurídica, denominado empleador o empresario".

Asimismo, a efectos de la cobertura de seguros que se suscriba para cubrir las contingencias de incapacidad o muerte derivadas de accidentes de trabajo, se hace preciso señalar que la enfermedad profesional se considera un accidente de trabajo o una variedad del mismo, y en tanto no se haga una expresa exclusión en la relación jurídica convencional el concepto accidente de trabajo incluye la enfermedad profesional, siendo la única variación que la enfermedad profesional se asienta sobre una presunción legal surgida de un doble listado de actividades y enfermedades (Sentencias del TS de 25-11-92; 19-7-91; 25-9-91).

- **Préstamos concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992**

Normativa: Disposición adicional segunda Ley IRPF

No tienen la consideración de retribuciones en especie, los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992, siempre que el principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario con anterioridad a dicha fecha.

Rendimientos de trabajo en especie exentos

Normativa: Art. 42.3 Ley IRPF

Están exentos del IRPF los siguientes rendimientos de trabajo en especie:

a) Entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, cantinas o economatos de carácter social

Normativa: Arts. 42.3.a) Ley IRPF y 45 Reglamento

Están exentas del IRPF las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, incluidas las fórmulas indirectas de prestación de dicho servicio admitidas por la legislación laboral (como, por ejemplo, la entrega de vales comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago), siempre que se cumplan los requisitos que a continuación se detallan.

Requisitos generales:

1. Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.
2. Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días en que el empleado o trabajador devengue cantidades exceptuadas de gravamen en concepto de dietas por manutención, con motivo de desplazamientos a municipio distinto del lugar de trabajo habitual.

Requisitos adicionales para las fórmulas indirectas (vales comida o documentos similares, tarjetas u otros medios electrónicos de pago)

Además de los requisitos anteriores, los vales comida o documentos similares, tarjetas o

cualquier otro medio electrónico de pago deben cumplir los siguientes:

1. Que su cuantía no supere la cantidad de 11 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

2. Que estén numerados, expedidos de forma nominativa y que en ellos figure, la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.

3. Que sean intransmisibles y que la cuantía no consumida en un día no pueda acumularse a otro día.

4. Que no pueda obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

5. Que sólo puedan utilizarse en establecimientos de hostelería, con independencia de que el servicio se preste en el propio local del establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.

6. Que la empresa que los entregue, lleve y conserve relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de:

   - En el caso de vales comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal.

   - En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y la cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos.

b) Utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado

Tienen esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la **contratación directa o indirectamente de este servicio con terceros** debidamente autorizados.

> Téngase en cuenta que, con efectos desde 1 de enero de 2018, se incrementa la deducción por maternidad del artículo 81 de la Ley del IRPF hasta en 1.000 euros adicionales, cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados. Sin embargo, de las cantidades satisfechas por este concepto quedan excluidas las que tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del artículo 42.3 de la Ley del IRPF.

c) Gastos por seguros de enfermedad

Normativa: Art. 46 Reglamento IRPF

Están exentos los rendimientos de trabajo en especie correspondientes a las primas o cuotas satisfechas por la empresa a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1. Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo además alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2. Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de **500 euros anuales** por cada una de las personas señaladas o de **1.500 euros** para cada una de ellas cuando sean personas con discapacidad.

El exceso sobre las citadas cuantías constituirá retribución en especie del trabajo.

d) Prestación de determinados servicios de educación a los hijos de los empleados de centros educativos autorizados

Está exenta la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal del mercado.

> Téngase en cuenta que, con efectos desde 1 de enero de 2018, se incrementa la deducción por maternidad del artículo 81 de la Ley del IRPF hasta en 1.000 euros adicionales, cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados. Sin embargo, de las cantidades satisfechas por este concepto quedan excluidas las que tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del artículo 42.3 de la Ley del IRPF.

e) Cantidades satisfechas por la empresa para el transporte colectivo de sus empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo

Normativa: Art. 46 bis Reglamento IRPF

Están exentas las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros para favorecer el desplazamiento de los empleados **entre su lugar de residencia y el centro de trabajo**, con el límite de **1.500 euros anuales** para cada trabajador.

> La entrega por la empresa a los empleados del "abono transportes" (título de transportes, personal e intransferible, que permite realizar un número ilimitado de viajes dentro de su ámbito de validez espacial -zonas de transporte- y temporal -anual o mensual- en los servicios de transporte público colectivo concertados por el correspondiente Consorcio de Transportes), siempre que el ámbito de validez espacial del mismo tenga en consideración las ubicaciones correspondientes a la residencia y al centro de trabajo del empleado y con el límite de los 1.500 euros anuales que establece el artículo 46 bis del Reglamento del IRPF, estará amparado por esta exención. Por el contrario, cuando la empresa entregue al trabajador importes en metálico para que este adquiera (o le reembolse el gasto efectuado por la compra) los títulos de transporte, se considera como una retribución dineraria, plenamente sujeta al impuesto y a su sistema de retenciones.

Fórmulas indirectas

También tendrán la consideración de **fórmulas indirectas** de pago de cantidades a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, la entrega a los trabajadores de **tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago que cumpla los siguientes requisitos** (Art. 46 bis Reglamento IRPF):

1. Que puedan utilizarse exclusivamente como contraprestación para la adquisición de títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de viajeros.

2. La cantidad mensual que se puede abonar con las mismas no podrá exceder de 136,36 euros mensuales por trabajador, con el límite de 1.500 euros anuales.

3. Que estén numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos figure la empresa emisora.

4. Que sean intransmisibles.

5. Que no pueda obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

6. La empresa que entregue las tarjetas o el medio electrónico de pago, deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus trabajadores, con expresión del número de documento y de la cuantía anual puesta a disposición del trabajador.

En el supuesto de entregas de tarjetas o medios de pago electrónicos que no cumplan los requisitos anteriormente señalados, existirá retribución en especie por la totalidad de las cuantías puestas a disposición del trabajador. No obstante, en caso de incumplimiento del límite señalado en el número 2° anterior, únicamente existirá retribución en especie por el exceso.

f) Entrega a los trabajadores de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras de grupo de sociedades

Normativa: Art. 43 Reglamento IRPF

- Está exenta del IRPF la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones **de la propia empresa o de otras de grupo de sociedades**, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

- En el caso de que la empresa en la que presta sus servicios el trabajador **forme parte de un grupo de sociedades** en el que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, **los beneficiarios pueden ser los trabajadores de las sociedades que formen parte del mismo grupo con las siguientes condiciones**:

    1. Cuando se entreguen acciones o participaciones de una sociedad del grupo, los beneficiarios pueden ser los trabajadores de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo.

    2. Cuando se entreguen acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, los beneficiarios pueden ser los trabajadores de cualquier sociedad del grupo.

- En ambos casos, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad en la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o Administración pública titular de las acciones.

- Para que la entrega de las mencionadas acciones o participaciones esté exenta en especie deberán cumplirse, además, **los siguientes requisitos**:

- Que la oferta se realice en las **mismas condiciones** para todos los trabajadores de la empresa y **contribuya a la participación de estos en la empresa**. En el caso de grupos o subgrupo de sociedades, el citado requisito deberá cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones.

  No obstante, no se entenderá incumplido este requisito cuando para recibir las acciones o participaciones se exija a los trabajadores una antigüedad mínima, que deberá ser la misma para todos ellos, o que sean contribuyentes por el IRPF.

- Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, **no tengan una participación**, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por 100.

- Que los títulos se mantengan, al menos, **durante tres años**.

  El incumplimiento de este plazo dará lugar a la obligación a cargo del trabajador de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que media entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

***Atención**: el valor de adquisición de las acciones entregadas al trabajador que fueron rendimiento de trabajo en especie exento, a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial obtenida en su posterior venta, será el mismo que si dicha entrega hubiera tributado como rendimiento del trabajo en especie, siendo en ambos casos el valor normal de mercado de dichas acciones en el momento de su entrega que, en el caso de acciones de una sociedad cotizada, es su valor de cotización.*

Cómputo de los rendimientos del trabajo en especie

Regla general de valoración e ingreso a cuenta

Regla general de valoración

Normativa: Art. 43.1 Ley IRPF

Con carácter general, las retribuciones en especie deben valorarse por su valor normal en el mercado. No obstante, en la valoración de determinadas retribuciones del trabajo en especie deben aplicarse las normas especiales de valoración que más adelante se comentan.

Ingreso a cuenta

Normativa: Arts. 43.2 Ley IRPF y 102 Reglamento

Al importe de la valoración de la retribución en especie del trabajo se le adicionará el ingreso a cuenta que corresponda realizar al pagador de dichas retribuciones, con independencia de que dicho ingreso a cuenta haya sido efectivamente realizado. La cuantía del ingreso a cuenta será la que resulte de aplicar el porcentaje de retención que corresponda sobre la valoración de la retribución en especie.

No obstante lo anterior, no procederá adicionar el ingreso a cuenta en los siguientes supuestos:

a. Cuando no exista obligación de efectuar ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo, como es el caso de las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, de planes de previsión social empresarial y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible.

b. Cuando el ingreso el ingreso a cuenta haya sido repercutido al trabajador.

En definitiva, en las retribuciones en especie el rendimiento íntegro del trabajo se obtiene mediante la suma de la valoración de la retribución en especie más el importe del ingreso a cuenta no repercutido al trabajador. Así pues:

Rendimiento íntegro = Valoración + Ingreso a cuenta no repercutido

Reglas especiales de valoración

Normativa: Art. 43.1.1º Ley IRPF

1. Utilización de vivienda

La regla de valoración de la retribución en especie derivada de la utilización de vivienda, viene determinada en función de que la vivienda sea o no propiedad del pagador:

a. Si la vivienda utilizada es propiedad de pagador

Deben distinguirse los siguientes casos:

- En general, la valoración se efectuará por el importe que resulte de aplicar el porcentaje del **10 por 100** sobre el valor catastral de la vivienda
- En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje aplicable sobre el valor catastral será del **5 por 100**.
- En el caso de que a la fecha de devengo del IRPF los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del **5 por 100** y se aplicará sobre el **50 por** 100 del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Límite: La valoración resultante de la retribución en especie correspondiente a la utilización de vivienda que sea propiedad del pagador, **no podrá exceder del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo**.

b. Si la vivienda utilizada no es propiedad del pagador

En este caso la retribución en especie viene determinada por el **coste para el pagador** de la vivienda, incluidos los tributos que graven la operación, sin que esta valoración pueda ser inferior a la que hubiera correspondido de haberse aplicado la regla anterior prevista para las viviendas propiedad del pagador (el 10 ó el 5 por 100 sobre el valor catastral de la vivienda con el límite del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo).

Utilización de vivienda por el empleado

Situación de la vivienda	Reglas de valoración			
	Casuística	**Base de cálculo**	**Porcentaje a aplicar**	**Límite**
Si es propiedad de la empresa	**Valor catastral no revisado** en el período impositivo o en los 10 períodos impositivos anteriores	Valor catastral	10%	La valoración fiscal no podrá exceder del 10% de las restantes contraprestaciones del trabajo
	Valor catastral revisado en el período impositivo o en los 10 períodos impositivos anteriores	Valor catastral	5%	
	Carece de valor catastral o no se ha notificado	50% del mayor valor entre: • Valor de adquisición • Valor comprobado por la Administración	5%	
Si es arrendada por la empresa	El mayor de: • Coste para el pagador + tributos inherentes • Valor resultante de aplicar las reglas para viviendas en propiedad (véase regla anterior)			

Nota al cuadro:

En cualquier caso, habrá de sumarse a la valoración fiscal que corresponda el ingreso a cuenta no repercutido con objeto de determinar el rendimiento íntegro del trabajo.

Ejemplo 1: vivienda propiedad del pagador

En el ejercicio 2021, don A.P.G., soltero, ha percibido como sueldo íntegro 45.000 euros, residiendo en una vivienda nueva, propiedad de la empresa, cuyo valor catastral, que fue objeto de revisión en 2013, asciende a 80.000 euros.

¿Cómo debe valorarse esta retribución, si los ingresos a cuenta efectuados por la empresa en

el ejercicio 2021 por dicha retribución en especie, que no han sido repercutidos al trabajador, han ascendido a 928 euros?

Solución:

Sueldo íntegro = 45.000,00

Retribución en especie: (Resultado de sumar a la valoración fiscal de la retribución en especie por utilización de vivienda los ingresos a cuenta efectuados por la empresa): 4.928,00

- Valoración fiscal por utilización vivienda (5% x 80.000) = 4.000,00
- Límite máximo de valoración fiscal (10% x 45.000) = 4.500,00
- Valoración fiscal que prevalece = 4.000,00
- Ingresos a cuenta = 928,00

  Nota: Dado que los ingresos a cuenta no han sido repercutidos al trabajador, deben sumarse a la valoración fiscal con objeto de determinar el rendimiento íntegro del trabajo**.**

- Importe íntegro (4.000+ 928) = 4.928,00

Total Ingresos Íntegros del trabajo: 45.000 + 4.928,00 = 49.928,00

Ejemplo 2: vivienda que no es propiedad del pagador

Don R.J. percibe un sueldo íntegro anual de 33.000 euros. Además, percibe una retribución en especie correspondiente a la utilización de una vivienda arrendada por su empresa en la que trabaja y por la que satisface un alquiler que asciende a 600 euros mensuales.

La vivienda arrendada tiene un valor catastral de 120.000 euros, que fue objeto de revisión en 2013.

¿Cómo debe valorarse esta retribución, si los ingresos a cuenta efectuados por la empresa en el ejercicio 2021 por dicha retribución en especie, que no han sido repercutidos al trabajador, han ascendido a 1.385 euros?

Solución:

Sueldo íntegro = 33.000,00

Retribución en especie: (Resultado de sumar a la valoración fiscal de la retribución en especie por utilización de vivienda los ingresos a cuenta efectuados por la empresa) = 8.585,00

- Coste para el pagador (600 x 12) = 7.200,00
- Valoración fiscal en caso de vivienda propiedad de la empresa (5% x 120.000), con un límite máximo de valoración fiscal (10% x 33.000 = 3.300) = 3.300,00
- Valoración fiscal que prevalece = 7.200,00

  Nota: Prevalece el coste para el pagador al ser dicha valoración superior a la que hubiera correspondido de haber aplicado la regla de valoración por la utilización de viviendas propiedad del pagador.

- Ingresos a cuenta = 1.385,00

  Nota: Dado que los ingresos a cuenta no han sido repercutidos al trabajador, deben sumarse a la valoración fiscal

con objeto de determinar el rendimiento íntegro del trabajo.

- Importe íntegro (7.200+1.385) = 8.585,00

Total Ingresos Íntegros del trabajo: 33.000+8.585 = 41.585,00

2. Entrega o utilización de vehículos automóviles

• En el supuesto de entrega del vehículo

En este caso la retribución se valorará en el coste de adquisición del vehículo para el empleador, incluidos los gastos y tributos que graven la operación, como son: El IVA, el Impuesto sobre matriculación, derechos arancelarios, etc. En consecuencia, deberá incluirse la totalidad del IVA satisfecho, con independencia de que resulte o no deducible para el pagador.

• En el supuesto de utilización del vehículo

En el supuesto de utilización, hay que distinguir:

a. *Vehículo que sea propiedad del pagador*: el valor será el **20 por 100** anual del coste de adquisición del vehículo para el empleador, incluidos los gastos y tributos que graven la operación.

b. *Vehículo que no sea propiedad del pagador*: el valor será el **20 por 100** anual sobre el valor de mercado, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición, que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

c. *Vehículo perteneciente a empresas que tengan como actividad habitual la cesión de uso de vehículos automóviles:* la valoración no podrá ser inferior al **precio ofertado al público** del servicio de que se trate.

Reducciones aplicables en la valoración de vehículos automóviles eficientes energéticamente

Normativa: Art. 48 bis Reglamento IRPF

En los supuestos a, b y c anteriores de cesión de uso de vehículo la valoración resultante se podrá reducir **hasta en un 30 por 100** cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se indican a continuación:

Cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente por cumplir los límites de emisiones Euro 6 previstos en el anexo I del Reglamento (CE) nº 715/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2007, sobre la homologación de tipo de los vehículos de motor por lo que se refiere a las emisiones procedentes de turismos y vehículos comerciales ligeros (Euro 5 y Euro 6) y sobre el acceso a la información relativa a la reparación y el mantenimiento de los vehículos, la valoración de las rentas en especie por la utilización **se podrá reducir en los siguientes porcentajes**:

- Reducción del 15 por 100 del importe que resulte, cuando el vehículo cumpla las siguientes condiciones:

  1. Sus emisiones oficiales de CO^2 no sean superiores a 120 g/km y
  2. El valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros.

- Reducción del 20 por 100 del importe que resulte, cuando el vehículo cumpla las siguientes condiciones:

  1. Sus emisiones oficiales de CO^2 no sean superiores a 120 g/km.
  2. Se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y Gas Natural) y
  3. El valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 35.000 euros.

- Reducción del 30 por 100 del importe que resulte, cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:

  1. Vehículo eléctrico de batería (BEV).
  2. Vehículo eléctrico de autonomía extendida (E-REV).
  3. Vehículo híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.

• En el caso de utilización mixta del vehículo (fines de la empresa y fines particulares del empleado)

Cuando se trate de utilización mixta del vehículo, para fines de la empresa y para fines particulares del empleado, sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie en la medida en que éste tenga la facultad de disponer del vehículo para fines particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines. En definitiva, en estos supuestos, el parámetro determinante de la valoración de la retribución en especie debe ser la disponibilidad del vehículo para fines particulares.

Covid-19: *la cesión del uso del vehículo por la empresa al trabajador durante el estado de alarma por la crisis sanitaria del coronavirus constituye para éste un rendimiento de trabajo en especie, pues, en primer lugar, el estado de alarma no implica la inmovilización del vehículo sino la limitación de los desplazamientos a los permitidos en dicho estado y, en segundo lugar, la imputación al contribuyente de la retribución en especie derivada de la obtención del derecho de uso del vehículo lo es en la medida en que este tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines.*

• En el supuesto de utilización y posterior entrega

En este caso la valoración de esta última (la entrega) se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior. A estos efectos, la valoración del uso deberá estimarse en el 20 por 100 anual, con independencia de que la disponibilidad del automóvil para fines particulares haya sido total o parcial.

Vehiculos automóviles

Supuestos		Reglas de valoración
Entrega en propiedad al empleado		Coste de adquisición + gastos y tributos inherentes
Utilización por el empleado	**Vehículo propiedad de la empresa**	20% anual x (coste de adquisición+ gastos y tributos inherentes)
	Vehículo NO propiedad de la empresa	20% anual x valor de mercado (vehículo nuevo)
Utilización y posterior entrega al empleado	**Durante el período de utilización**	Regla para caso de utilización: • Vehículo propiedad de la empresa: 20% anual x (coste de adquisición+ gastos y tributos inherentes) • Vehículo NO propiedad de la empresa: 20% anual x valor de mercado (vehículo nuevo)
	Entrega posterior	Valor de mercado (momento de entrega) – valoración utilización (*)

(*) La valoración de utilización debe estimarse en un 20 por 100 anual con independencia de la disponibilidad para usos particulares. (volver)

Aclaraciones:

- En cualquier caso, habrá de sumarse a la valoración fiscal que corresponda el ingreso a cuenta no repercutido con objeto de determinar el rendimiento íntegro del trabajo.
- Con carácter general, sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie **en la medida en que tenga la facultad de disponer del vehículo para fines particulares**, exista o no una utilización efectiva para tales fines.

Ejemplo 1: utilización mixta del vehículo

Don A.P.L. tiene cedido por su empresa un automóvil que utiliza para fines laborales y para usos particulares. Teniendo en cuenta la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador en su empresa, el porcentaje de utilización del vehículo para fines laborales de la empresa se estima en un 30 por 100. El coste de adquisición para la empresa de dicho vehículo ascendió a un importe de 30.000 euros. El automóvil es un vehículo híbrido (no eléctrico) que cumple los límites de emisiones Euro 5 y Euro 6 previstos en el Reglamento (CE) nº 715/2007.

Determinar el importe de la retribución en especie correspondiente a la utilización del automóvil en el ejercicio 2021 si los ingresos a cuenta efectuados por la empresa en dicho ejercicio por

esta retribución en especie, que no han sido repercutidos al trabajador, han ascendido a 1.300 euros.

Solución:

Utilización del automóvil para fines laborales (30 por 100): No constituye retribución en especie.

Disponibilidad del automóvil para fines particulares: Constituye retribución en especie, con independencia de que exista o no utilización efectiva del mismo para fines particulares (100 por 100) – (30 por 100) = 70 por 100.

Valor de la retribución en especie:

- Valoración total anual antes de reducción: (20% s/30.000) = 6.000,00
- Reducción por vehículos automóviles eficientes energéticamente (20% s/6.000) = 1.200,00
- Valoración total anual (6.000 – 1.200) = 4.800,00

Disponibilidad para fines particulares: (4.800 x 70%) = 3.360,00

Ingreso a cuenta no repercutido = 1.300,00

Total retribución en especie (3.360 + 1.300**) = 4.660,00**

Ejemplo 2: utilización y posterior entrega

Don A.A.P. tiene a su disposición para uso particular desde el 1 de enero de 2018 un vehículo propiedad de la empresa, que lo adquirió en dicha fecha por un importe de 23.000 euros. El 1 de enero de 2021, la empresa entrega gratuitamente el vehículo al trabajador.

Determinar el importe de la retribución en especie derivada de la entrega del vehículo automóvil en el ejercicio 2021, suponiendo que el ingreso a cuenta efectuado por la empresa en relación con dicha retribución en especie, que no ha sido repercutido al trabajador, asciende a 4.300 euros.

Solución:

- Valoración de la entrega del vehículo: (23.000 – 13.800) (1) = 9.200
- Ingreso a cuenta no repercutido = 4.300

Total retribución en especie: (9.200 + 4.300) = **13.500**

Nota al ejemplo: La valoración de la entrega el 01-01-2021 debe realizarse descontando la valoración de la utilización correspondiente a los ejercicios 2018, 2019 y 2020. Dicha valoración se estima en un 20 por 100 anual del valor de adquisición del automóvil (23.000 x 60%) = 13.800 euros.

3. Otras reglas especiales

a. Préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, concertados con posterioridad al 1 de enero de 1992

La valoración se realizará por la diferencia entre el importe de los intereses efectivamente pa-

gados y el que resultaría de aplicar el interés legal del dinero vigente para cada ejercicio. Para el año 2021, el interés legal del dinero ha sido fijado en el 3 por 100.

Sin embargo, no tienen la consideración de retribuciones en especie los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad al 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha. Véase al respecto la disposición adicional segunda de la Ley del IRPF.

b. Otras retribuciones en especie que se valoran por el coste para el empleador, incluidos los tributos que graven la operación

- Las prestaciones en concepto de **manutención, hospedaje, viajes y similares**.
- Las primas o cuotas satisfechas en virtud de **contrato de seguro u otro similar.**
- Las cantidades destinadas a satisfacer **gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo** por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive.

c. Contribuciones satisfechas por promotores de planes de pensiones, contribuciones satisfechas por empresas promotoras reguladas en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2016, cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a compromisos por pensiones y cantidades satisfechas por empresarios a seguros de dependencia

La valoración coincidirá con el importe de las contribuciones o cantidades satisfechas que hayan sido imputadas al perceptor.

> **Precisión**: téngase en cuenta que, con efectos desde el 13 de enero de 2019, la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2016, derogó la Directiva 2003/41/CE a que se refiere el artículo 43.1.1ª.e) de la Ley del IRPF.

d. Derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales

Normativa: Arts. 47 Reglamento IRPF.

Cuando los derechos consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad se valorarán, como mínimo, en el 35 por 100 del valor equivalente del capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos. Sin embargo, las posteriores retribuciones por la tenencia de esos derechos constituirán rendimientos del capital mobiliario.

> El valor conjunto de estos derechos especiales no podrá exceder del 10 por 100 de los beneficios netos obtenidos según balance, una vez deducida la cuota destinada a reserva legal y por un período máximo de 10 años, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 27 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

e. Regla cautelar de valoración: precio ofertado al público

Normativa: Art. 43.1.1º f) Ley IRPF y 48 Reglamento IRPF

Cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 60 del texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre (BOE del 30), deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Tienen esta consideración los siguientes:

a. Los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa.

b. Los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.

c. Cualquier otro distinto de los anteriores, siempre que no excedan del 15 por 100 ni de 1.000 euros anuales.

Véase al respecto la disposición adicional segunda del Reglamento del IRPF en la que se regulan los acuerdos previos de valoración de retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del ingreso a cuenta del IRPF.

En el caso de cesión del uso de **vehículos considerados eficientes energéticamente**, la valoración resultante se podrá **reducir hasta en un 30 por 100**, en los términos y condiciones que se han comentado en este Capítulo.

Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje

Normativa: Arts. 17.1 d) Ley IRPF y 9 Reglamento

Atención: *con relación a los gastos de locomoción, manutención y estancia exceptuados de gravamen ha de tenerse en cuenta que* ***no es al empleado*** *al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia,* ***sino al empleador****. Por tanto, es este último el obligado a acreditar, en su caso, ante la Administración que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de su actividad laboral (Sentencias del Tribunal Supremo núms. 429/2020, de 18 de mayo -ROJ: STS 954/2020- y 1080/2021, de 22 de julio -ROJ:STS 3185/2021-).*

Gastos de locomoción exceptuados de gravamen

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de incluirse entre los rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades que, en las condiciones e importes que más adelante se señalan, perciba el empleado o trabajador con la finalidad de compensar los gastos de locomoción ocasionados por el desplazamiento fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, con independencia de que este último esté situado en el mismo o en distinto municipio que el centro de trabajo habitual.

Por el contrario, están plenamente sujetas al impuesto, y habrán de ser incluidas en la declaración como rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades percibidas por el desplazamiento del empleado o trabajador desde su domicilio al lugar de trabajo, aun cuando ambos estén situados en distintos municipios.

No obstante lo anterior, están exentas las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte de viajeros para el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador, incluidas las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 46 bis del Reglamento del IRPF. Véase esta exención en el apartado "Rendimientos de trabajo en especie exentos" de este capítulo

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los ingresos procedentes del trabajo personal, las cantidades destinadas por la empresa para este fin en las siguientes condiciones e importes:

- Si el empleado o trabajador utiliza medios de transporte público, **el importe del gasto que se justifique** mediante factura o documento equivalente.
- En otro caso, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, la cantidad que resulte de computar **0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento** que se justifiquen.

> ***Importante:*** *el exceso percibido, en su caso, sobre las cantidades indicadas está plenamente sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.*

Gastos de manutención y estancia exceptuadas de gravamen

a) Concepto

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades percibidas por el empleado o trabajador en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje destinadas a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses en un mismo municipio, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no

impliquen alteración del destino en un mismo municipio.

b) Reglas generales

Funcionarios y empleados con destino en España

Se consideran como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería exclusivamente las cantidades que se recogen en el cuadro: *Asignaciones para gastos de manutención y estancia exceptuadas de gravamen*.

> ***Importante**: a efectos de la aplicación de la exención, el pagador deberá acreditar el día y el lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. El exceso sobre las cantidades indicadas está sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.*

Asignaciones para gastos de manutención y estancia exceptuadas de gravamen

1. Pernoctando en municipio distinto del lugar de trabajo y de residencia del perceptor	España	Extranjero
Gastos de estancia, con carácter general	El importe de los gastos que se justifiquen	
Gastos de estancia (conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera sin justificación de gastos)	15,00 euros/día	25,00 euros/día
Gastos de manutención	53,34 euros/día	91,35 euros/día

2. Sin pernoctar en municipio distinto del lugar de trabajo y de residencia del perceptor	España	Extranjero
Manutención, con carácter general	26,67 euros/día	48,08 euros/día
Manutención (personal de vuelo)	36,06 euros/día (*)	66,11 euros/día (*)

Nota a los cuadros:

(*) Si en un mismo día se produjeran desplazamientos en territorio español y al extranjero, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.(Volver)

Ejemplo:

Durante tres días del mes de abril de 2021, don L.G.R. fue enviado por su empresa desde el municipio en el que reside y trabaja a otro, distante 500 Km, para realizar determinadas gestiones comerciales, acreditando el pagador tales circunstancias. En concepto de dietas y

gastos de locomoción percibió 760 euros, habiendo pernoctado dos días del viaje.

Como justificantes de los gastos, conserva el billete de ida y vuelta de avión cuya cuantía asciende a 210 euros y la factura del hotel que asciende a 195 euros.

¿Qué cantidad de la percibida en concepto de dietas y gastos de desplazamiento deberá declarar don L.G.R. en concepto de ingresos íntegros a efectos del IRPF?

Solución

Importe percibido = 760,00

Gastos exceptuados de gravamen:

- Locomoción: justificados (billete de avión) = 210,00
- Estancia: justificados (factura del hotel) = 195,00
- Manutención [(53,34 x 2) + 26,67] = 133,35
- Total = 538,35

Ingresos íntegros fiscalmente computables: (760,00 - 538,35) = 221,65

Funcionarios y empleados con destino en el extranjero

Régimen de excesos

En los términos establecidos en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, tiene la consideración de dieta exceptuada de gravamen el exceso que perciban sobre las retribuciones totales que obtendrían, en el supuesto de hallarse destinados en España, las siguientes personas con destino en el extranjero, siempre que sean contribuyentes por el IRPF.

- Funcionarios públicos españoles.
- Personal al servicio de la Administración del Estado.
- Funcionarios y personal al servicio de otras Administraciones Públicas.
- Empleados de empresas con destino en el extranjero.

***Importante**: en estos supuestos no se exige el requisito de que el desplazamiento y permanencia del perceptor sea por un período continuado inferior a nueve meses. Asimismo, la aplicación de este régimen de dietas exceptuadas de gravamen es incompatible con la exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero [art.7.p) Ley IRPF].*

Cálculo del importe exento

- Tratándose de funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero, el importe exento será el «exceso» que perciban sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la

percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 25.1 y 2 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

- En el supuesto de personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero, el importe exento será el «exceso» que perciban sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.

- En el caso de empleados de empresas, con destino en el extranjero, el importe exento será el «exceso» que perciban sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

Incompatibilidad

El contribuyente **podrá optar por la aplicación de este régimen de excesos en sustitución de la exención** para los rendimientos percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero que se comenta en el Capítulo 2.

Centros de trabajo móviles o itinerantes

El régimen general de dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen también resulta aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

> Se considera empresa móvil o itinerante aquélla que, por las características propias de la actividad que realiza, requiere un desplazamiento necesario de sus trabajadores a los lugares donde sus servicios son requeridos. La definición de centro de trabajo móvil o itinerante está asociada con el desplazamiento de los trabajadores a los distintos lugares en los que la empresa debe prestar sus servicios, de tal forma que en este tipo de contratos de trabajo es consustancial la aceptación, por parte del trabajador, de la indeterminación del Centro donde han de prestarse los servicios. En definitiva, el trabajador realizando su actividad en el mismo centro de trabajo, se desplaza con él. Tienen esta consideración, por ejemplo, los circos y determinadas empresas de montajes e instalaciones eléctricas y telefónicas.

c) Reglas especiales

Relaciones laborales especiales de carácter dependiente

En estos supuestos, es preciso distinguir entre:

• Los gastos de estancia, que siguen la regla general expuesta anteriormente (sólo deducibles del rendimiento íntegro en la medida en que sean resarcidos de forma específica por su empresa), y

• Los gastos de locomoción y manutención, a los que se aplica una regla especial conforme a la cual, cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de este tipo de relaciones laborales podrán minorar sus ingresos íntegros, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

a. **Por gastos de locomoción**.

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso: La cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b. **Por gastos de manutención**.

Desplazamientos en territorio español: 26,67 euros diarios.

Desplazamientos al extranjero: 48,08 euros diarios.

Ejemplo:

Don D.M.M. es contratado por una empresa de Zaragoza como representante de comercio, estableciéndose una relación laboral especial de carácter dependiente conforme al Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto. Los gastos de locomoción, estancia y manutención corren por su cuenta, no siéndole resarcidos de forma específica por la empresa. La zona asignada para su trabajo está situada al norte de la provincia de Teruel, efectuando los desplazamientos en su propio vehículo.

A lo largo de 2021 ha percibido por sus servicios un total de 27.400 euros, habiendo efectuado desplazamientos durante 110 días en los que ha recorrido un total de 20.000 kilómetros. Los gastos debidamente justificados originados en dichos desplazamientos son los siguientes:

- Gastos de aparcamiento = 96
- Gastos de estancia en hoteles = 1.500
- Gastos de manutención en restaurantes = 3.300

Determinar el importe de los ingresos íntegros fiscalmente computables por don D.M.M. en su declaración del IRPF del ejercicio 2021.

Solución:

Remuneraciones brutas = 27.400

Ingresos no computables:

Gastos de locomoción (20.000 Kms x 0,19 euros) = 3.800
Gastos de aparcamiento = 96
Gastos de manutención (26,67 euros x 110 días) = 2.933,70
Gastos de estancia: (*) --

Total = 6.829,70

Ingresos íntegros fiscalmente computables (27.400,00 – 6.829,70) = 20.570,30

Nota el ejemplo:

(*) Al no serle resarcidos específicamente por la empresa los gastos de estancia, no resulta deducible cantidad alguna por este concepto**.** **(Volver)**

Traslado de puesto de trabajo a municipio distinto

Tienen la consideración de asignaciones para gastos de viaje exoneradas de gravamen las cantidades recibidas con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que, además:

- Dicho traslado exija el cambio de residencia.
- Las cantidades recibidas correspondan exclusivamente a:

  a. Gastos de locomoción y manutención del empleado o trabajador y sus familiares durante el traslado.

  b. Gastos de traslado del mobiliario y enseres.

Ejemplo:

En el mes de marzo de 2021, don P.L.L. fue trasladado de puesto de trabajo por su empresa de Madrid a Barcelona, recibiendo por dicho traslado una compensación por importe de 3.000 euros. Como justificantes de los gastos del traslado conserva:

- Factura de la empresa de mudanzas por un importe de 1.293 euros.
- Km recorridos: 600 (su esposa y él viajaron con su propio automóvil, sin pernoctar).

Solución:

Importe recibido: 3.000,00

Importe exonerado de gravamen.

- Gastos de locomoción: (600 Km x 0,19) = 114,00
- Gastos de manutención sin pernoctar (26,67 x 2) = 53,34
- Factura de mudanza: 1.293,00
- Total: 1.460,34

Ingresos íntegros fiscalmente computables (3.000,00 – 1.460,34) = 1.539,66 **(*)**

Nota al ejemplo:

(*) Sobre dicha cantidad procederá aplicar una reducción del 30 por 100, al considerarse este rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Véase en este mismo Capítulo la reducción especial aplicable sobre determinados rendimientos íntegros del trabajo.**(Volver)**

Candidatos a jurado, jurados y miembros de mesas electorales

Están exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas en concepto de desplazamientos, alojamiento y manutención por los candidatos a jurados y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, según lo previsto en el Real Decreto 385/1996, de 1 de marzo, por el que se establece el régimen retributivo e indemnizatorio del desempeño de las funciones del jurado (BOE del 14). Las cuantías fijadas en el mismo han sido actualizadas por la Resolución del Ministerio de la Presidencia de 21 de julio de 2006 (BOE del 26).

También están exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas por los miembros de las Mesas Electorales, de acuerdo con lo establecido en la Orden INT/282/2019, de 7 de marzo, de regulación de la dieta de los miembros de las mesas electorales (BOE del 14).

Rendimiento neto del trabajo a integrar en la base imponible

Esquema general

Fase 1ª:

(+) Importe íntegro devengado (retribuciones dinerarias).

(+) Valoración fiscal más ingreso a cuenta no repercutido (retribuciones en especie).

(+) Contribuciones empresariales a sistemas de previsión social (importes imputados).

(+) Aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad.

(-) Reducciones aplicables sobre los siguientes rendimientos:

- Generados en un plazo superior a dos años.
- Obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
- Prestaciones percibidas de regímenes públicos de previsión social.
- Prestaciones percibidas de sistemas privados de previsión social (régimen transitorio).

(=) Rendimiento íntegro del trabajo.

Fase 2ª:

(-) Gastos deducibles:

- Cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades obligatorias de funcionarios.
- Detracciones por derechos pasivos.
- Cotizaciones a colegios de huérfanos o instituciones similares.
- Cuotas satisfechas a sindicatos.
- Cuotas satisfechas a Colegios profesionales, si la colegiación es obligatoria.
- Gastos de defensa jurídica en litigios con el empleador.

(=) Rendimiento neto previo del trabajo.

Otros gastos:

a. Cuantía fija aplicable con carácter general: 2.000 euros.
b. Incremento por movilidad geográfica.
c. Incremento para trabajadores activos con discapacidad.

(=) Rendimiento neto del trabajo.

Fase 3ª:

(-) Reducción por obtención de rendimientos de trabajo (sólo para contribuyentes con rendimientos netos de trabajo inferiores a 16.825 euros y rentas distintas a las de trabajo que no superen 6.500 euros).

(=) Rendimiento neto reducido del trabajo.

Fase 1ª: Determinación del rendimiento íntegro del trabajo

Los rendimientos dinerarios del trabajo deben computarse por el importe íntegro o bruto devengado, es decir, sin descontar las cantidades que hayan sido deducidas por el pagador en concepto de gastos deducibles ni las retenciones a cuenta del IRPF practicadas sobre dichos rendimientos.

Los rendimientos del trabajo en especie deben computarse por la cantidad que resulte de sumar al valor de la retribución recibida, determinado conforme a las reglas indicadas en el epígrafe correspondiente de este mismo Capítulo, el ingreso a cuenta que hubiera correspondido realizar al pagador de la misma, siempre que su importe no haya sido repercutido al trabajador.

Como regla general, los rendimientos íntegros se computan en su totalidad de acuerdo con lo que acabamos de indicar, excepto que sea de aplicación alguna de las reducciones que comentamos a continuación:

Reducciones aplicables sobre determinados rendimientos íntegros

Las reducciones aplicables sobre los rendimientos íntegros que a continuación se relacionan tienen por objeto paliar los efectos negativos que la progresividad de las escalas del IRPF puede originar en aquellos rendimientos cuyo período de generación no se corresponde con el de su obtención, siempre que, además, esta última no se produzca de forma periódica o recurrente. En concreto, estas reducciones son las siguientes:

A) Reducción por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular

Normativa: Art. 18.2 Ley IRPF

> ***Atención:*** *estas reducciones no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.*

1. Rendimientos con período de generación superior a dos años, distintos de los derivados de sistemas de previsión social: reducción del 30 por 100

En general

Se aplicará una reducción del **30 por 100** del importe de los rendimientos íntegros cuando se den todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- Que los rendimientos tengan un período de generación **superior a dos años.**

  El período de generación del rendimiento debe entenderse como el tiempo transcurrido desde el inicio de la existencia del derecho a percibir el rendimiento hasta que éste se materializa, produciéndose el devengo del rendimiento. El período de generación así entendido debe ser

superior a dos años, computados de fecha a fecha.

- Que los rendimientos se imputen en **un único** periodo impositivo.
- Que en el plazo de los **cinco períodos impositivos anteriores** a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente no hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción.

En particular: rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial

Cuando se trate de indemnizaciones derivadas de la extinción de una relación laboral, común o especial, se tendrán en cuenta para aplicar la reducción del **30 por 100**, las siguientes particularidades:

- Se considerará como período de generación **el número de años de servicio** del trabajador.
- Estos rendimientos pueden cobrarse también de **forma fraccionada.**

  Ahora bien, en el caso de que se cobren de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

  A estos efectos, deberán tenerse en cuenta, como períodos impositivos de fraccionamiento, todos aquellos en los que se perciba la indemnización, incluidos los ejercicios en los que la indemnización esté exenta.

  El contribuyente **puede aplicar la reducción,** aunque en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

Régimen transitorio:

Normativa: Disposición transitoria vigésima quinta Ley IRPF

- **Para rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 y NO procedan de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil.**

  1. Ha de tratarse de **rendimientos distintos de los procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de la Ley** (administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos).

  2. Ha de tratarse de **rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015**.

  3. Ha de tratarse de rendimientos con derecho a la aplicación de la **reducción del artículo**

18.2 de la Ley del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.

Cuando se cumplan estas condiciones el contribuyente **podrá aplicar la reducción actual del 30 por 100**, a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

No obstante, cuando se trate de **rendimientos derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015** que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

- **Para rendimientos que se perciban de forma fraccionada y deriven de la extinción con anterioridad a 1 de agosto de 2014 de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración, y demás miembros de otros órganos representativos.**

  Tratándose de rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración y demás miembros de otros órganos representativos con período de generación superior a dos años, se podrá aplicar la **reducción del 30 por 100** cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos, **siempre que la fecha de la extinción de la relación sea anterior a 1 de agosto de 2014**.

- **Para rendimientos que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores concedidas antes a 1 de enero de 2015.**

  En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores **que hubieran sido concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015 y se ejerciten transcurridos más de dos años** desde su concesión, si, además, no se concedieron anualmente, se podrá aplicar esta reducción del **30 por 100**, aun cuando en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se ejerciten, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción.

2. Rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo: reducción del 30 por 100

Normativa: Art. 12.1 Reglamento

Se podrá aplicar una reducción del **30 por 100** a los rendimientos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, siempre que se imputen en un único período impositivo.

A estos efectos el artículo 12.1 del Reglamento del IRPF considera rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo exclusivamente los siguientes:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del **traslado a otro centro de trabajo**, que excedan de los importes previstos en el artículo 9 del Reglamento del IRPF.

> Respecto a las cantidades exoneradas de gravamen véase este supuesto en el apartado Reglas especiales, de los "Gastos de manutención y estancia" de este Capítulo, las cantidades exoneradas de gravamen.

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de **lesiones no invalidantes**.

c) Las prestaciones satisfechas por **lesiones no invalidantes o incapacidad permanente,** en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las **prestaciones por fallecimiento; y los gastos por sepelio** o entierro que excedan del límite declarado exento de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.Véase en el Capítulo 2, la exención relativa a las prestaciones percibidas por entierro o sepelio.

e) Las cantidades satisfechas en **compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo**.

f) Las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la **resolución, de mutuo acuerdo, de la relación laboral**.

g) Los **premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención** en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

3. Límite general: importe máximo del rendimiento al que se aplica la reducción

Límite anual conjunto

La cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe de **300.000 euros anuales**.

Este límite opera sobre la suma de los rendimientos íntegros que tengan un período de generación superior a dos años, así como de aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

> En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

4. Límites específicos

4.1. Para rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial o de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración y demás miembros de otros órganos representativos

Sin perjuicio del límite general anual conjunto de 300.000 euros, en los casos de extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración, y demás miembros de otros órganos representativos, o de ambas, producidas a partir de 1 de enero de 2013 en las que el importe de los rendimientos del trabajo derivados de la extinción supere los 700.000 euros se establecen para la aplicación de la reducción del 30 por 100 los siguientes límites **adicionales** específicos.

Cuantía de los rendimientos de trabajo irregulares	Límite sobre el que aplicar la reducción del 30 por 100
Hasta 700.000 euros	Límite general anual conjunto = 300.000 euros
Entre 700.000,01 y 1.000.000 euros	300.000 - (RT - 700.000) (*)
Más de 1.000.000 euros	0 euros

Nota al cuadro:

(*) **RT** = suma aritmética de tales rendimientos del trabajo procedentes de una misma empresa, o de otras empresas del grupo con independencia del número de períodos impositivos a los que se imputen. (Volver)

Para la aplicación de estos límites la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, **con independencia del número de períodos impositivos a los que se imputen**.

***Recuerde**: estos límites adicionales específicos no son aplicables a los rendimientos del trabajo que deriven de la extinción de relaciones laborales o mercantiles, producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013 (disposición transitoria vigésima quinta de la Ley del IRPF).*

Téngase en cuenta también que tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, a efectos de aplicar los límites específicos adicionales, la cuantía del rendimiento a computar será el exceso sobre el límite exento.

Ejemplo:

Don R.T.L fue despedido el 3 de enero de 2021. Como consecuencia de lo anterior ha percibido de la empresa una indemnización de 550.000 euros de los que 200.000 euros corresponden a la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el

despido improcedente. Calcular la reducción aplicable.

Solución:

Importe recibido: 550.000

Importe exonerado de gravamen: 180.000

El menor de:

a. Importe establecido como obligatorio por el Estatuto de los Trabajadores: 200.000
b. Importe máximo indemnización exenta: 180.000

Ingresos íntegros fiscalmente computables (550.000 – 180.000) = 370.000

> **Nota:** los excesos indemnizatorios sobre el límite exento (esto es, los 370.000 euros) están sometidos a tributación como rendimientos del trabajo.

Reducción aplicable (30% s/ 300.000) = 90.000

> **Nota:** al ser la cuantía de los rendimientos sujetos inferior a 700.000 euros, la reducción se aplica con el límite general anual conjunto de 300.000 euros.

Rendimiento a incluir en la base imponible (370.000 – 90.000) = 280.000

4.2. Para rendimientos que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores concedidas antes de 1 de enero de 2015

En este caso (rendimientos del trabajo derivados de todas las opciones de compra concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015), sin perjuicio de la aplicación del límite anual conjunto (300.000 euros), será de aplicación el límite previsto en el artículo 18.2.b) 1º de Ley del IRPF **en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014**.

Dicho límite consistía en que la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicaba la reducción no podía superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF, que será de 22.100 euros, por el número de años de generación del rendimiento.

> Respecto al salario medio anual del conjunto de declarantes del Impuesto, véase la disposición transitoria decimosexta del Reglamento del IRPF.

Este límite se duplicaba cuando dichos rendimientos cumplían los siguientes requisitos:

a. Las acciones o participaciones adquiridas se mantuvieran, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra.

b. La oferta de opciones de compra se realizase en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

> En los planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones, el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones o participaciones adquiridas, al menos, durante tres años, motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo

que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento (disposición transitoria decimoséptima del Reglamento del IRPF).

B) Prestaciones en forma de capital derivadas de regímenes públicos de previsión social

Normativa: Art. 18.3 Ley IRPF y 12.3 Reglamento

Los contribuyentes podrán aplicar una **reducción del 30 por 100** sobre las siguientes prestaciones, siempre que se perciban en forma de **capital,** consistan en una percepción de **pago único** y hayan transcurrido **más de dos años desde la primera aportación**. El plazo de dos años no resulta exigible en el caso de prestaciones por invalidez:

a. Las **pensiones y haberes pasivos** percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas **no exentas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares**.

   Precisión: no obstante, cuando se perciban pensiones o prestaciones asimiladas de períodos anteriores, o complementos o recargos de las mismas de tales períodos, porque una sentencia judicial así lo haya reconocido, a las cantidades percibidas de períodos anteriores, cuando los períodos concernidos superen los dos años, no les resulta de aplicación la reducción del artículo 18.3 de la Ley 35/2006, pero sí la del artículo 18.2 de la Ley del IRPF. Véase la Resolución del Tribunal Económico-administrativo (TEAC) de 1 de junio de 2020, Reclamación número 00/03228/2019, recaída en recurso de alzada para la unificación de criterio.

b. Las prestaciones percibidas por los **beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares**.

En el caso de prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, la reducción referida sólo resultará aplicable al cobro efectuado en forma de capital.

C) Régimen transitorio de reducciones aplicable sobre prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de sistemas privados de previsión social

***Importante**: a partir de 1 de enero de 2007 a las prestaciones en forma de capital derivadas de los sistemas privados de previsión social no les resulta aplicable el régimen general de reducciones, salvo las que procedan del régimen transitorio que a continuación se comenta, con los límites temporales que en el mismo se indican.*

C 1. Prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones de las empresas

Normativa: disposición transitoria undécima Ley IRPF

Los beneficiarios de prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de contingencias

acaecidas con posterioridad a 1 de enero de 2013, de seguros contratados antes del 20 de enero de 2006, pueden aplicar el régimen financiero y fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006, pero sólo a la parte de la prestación correspondiente a aportaciones realizadas hasta dicha fecha (31 de diciembre de 2006), así como por las primas ordinarias previstas en la póliza original del contrato satisfechas con posterioridad a dicha fecha.

> Lo anterior también deberá entenderse aplicable a las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2013 que corresponden a seguros colectivos contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, cuando, la renovación automática anual de la póliza de seguro comporte una novación meramente modificativa que no extinga la relación de seguro ni la reinicie con ocasión de cada renovación, prórroga o alteración. Criterio fijado por el Tribunal Supremo en la Sentencia número 545/2020, de 25 de mayo (ROJ: STS 1665/2020)

Este régimen es el siguiente:

a. Aportaciones empresariales no imputadas a los trabajadores.

La reducción aplicable sobre el importe de la prestación percibida es del **40 por 100** en los siguientes supuestos:

- Cuando correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban.
- Cuando se trate de prestaciones por invalidez, sea cual sea el período de tiempo transcurrido desde la primera aportación.

b. Aportaciones empresariales imputadas a los trabajadores

Los porcentajes de reducción que se indican a continuación deben aplicarse sobre el importe resultante de minorar la prestación percibida en la cuantía de las contribuciones empresariales imputadas al trabajador, así como en el importe de las aportaciones, en su caso, efectuadas por el propio trabajador.

Reducción 75 por 100	Reducción 40 por 100
Rendimientos correspondientes a primas con más de cinco años de antelación	Rendimientos correspondientes a primas con más de dos años de antelación
Prestaciones por invalidez permanente absoluta o gran invalidez	Restantes prestaciones por invalidez

No obstante, **podrá aplicarse una reducción única del 75 por 100 sobre la totalidad del rendimiento** si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que se trate de contratos de seguro concertados a partir del 31 de diciembre de 1994.
- Que hayan transcurrido más de ocho años desde el pago de la primera prima.
- Que el período medio de permanencia de las primas haya sido superior a cuatro años. Dicho período medio es el resultado de calcular el sumatorio de las primas multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las primas satisfechas. Es decir:

∑ (Primas x nº años de permanencia) / ∑ (primas satisfechas)

En el supuesto de que hubieran existido **primas periódicas o extraordinarias**, a efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente: en el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la prestación y en el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción. Es decir:

Prima x nº años transcurridos desde su pago hasta el cobro / ∑ (cada prima x nº años transcurridos desde su pago hasta el cobro)

Finalmente indicar que este régimen fiscal también resulta aplicable a los contratos de seguro colectivo que instrumentan la exteriorización de compromisos por pensiones pactadas en convenios colectivos de ámbito supraempresarial bajo la denominación "premios de jubilación" u otras, que consistan en una prestación pagadera por una sola vez en el momento del cese por jubilación, suscritos antes de 31 de diciembre de 2006.

***Importante**: a partir de 1 de enero de 2015 la aplicación de las reducciones del régimen transitorio se limita a las prestaciones en forma de capital que se perciban en los plazos que se indican en el apartado "Límites temporales para la aplicación de las reducciones del régimen transitorio".*

C 2. Prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de otros sistemas privados de previsión social (planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados)

Normativa: disposición transitoria duodécima Ley IRPF

***Importante:** a partir de 1 de enero de 2015 la aplicación de las reducciones del régimen transitorio se limita a las prestaciones en forma de capital que se perciban en los plazos que se indican en el apartado "Límites temporales para la aplicación de las reducciones del régimen transitorio".*

Los beneficiarios de prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 1 de enero de 2013, pueden aplicar el régimen de reducciones vigente a 31 de diciembre de 2006 pero sólo a la parte de la prestación correspondiente a las aportaciones realizadas hasta dicha fecha (31 de diciembre de 2006).

Este régimen consiste en la posibilidad de aplicar las siguientes reducciones:

a. El 40 por 100 de reducción en los siguientes supuestos:

- Cuando hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.
- Cuando correspondan a prestaciones por invalidez, sea cual sea el período de tiempo transcurrido desde la primera aportación.

b. El 50 por 100 de reducción para las prestaciones percibidas en forma de capital por personas con discapacidad de los sistemas de previsión social constituidos a su favor, siempre que hubieran transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

Precisiones

- La reducción aplicable a las prestaciones en forma de capital derivadas de planes de pensiones o de planes de previsión asegurados **se refiere al conjunto de los planes de pensiones y planes de previsión asegurados suscritos por una misma persona y respecto de la misma contingencia**.

  De este modo, con independencia del número de planes de pensiones de que sea titular un contribuyente, la posible aplicación de las reducciones del 40 o el 50 por 100 antes indicadas solo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en forma de capital en un mismo período impositivo y por la parte que corresponda a las aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006. El resto de cantidades percibidas en otros ejercicios, aun cuando se perciban en forma de capital, tributará en su totalidad sin aplicación de la reducción.

  No obstante, en el supuesto de percibir en forma de capital **prestaciones derivadas de un plan de pensiones y de una mutualidad de previsión social por la misma contingencia,** la aplicación de la reducción se referirá a la prestación del plan de pensiones y a la de la mutualidad de previsión social de forma independiente.

- Tratándose de **prestaciones por jubilación o invalidez percibidas de mutualidades de previsión social**, el porcentaje de reducción se aplica por la parte de la cantidad íntegra percibida correspondiente a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006 (para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 1 de enero de 2013), salvo en aquellos supuestos en que el rendimiento íntegro del trabajo viene determinado por diferencia entre el importe recibido y las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del IRPF .

- Si las **prestaciones de los planes de pensiones se perciben en forma mixta (renta y capital),** el beneficiario podrá identificar o decidir libremente qué parte de la prestación percibida en forma de capital corresponde a aportaciones realizadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2006, con inclusión de su rentabilidad, y cuál corresponde a aportaciones realizadas con posterioridad a esta fecha.

C 3. Límites temporales para la aplicación de las reducciones del régimen transitorio

Normativa: disposición transitoria undécima.3 y disposición transitoria duodécima.4 Ley IRPF

Novedad: *a partir del 1 de enero de 2021 el régimen transitorio no será de aplicación a las prestaciones que se perciban como consecuencia de contingencias acaecidas en los ejercicios 2012 y anteriores.*

A partir de 1 de enero de 2015 la posibilidad de aplicar las reducciones de los regímenes transitorios comentadas en los apartados 1 y 2 anteriores (tanto de las derivadas contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones como de las derivadas de

planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados), se condiciona a que las prestaciones se perciban en forma de capital en un determinado plazo cuya finalización depende del ejercicio en que acaece la contingencia. Así:

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2015**

  El régimen transitorio será de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas en los ejercicios 2013 y 2014**

  El régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia correspondiente.

> ***Importante:*** *si la prestación en forma de capital se percibe una vez finalizados estos plazos, el contribuyente no podrá aplicar reducción alguna por este concepto.*

Cuadros resumen: Reducciones aplicables sobre determinados rendimientos íntegros

Reducción por rendimientos de trabajo con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular

<table>
<tr><th>Rendimientos con período de generación superior a dos años, distintos de los derivados de sistemas de previsión social: Reducción del 30%</th><th>Rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo: Reducción del 30%</th></tr>
<tr><td>En general
Que los rendimientos tengan un período de generación superior a 2 años.
Que los rendimientos se imputen en un único periodo impositivo.
Que en el plazo de los 5 períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles el contribuyente no hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción.</td><td rowspan="3">Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo, que excedan de los importes previstos en el artículo 9 del Reglamento del IRPF.
Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.
Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.
Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite declarado exento, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.
Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.
Las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución, de mutuo acuerdo, de la relación laboral.
Los premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto.</td></tr>
<tr><td>Para rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial:
Se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador.
Estos rendimientos pueden cobrarse también de forma fraccionada.

En este caso sólo será aplicable la reducción del 30% cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.
El contribuyente puede aplicar la reducción, aunque en el plazo de los 5 períodos impositivos anteriores hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.</td></tr>
<tr><td>Régimen transitorio
Para rendimientos percibidos de forma fraccionada antes de 1 de enero de 2015 que no procedan de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil.</td></tr>
</table>

Rendimientos con período de generación superior a dos años, distintos de los derivados de sistemas de previsión social: Reducción del 30%	Rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo: Reducción del 30%
• Para rendimientos percibidos de forma fraccionada derivados de la extinción anterior a 1 de agosto de 2014 de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración, y demás miembros de otros órganos representativos. • Para rendimientos que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores concedidas antes a 1 de enero de 2015.	

Límites cuantitativos

A) Límite anual conjunto:

300.000 euros anuales.

Este límite opera sobre la suma de los rendimientos íntegros que tengan un período de generación superior a dos años, así como de aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

B) Límites específicos adicionales para determinados rendimientos con período de generación superior a dos años, distintos de los derivados de sistemas de previsión social, sin perjuicio del límite general que se señala en la letra A):

- Para rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial o de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración y demás miembros de otros órganos representativos:

  El límite sobre el que aplicar la reducción en función de la cuantía de los rendimientos de trabajo irregulares obtenidos será:

  - Hasta 700.000 euros se aplica el límite anual conjunto de 300.000 euros.
  - Entre 700.000,01 y 1.000.000 euros: 300.000 - (Rendimientos de Trabajo - 700.000).
  - Más de 1.000.000 euros: 0 euros.

- Para rendimientos que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores concedidas antes de 1 de enero de 2015:

  La cuantía del rendimiento no podrá superar 300.000 euros, o, si es inferior, el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF (22.100 euros), por el número de años de generación del rendimiento, pudiendo duplicarse dicho límite en los casos reflejados en el apartado correspondiente de los límites.

Régimen transitorio: reducciones aplicable sobre prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de sistemas privados de previsión social

<table>
<tr><th></th><th colspan="2">Prestaciones</th><th>Reducciones</th><th>Límites temporales</th></tr>
<tr><td rowspan="3">De contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones de las empresas</td><td rowspan="3">Prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 1 de enero de 2013 de seguros contratados antes de 20 de enero de 2006.

Este régimen fiscal de reducciones se aplica a las prestaciones percibidas en forma de capital en un mismo período impositivo y solo será aplicable a la parte de la prestación correspondiente a las primas satisfechas hasta 31 de diciembre de 2006, así como las primas ordinarias previstas en la póliza original satisfechas con posterioridad a esta fecha.</td><td>Aportaciones empresariales no imputadas a los trabajadores

La reducción se aplica sobre la prestación percibida.</td><td>Reducción 40 por 100 en los siguientes supuestos:

Prestaciones por invalidez.</td><td rowspan="3">• Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2015.

El régimen transitorio será de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.

• Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas en los ejercicios 2013 y 2014.

El régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia correspondiente.

Si la prestación en forma de capital se percibe una vez finalizados estos plazos, el contribuyente no podrá aplicar reducción alguna por este concepto</td></tr>
<tr><td>Aportaciones empresariales imputadas a los trabajadores

La reducción se aplica sobre:

(+) Prestación percibida

(–) Contribuciones empresariales imputadas al trabajador

(–) Aportaciones, en su caso, efectuadas por el propio trabajador</td><td>Reducción 75 por 100 en los siguientes supuestos:

• Rendimientos correspondientes a primas con más de cinco años de antelación.
• Prestaciones invalidez permanente absoluta o gran invalidez.</td></tr>
<tr><td>Reducción 40 por 100 en los siguientes supuestos:

• Rendimientos correspondientes a primas con más de dos años de antelación.
• Restantes prestaciones por invalidez.</td></tr>
</table>

	Prestaciones	Reducciones	Límites temporales
De planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados	**Prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 1 de enero de 2013.** La reducción solo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en forma de capital en un mismo período impositivo **por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006.** La reducción se refiere al conjunto de los planes de pensiones y planes de previsión asegurados suscritos por un mismo partícipe y respecto de la misma contingencia. En el supuesto de percibir en forma de capital prestaciones derivadas de un plan de pensiones y de una mutualidad de previsión social por la misma contingencia, la aplicación de la reducción se referirá a la prestación del plan de pensiones y a la de la mutualidad de previsión social de forma independiente.	**Reducción 40 por 100** cuando se den las siguientes circunstancias: • Cuando hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. • Cuando correspondan a prestaciones por invalidez, sea cual sea el período de tiempo transcurrido desde la primera aportación. **Reducción 50 por 100 para:** Prestaciones percibidas en forma de capital por personas con discapacidad de los sistemas de previsión social constituidos a su favor, siempre que hubieran transcurrido más de dos años desde la primera aportación.	• **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2015.** El régimen transitorio será de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas **en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.** • **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas en los ejercicios 2013 y 2014.** El régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas **hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia correspondiente.** *Si la prestación en forma de capital se percibe una vez finalizados estos plazos, el contribuyente no podrá aplicar reducción alguna por este concepto*

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto

Normativa: Artículo 19 Ley IRPF

Gastos deducibles del artículo 19 de la Ley del IRPF

Una vez determinado el rendimiento íntegro del trabajo, debe procederse a la deducción de los gastos que la Ley del IRPF califica como deducibles para determinar el rendimiento neto. A estos efectos tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles exclusivamente los siguientes:

a. Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

> ***Atención:*** *También tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo las cotizaciones a sistemas que, según la normativa del país de procedencia, sean análogos a la Seguridad Social o a las Mutualidades en otros Estados y se realicen con motivo del desarrollo de su trabajo por cuenta ajena en dicho país, siempre que las cotizaciones estén vinculadas directamente a los rendimientos íntegros del trabajo declarados en el IRPF.*

b. Las detracciones por derechos pasivos.

c. Cotizaciones a los colegios de huérfanos o Instituciones similares.

d. Las cuotas satisfechas a sindicatos y las cuotas satisfechas a colegios profesionales.

   Las cuotas satisfechas a colegios profesionales serán deducibles como gasto cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite de 500 euros anuales (Véase art. 10 Reglamento IRPF).

e. Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que recibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

f. Otros gastos distintos de los anteriores.

En particular, análisis de los gastos del artículo 19.2.f) de la LIRPF

Normativa: Artículo 19.2.f) de la Ley del IRPF

> ***Atención:*** *los gastos deducibles del artículo 19.2.f) de la Ley del IRPF se aplican por unidad familiar en el supuesto de tributación conjunta.*

Bajo este concepto se incluyen las siguientes cantidades deducibles como gastos:

a. Por obtención de rendimientos

2.000 euros anuales, con carácter general, para todos los contribuyentes que obtengan rendimientos de trabajo.

b. Incremento por movilidad geográfica

- La cuantía anterior **se incrementará 2.000 euros anuales adicionales** cuando se trate de contribuyentes en quienes concurran los requisitos que a continuación se enumeran:

  1. Que se trate de desempleados inscritos en la oficina de empleo.
  2. Que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual.
  3. Que el nuevo puesto de trabajo exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio.

> Téngase en cuenta que el artículo 19.2.f) de la Ley del IRPF no contiene, para la aplicación del incremento por movilidad geográfica, ningún requisito de carácter temporal, ni en cuanto a la permanencia en el puesto de trabajo que se acepta ni en cuanto a la permanencia en el municipio al que traslada su residencia con motivo de la aceptación del puesto de trabajo.
>
> En el caso del incremento del gasto deducible por movilidad geográfica, al aplicarse el mismo en el ejercicio en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, el límite debe calcularse individualmente en cada uno de los dos ejercicios y vendrá determinado por el rendimiento íntegro del trabajo que ha generado dichos gastos en cada uno de ellos, una vez aplicada, en su caso, la reducción del 30% sobre rendimientos íntegros generados en más de dos años o que sean notoriamente irregulares correspondiente a ese rendimiento y minorado su importe, en cada período impositivo, tanto por el resto de gastos deducibles vinculados exclusivamente a tal rendimiento, como por la parte proporcional de los restantes gastos deducibles que corresponda a la duración del contrato de trabajo aceptado. De no obtenerse rendimiento del trabajo alguno en el segundo ejercicio del trabajo que motivó el cambio de residencia, la cantidad a computar del gasto deducible en dicho ejercicio será cero.

- El importe de 2.000 euros anuales adicionales **se aplicará en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente**.

  Si en tributación conjunta hay más de un contribuyente con derecho a aplicar el gasto deducible por ese concepto, el importe total que podrá ser objeto de deducción será de 2.000 euros, con el límite de los rendimientos netos del trabajo derivados de los puestos de trabajo aceptados por todos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de ese gasto.

c. Incremento para trabajadores activos con discapacidad

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, la cuantía general se incrementará en las cantidades que se señalan en el cuadro siguiente:

> La condición de persona con discapacidad y su acreditación se comenta en el Capítulo 14.

Grado de discapacidad	Cuantía (euros)
Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100	3.500
Igual o superior al 65 por 100 o que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, aunque no alcancen el 65 por 100 de discapacidad	7.750

Para la aplicación de estos gastos deducibles en concepto de trabajador activo discapacitado se requiere que concurran simultáneamente, durante cualquier día del período impositivo, las siguientes circunstancias:

1. Ser trabajador en activo.

Por la expresión "trabajador en activo" recogida en el artículo 19.2.f) de la Ley del IRPF debe entenderse la de aquél que percibe rendimientos de trabajo como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos, por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario.

> No puede entenderse como trabajador activo a un contribuyente en situación legal de desempleo, que desarrolle una actividad económica, que esté prejubilado, etc.
>
> El Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 1381/2020, de 22 de octubre, ha establecido como doctrina que la normativa tributaria y la laboral permiten equiparar a las personas que perciben una prestación por incapacidad laboral transitoria con los trabajadores activos, a los efectos de la minoración de los rendimientos del trabajo en el IRPF (ROJ STS 3518/2020).

2. Tener el grado de discapacidad exigido, que deberá acreditarse conforme a lo previsto en el artículo 72 del Reglamento del IRPF.

A estos efectos en el IRPF tienen la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

En cuanto a la acreditación del grado de minusvalía deberá efectuarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. No obstante, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

En el supuesto de tributación conjunta de unidades familiares en las que existan varios trabajadores activos que tengan la consideración de persona con discapacidad, el importe total del gasto deducible por ese concepto será la **cuantía que corresponda al contribuyente con mayor grado de discapacidad**, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo correspondientes a los períodos en que los contribuyentes, con derecho a aplicar este concepto de gasto, sean trabajadores en activo y con discapacidad.

d. Límite de los gastos deducibles en concepto de otros gastos distintos

Los gastos deducibles en concepto de otros gastos distintos tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo que ha generado dichos gastos, una vez aplicadas en su caso las reducciones del artículo 18 de la Ley del IRPF correspondientes a ese rendimiento, y minorado en el resto de gastos deducibles establecidos en el artículo 19 de la Ley del IRPF que corresponden, exclusiva o proporcionalmente, a esos rendimientos.

A efectos de la aplicación de este límite, cuando el contribuyente obtenga en el mismo período impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible en el concepto de movilidad geográfica y en el de trabajador activo con discapacidad, y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar.

> En consecuencia, el límite de los gastos incrementados regulados en los párrafos segundo y tercero de la letra f) del artículo 19.2) de la Ley de IRPF es el rendimiento íntegro vinculado a ellos, una vez aplicadas en su caso las reducciones del artículo 18 de la Ley del IRPF, menos los gastos deducibles vinculados exclusivamente al rendimiento obtenido y la parte proporcional de los restantes que corresponda a la duración del contrato de trabajo aceptado o del número de días en los que concurran las circunstancias de trabajador en activo y con discapacidad.
>
> En el caso de que, en tributación individual o conjunta, coincidan el incremento de gasto deducible por movilidad geográfica y por trabajador activo con discapacidad, los rendimientos que limitan la cuantía a deducir por ambos conceptos es la resultante de la suma de los rendimientos que generan el derecho a deducir por uno o ambos conceptos.

Ejemplo:

Don J.F.T con una discapacidad reconocida del 34 por 100 durante 2021 estuvo trabajando el mes de enero en una empresa obteniendo unos rendimientos netos de 1.000 euros. Posteriormente, estuvo desempleado hasta el mes diciembre en el que aceptó un puesto de trabajo que le exigió cambiar su residencia a otro municipio y por el que obtuvo unos rendimientos netos de 800 euros. Durante el tiempo que estuvo desempleado estuvo inscrito en la oficina de empleo y cobró 6.000 euros.

Determinar los gastos deducibles en concepto de incremento por movilidad geográfica y por trabajador activo con discapacidad.

Solución

Importe total de los gastos deducibles por ambos conceptos (2.000 + 3.500) = 5.500

Por movilidad geográfica: 2.000

Por trabajador activo con discapacidad: 3.500

Límite de los gastos incrementados (1.000 + 800) (1) = 1.800

Importe a deducir (2) = 1.800

Notas al ejemplo:

(1) Los rendimientos netos totales correspondientes a movilidad geográfica y trabajador activo con discapacidad: 1.000 euros del mes de enero y 800 euros por el puesto de trabajo que le ha exigido trasladar su residencia habitual. (Volver)

(2) El contribuyente podrá deducir 1.800 euros optando bien por deducir 1.800 euros por trabajador activo con discapacidad y no deducir nada por movilidad geográfica, o bien por deducir 800 euros por movilidad geográfica y 1.000 euros por trabajador activo con discapacidad. (Volver)

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto reducido

Reducción general por obtención de rendimientos del trabajo

Normativa Art. 20 Ley IRPF

Esta reducción, que se aplica a los contribuyentes que obtengan unos rendimientos netos del trabajo inferiores a **16.825 euros**, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a **6.500 euros**, minorará el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

Rendimiento neto positivo	Importe de la reducción
13.115 euros o menos	5.565 euros
Entre 13.115,1 y 16.825 euros	5.565 - [1,5 x (RNT - 13.115)] (*)

(*) RNT = rendimiento neto del trabajo que será el resultado de minorar el rendimiento íntegro con los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de la Ley del IRPF (Volver)

El concepto de rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo incluye la suma algebraica de los rendimientos netos (del capital mobiliario e inmobiliario, y de actividades económicas), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos, pero sin aplicación de las reducciones correspondientes.

En el supuesto de **tributación conjunta** de unidades familiares en las que varios de sus miembros obtengan rendimientos del trabajo, el importe de la reducción se determinará en función de la cuantía conjunta de los rendimientos netos del trabajo de todos los miembros de la unidad familiar y, en su caso, de las rentas distintas de las del trabajo, sin que proceda multiplicar el importe de la reducción resultante en función del número de miembros de la unidad familiar perceptores de rendimientos del trabajo.

> ***Importante**: como consecuencia de la aplicación de esta reducción el saldo resultante **no podrá ser negativo**.*

Individualización de los rendimientos del trabajo

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.2 de la Ley del IRPF, los rendimientos del trabajo corresponden exclusivamente a la **persona que, con su trabajo, haya generado el derecho a percibirlos**.

No obstante, las pensiones, haberes pasivos y demás prestaciones percibidas de los sistemas de previsión social corresponderán íntegramente a **la persona en cuyo favor estén reconocidos**.

Por tanto, las prestaciones derivadas de los planes de pensiones tributan en el IRPF exclusivamente en sede del beneficiario, como rendimientos del trabajo, y por el importe total percibido.

Imputación temporal de los rendimientos del trabajo

Regla general

Normativa: Art. 14.1 a) Ley IRPF

Los rendimientos del trabajo, tanto los ingresos como los gastos, se imputan al período impositivo en el que sean exigibles por su perceptor.

Reglas especiales

A. Rendimientos pendientes de resolución judicial

Normativa: Art. 14.2 a) Ley IRPF

Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

> No obstante lo anterior, si los rendimientos del trabajo no se perciben en el ejercicio en que haya adquirido firmeza la resolución judicial, no procederá incluirlos en la declaración correspondiente a dicho ejercicio, sino que, por aplicación de las normas relativas a los "atrasos" que se comentan a continuación, deberán declararse los mismos mediante la autoliquidación complementaria correspondiente al ejercicio en el que la resolución judicial adquirió firmeza. Dicha declaración debe realizarse en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los rendimientos y el final del plazo inmediato siguiente de presentación de declaraciones por el IRPF.

En todo caso, por aplicación de esta regla especial de imputación temporal, si se incluyen en la declaración de un ejercicio rendimientos que corresponden a un período de generación superior a dos años, sobre los mismos resultará aplicable el porcentaje reductor del 30 por 100.

B. Atrasos

Normativa: Art. 14.2 b) Ley IRPF

Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueran exigibles, deberán declararse cuando se perciban, pero imputándolos al período en que fueron exigibles, mediante la correspondiente autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del plazo inmediato siguiente de presentación de autoliquidaciones por el IRPF.

> Así, si los atrasos se perciben entre el 1 de enero de 2022 y el inicio del plazo de presentación de las declaraciones

del IRPF correspondiente al ejercicio 2021, la autoliquidación complementaria deberá presentarse en dicho año antes de finalizar dicho plazo de presentación (hasta el 30 de junio de 2022), salvo que se trate de atrasos del ejercicio 2021, en cuyo caso se incluirán en la propia autoliquidación de dicho ejercicio. Para los atrasos que se perciben con posterioridad al inicio del plazo de presentación de declaraciones del ejercicio 2021, la autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo existente entre la percepción de los atrasos y el final del plazo de declaración del ejercicio 2022, esto es, el 30 de junio de 2023span>

A este respecto, téngase en cuenta el artículo 67 LGT, que dispone que el plazo de prescripción en el caso a) del artículo 66 (el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación) comenzará a contarse “desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación”. Por tanto, el cómputo del plazo de prescripción no se inicia hasta la finalización del citado plazo para presentar la declaración complementaria.

***Importante**: la autoliquidación complementaria deberá ajustarse a la tributación individual o conjunta por la que se optó en la declaración originaria.*

C. Rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor

Normativa: Art. 7.3 Reglamento IRPF

En el caso de rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

***Atención**: si el contribuyente opta por imputar el anticipo a cuenta a medida que vayan devengándose los derechos de autor deberá marcar la casilla [0002] de la declaración.*

D. Rendimientos estimados del trabajo

Normativa: Art. 14.2 f) Ley IRPF

Los rendimientos estimados del trabajo deben imputarse al período impositivo en que se haya realizado la prestación del trabajo o servicio que genera dichos rendimientos.

E. Prestaciones derivadas de planes de pensiones

Los rendimientos del trabajo derivados de estas prestaciones deben imputarse al período impositivo en que se perciban, aunque éste no corresponda con aquél en el que se produjo la contingencia.

Caso práctico

Don L.M.H. con una discapacidad del 33 por 100 y contratado indefinidamente por la empresa "XXX" el 1 de enero de 1999, fue despedido el 12 de marzo de 2021. Dicho despido fue calificado judicialmente de improcedente. Los datos facilitados por la empresa en el correspondiente certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF son los siguientes:

Retribuciones ordinarias (ingresos íntegros dinerarios): 8.100,00

Indemnización por despido: 75.000,00

Retenciones IRPF: 0,00

Descuentos: Cotizaciones a la Seguridad Social: 610,00

Don L.M.H. tiene derecho a dos años de prestación de desempleo a partir del día 1 de abril de 2021; sin embargo, con objeto de integrarse en una cooperativa de trabajo asociado, decide acogerse a la modalidad de pago único para el cobro de dicha prestación, ascendiendo la cantidad percibida a 16.800 euros.

Las restantes rentas no exentas del IRPF obtenidas por el contribuyente en el año 2021 ascendieron a 5.500 euros.

Determinar el rendimiento neto reducido del trabajo, teniendo en cuenta que, para el cálculo de la indemnización por despido o cese del trabajador hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores, el salario regulador diario que ha de tomarse en consideración es de 90 euros.

Solución:

1. Tratamiento de la indemnización recibida por despido.

Al tratarse de un despido improcedente producido el 12 de marzo de 2021, para determinar la indemnización exenta, ha de tenerse en cuenta que la disposición transitoria undécima.2 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (BOE del 24).

Dicha disposición transitoria undécima.2 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores establece que la indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 se calculará a razón de 45 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, y a razón de 33 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los períodos de tiempo inferiores a un año.

El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a 720 días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el período anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará éste como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a 42 mensualidades, en ningún caso.

Determinación del importe exento conforme a la disposición transitoria undécima.2 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores:

- **Período 01-01-1999 al 11-02-2012** (13 años y 2 meses de antigüedad):

  Días trabajados en la empresa:

  45 días x 13 años = 585 días

  (45 días x 2 meses) / 12 meses = 7,5 días

  Total (585 + 7,5) = 592,5 días

- **Período 12-02-2012 al 12-03-2021**(9 años y 1 mes)

  Días trabajados en la empresa:

  33 días x 9 años= 297 días

  (33 días x 1 mes) ÷ 12 meses = 2,75 días

  Total (297 + 2,75): 299,75 días

Importe de la indemnización exento:

En la medida en que los días tomados en cuenta para el cálculo de la indemnización por los dos periodos es de 892,25 días (592,5 días + 299,75 días) y el importe de la indemnización no puede superar los 720 días de salario, la cuantía establecida como obligatoria por el Estatuto de los Trabajadores será de 64.800 euros (90 euros x 720 días).

La cuantía de la indemnización por despido improcedentes establecida como obligatoria por el Estatuto de los Trabajadores (64.800 euros) no supera el límite de 180.000 euros que fija el artículo 7.e) de la Ley del IRPF por lo que está exenta en su totalidad.

Importe de la indemnización no exento:

El exceso de la cantidad percibida sobre el importe exento (75.000 – 64.800) = 10.200 euros está sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo. No obstante, sobre dicha cantidad deberá aplicarse el porcentaje de reducción del 30 por 100 por entenderse generada en un período de tiempo superior a 2 años.

Véanse al respecto dentro de este Capítulo en Fase 1ª: Determinación del rendimiento íntegro del trabajo el apartado destinado a examinar la reducción por "Rendimientos con período de generación superior a dos años".

2. Prestación de desempleo en su modalidad de pago único.

La prestación por desempleo en la modalidad de pago único cualquiera que sea su importe está exenta del IRPF.

3. Declaración de los rendimientos obtenidos.

Rendimientos íntegros: (8.100 + 10.200) = 18.300,00

Reducción artículo 18.2 Ley del IRPF: (30% s/ 10.200) = 3.060,00

Total ingresos computables (18.300 -3.060) = 15.240,00

Gastos deducibles: (Seguridad Social) artículo 19.2.a) Ley del IRPF: 610,00

Rendimiento neto previo (15.240,00 – 610,00) **(1)** = 14.630,00

Otros Gastos deducibles artículo 19.2.f) Ley del IRPF:

- Por obtención de rendimientos de trabajo: 2.000,00
- Trabajadores activos con discapacidad **(2)**: 3.500,00

Rendimiento neto: (14.630 – 2.000 – 3.500) = 9.130,00

Reducción por obtención de rendimientos del trabajo **(3)** 5.565 - [1,5 x (14.630 - 13.115)] = 3.292,50

Rendimiento neto reducido: (9.130,00 -3.292,50) = 5.837,50

Notas al ejemplo:

(1) Los gastos deducibles en concepto de "otros gastos distintos" del artículo 19.2.f) de la Ley del IRPF tienen como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles. Por ello se debe calcular el rendimiento neto previo que fije el límite que no podrá excederse por dichos gastos. **(Volver)**

(2) En el presente caso todos los rendimientos íntegros del trabajo están vinculados a su condición de trabajador con discapacidad por lo que el límite del gasto incrementado por trabajadores activos con discapacidad será el rendimiento neto previo calculado (14.630 euros).**(Volver)**

(3) Al estar el rendimiento neto previo del trabajo comprendido entre 13.115 y 16.825 euros y no tener rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros (en concreto tiene 5.500 euros) la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicando el artículo 20 de la Ley del IRPF, sería: 5.565 - [1,5 x (RNT 14.630 - 13.115)] = 3.292,5. **(Volver)**

Capítulo 4. Rendimientos del capital inmobiliario

Rendimientos del capital inmobiliario

Introducción: rendimientos del capital

Normativa: Art. 21 Ley IRPF

Concepto

Tienen la consideración de rendimientos íntegros del capital "*la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste*".

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por la propia Ley del IRPF se califiquen como rendimientos del capital.

De acuerdo con la definición legal transcrita, los rendimientos del capital se caracterizan por las **siguientes notas**:

a. Comprenden la totalidad de las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie.

b. Han de derivar, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales ya sea un bien, un derecho de naturaleza real o personal o una facultad.

c. Los elementos patrimoniales de los que derivan los rendimientos de capital han de ser propiedad del contribuyente.

d. No pueden proceder de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, salvo que por la propia Ley del IRPF se califiquen como rendimientos del capital como sucede en el caso de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos financieros (véase el artículo 25.2 Ley IRPF).

Véase al respecto el apartado sobre "Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios" en el capítulo 5 de este Manual.

e. Los elementos patrimoniales de los que derivan no pueden estar afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

El concepto de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica se examina en el Capítulo 6 de este Manual.

Clasificación:

En función de la naturaleza del elemento patrimonial del que procedan, la Ley del IRPF clasifica los rendimientos del capital en:

a. **Rendimientos del capital inmobiliario**, que incluye los provenientes de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b. **Rendimientos del capital mobiliario**, que incluye los que provengan de los restantes bienes y derechos de los que sea titular el contribuyente y no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste.

El presente capítulo se dedica a los rendimientos del capital inmobiliario, comentándose en el siguiente los rendimientos del capital mobiliario.

Concepto de rendimientos del capital inmobiliario

Normativa: Art. 22.1 Ley IRPF

Tienen la consideración de rendimientos íntegros de capital inmobiliario los que deriven del **arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos**, cuya **titularidad** corresponda al contribuyente y **no se hallen afectos** a actividades económicas realizadas por el mismo.

Son derechos reales de uso o disfrute sobre el inmueble, entre otros, el usufructo, el derecho de uso y el de habitación, el derecho real de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, el derecho de superficie, servidumbres, censos y censo enfitéutico.

La titularidad, plena o compartida, del derecho de propiedad o de derechos reales de disfrute sobre bienes inmuebles que no estén arrendados ni cedidos a terceros, ni tampoco estén afectos a actividades económicas, no genera rendimientos del capital inmobiliario, sino que da lugar a la aplicación del régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias, con excepción de la vivienda habitual, los solares no edificados y los inmuebles de naturaleza rústica.

Véanse al respecto, dentro del Capítulo 10, el epígrafe "Régimen de Imputación de rentas inmobiliarias", y los artículos 6.2.e) y 85 de la Ley del IRPF.

Otras precisiones en relación con el concepto de rendimientos del capital inmobiliario

1. Arrendamiento de inmueble como rendimiento del capital inmobiliario

Normativa: Art. 27.2 Ley IRPF

Los rendimientos derivados del **arrendamiento de bienes inmuebles** tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, salvo que el **arrendamiento se realice como actividad económica.**

A estos efectos, se entiende que el arrendamiento de bienes inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando para la ordenación de ésta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Para que los rendimientos derivados del arrendamiento se califiquen como rendimientos de capital inmobiliario, el alquiler se tiene que limitar a la mera puesta a disposición de un inmueble durante periodos de tiempo, sin que vaya acompañado de la prestación de servicios propios de la industria hotelera como pueden ser: servicios periódicos de limpieza, de cambio de ropa, de restauración, de ocio u otros de naturaleza análoga. Si va acompañado de este tipo de servicios complementarios estamos ante una actividad empresarial y los rendimientos derivados de la misma tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF.

En consecuencia, si se prestan servicios propios de la industria hotelera por el arrendador nos encontramos ante rendimientos derivados de actividades económicas y si no se prestan tales servicios ante rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurran las circunstancias previstas en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF (esto es, que se disponga de una persona con contrato laboral y jornada completa para la ordenación de la actividad), en cuyo caso, también los rendimientos derivados del arrendamiento tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas.

2. Subarrendamiento

Normativa: Art. 25.4.c) Ley IRPF

En el supuesto de subarrendamientos, las cantidades percibidas por el **subarrendador** se consideran **rendimientos del capital mobiliario**.

Sin embargo, la participación del **propietario o usufructuario** del inmueble en el precio del subarriendo tiene la consideración de **rendimientos del capital inmobiliario**, sin que proceda aplicar sobre el rendimiento neto la reducción por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, establecida en el artículo 23.2 de la Ley del IRPF, que más adelante se comenta.

3. Arrendamiento de negocios o minas

Normativa: Art. 25.4.c) Ley IRPF

Las cantidades percibidas por arrendamientos de negocios o minas tienen la consideración fiscal de **rendimientos del capital mobiliario**.

Sin embargo, si el arrendamiento únicamente es de un **local de negocio**, los rendimientos obtenidos deben calificarse como del **capital inmobiliario** y cuantificarse aplicando las reglas que se comentan en este Capítulo.

> Debe distinguirse entre arrendamiento de un local de negocio y el arrendamiento de negocio: si el objeto del contrato de arrendamiento no son solo los bienes muebles e inmuebles, sino también una unidad económica con entidad propia susceptible de ser inmediatamente explotada, o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas, el rendimiento percibido se computará entre los procedentes del capital mobiliario; si el objeto del arrendamiento es

únicamente el local de negocio, el rendimiento se considerará procedente del capital inmobiliario.

4. Indemnización por resolución anticipada del contrato de arrendamiento

La indemnización satisfecha como consecuencia de la resolución anticipada del contrato de arrendamiento tiene para el **propietario-arrendador la consideración de mejora** y no la de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario. Para el **arrendatario que la percibe constituye una ganancia patrimonial** cuyo período de generación será el que corresponda en función de la antigüedad del contrato de arrendamiento.

Cuadro resumen: Tratamiento de la indemnización por resolución anticipada del contrato

Rescisión anticipada de contrato	Arrendador	Arrendatario
Voluntad del arrendador	Indemnización satisfecha: Mejora	Indemnización percibida: Ganancia patrimonial
Voluntad del arrendatario	Indemnización percibida: Rendimiento de capital inmobiliario	Indemnización satisfecha: Pérdida patrimonial

5. Inmueble con uso o destino simultáneo en el mismo período (arrendado y a disposición de sus titulares)

Cuando un inmueble sea objeto en el mismo período impositivo de utilizaciones sucesivas o simultáneas diferentes, es decir, arrendado durante parte del año y a disposición de su titular el resto, la renta derivada del arrendamiento constituye rendimiento del capital inmobiliario y la correspondiente al período no arrendado o a la parte no arrendada tiene la consideración de renta imputada por la titularidad del inmueble , siempre que éste no se convierta en la vivienda habitual del contribuyente.

La imputación de rentas por los inmuebles que hayan estado durante el ejercicio, total o parcialmente, a disposición de sus propietarios o usufructuarios se comenta en el Capítulo 10.

El importe de los rendimientos y de la renta imputada se determinará en proporción al número de días que se hayan encontrado arrendados o sin arrendar, respectivamente, los inmuebles dentro del ejercicio.

Las rentas procedentes de bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero que están destinados a serlo (inmuebles en expectativa de alquiler), tributan como rentas imputadas y no cabe deducir gastos correspondientes a ese periodo, en la medida en que durante él no se obtienen rendimientos de capital inmobiliario. Criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en su Sentencia número 270/2021, de 25 de febrero (ROJ: STS 910/2021).

6. El arrendamiento de elementos comunes de un edificio

El arrendamiento de elementos comunes de un edificio como, por ejemplo, parte de la fachada o de la cubierta, por la comunidad de propietarios da lugar a rendimientos del capital inmobiliario que se atribuirán a los copropietarios según su participación en la comunidad.

El régimen de atribución de rentas obtenidas por determinadas entidades, incluidas las comunidades de propietarios,

se comenta en el Capítulo 10.

Rendimientos íntegros

Arrendamiento de bienes inmuebles o constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos

Normativa: Art. 22.2 Ley IRPF

Constituyen rendimientos íntegros del capital inmobiliario las cantidades que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente o cesionario de los derechos o facultades de uso o disfrute constituidos sobre los bienes inmuebles o, en su caso, las que deba satisfacer el arrendatario o subarrendatario de tales inmuebles.

Además, deben incluirse entre los rendimientos del capital inmobiliario las **cantidades percibidas o que corresponda percibir por razón de los restantes bienes cedidos con el inmueble** como, por ejemplo, el mobiliario y enseres, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

COVID -19: *como consecuencia de la crisis económica y sanitaria derivada de la epidemia del COVID-19, para el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario debe tenerse en cuenta que las modificaciones en el importe fijado como precio del alquiler (cualquiera que sea el importe de la reducción), determinan que el rendimiento íntegro del capital inmobiliario correspondiente a los periodos a los que afecte sea el correspondiente a los nuevos importes acordados por las partes.*

Además, en los casos en los que se pacte el diferimiento de los pagos por el alquiler, no procederá reflejar un rendimiento de capital inmobiliario en los meses en los que se ha diferido dicho pago al haberse diferido la exigibilidad de la renta (no procede la imputación de la renta porque ésta no es exigible), en aplicación de lo establecido en el artículo 14.1.a) de la Ley del IRPF, que dispone que los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

Distinto es el caso en el que el arrendador no acuerda la modificación o reducción del importe fijado como precio del alquiler (cualquiera que sea el importe de la reducción) ni acuerda el aplazamiento de su pago, produciéndose el impago de las rentas del alquiler a su vencimiento. En ese caso, se deberá imputar como rendimiento íntegro del capital inmobiliario, las cantidades correspondientes al arrendamiento del inmueble, incluso aunque no hayan sido percibidas.

Subarriendo o traspaso

En los supuestos de subarrendamiento o traspaso, el propietario o usufructuario del inmueble deberá computar como rendimientos íntegros del capital inmobiliario las cantidades percibidas en concepto de participación en el precio de tales operaciones.

Las cantidades percibidas por el arrendatario en los supuestos de traspaso o cesión de los derechos de arrendamiento tienen la consideración de ganancias de patrimonio, pero las que perciba en el supuesto de subarrendamiento son rendimientos del capital mobiliario.

Rendimientos del capital inmobiliario estimados y operaciones vinculadas

Rendimientos estimados del capital inmobiliario

Normativa: Arts. 6.5 y 40.1 Ley IRPF

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital inmobiliario se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario.

En defecto de prueba en contrario, la valoración de dichos rendimientos se efectuará por el valor normal en el mercado de los mismos, entendiéndose por valor normal en el mercado la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

No obstante, tratándose de arrendamientos o subarrendamientos de bienes inmuebles o de constitución o cesión de derechos o facultades de uso sobre los mismos realizados a familiares, hasta el tercer grado inclusive, el rendimiento neto total no podrá ser inferior a la renta imputada derivada de dicho inmueble. Esta regla especial de valoración se comenta en el apartado "Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco" de este mismo Capítulo.

Rendimientos del capital inmobiliario y operaciones vinculadas

Normativa: Art. 41 Ley IRPF

En el supuesto de que el arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles o de constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos se realice a una sociedad con la que se den relaciones de vinculación, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28) el contribuyente del IRPF deberá efectuar de forma imperativa su valoración por el valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

A tal efecto, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

Gastos deducibles

Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, pueden deducirse de los rendimientos íntegros **todos los gastos necesarios** para su obtención, así como las **cantidades destinadas a la amortización** del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

Tratándose de arrendamientos de inmuebles sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor

Añadido (IVA) o del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), los gastos deducibles se computarán excluido el IVA o, en su caso, el IGIC.

Intereses y demás gastos de financiación y de conservación y reparación del inmueble

Normativa: Arts. 23.1 a) 1º Ley IRPF y 13 a) Reglamento

Se consideran incluidos entre los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1. Intereses y demás gastos de financiación

Son deducibles los intereses y demás gastos de financiación de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute, así como, en su caso, de los bienes cedidos con el mismo.

> Entre los gastos de financiación se consideran incluidas las primas del seguro de vida contratado con la entidad financiera que concedió el préstamo para la adquisición del inmueble, siempre que la contratación del citado seguro figure entre las condiciones del prestamista para su concesión. Es decir, la consecuencia de la no contratación del referido seguro de vida debe ser la imposibilidad de acceder a dicho préstamo.

La deducibilidad de estos gastos, sólo opera (debido a la necesaria correlación de los gastos con los ingresos) respecto a la parte del período impositivo en que la vivienda se encuentre alquilada, esto es, que se calculan de forma proporcional al número de días del periodo impositivo en los que la vivienda se encuentre arrendada.

Por ello, los intereses y demás gastos de financiación correspondientes al período de tiempo previo a la formalización del contrato de arrendamiento, no serán deducibles.

Importante: *los intereses que, por la aplicación de cláusulas suelo, hubieran sido satisfechos por el contribuyente en 2021 y respecto a los que, antes de finalizar el plazo de presentación de autoliquidación del IRPF por dicho ejercicio (30 de junio de 2022), se alcance el acuerdo de devolución de su importe con la entidad financiera o como consecuencia de una sentencia judicial o un laudo arbitral, no podrán deducirse como gasto. Véase el Capítulo 2.*

2. Conservación y reparación

Son deducibles los gastos de conservación y reparación de los bienes productores de los rendimientos. A estos efectos, tienen esta consideración:

a. Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

b. Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No son deducibles por este concepto las cantidades destinadas a la ampliación o mejora de los

bienes, al constituir las mismas un mayor valor de adquisición cuya recuperación se efectúa a través de las correspondientes amortizaciones.

La deducibilidad de los gastos anteriores al arrendamiento está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

La existencia de una correlación entre los gastos de conservación y reparación, y los ingresos derivados del posterior arrendamiento de la vivienda supone que los gastos de conservación y reparación efectuados en un inmueble con la finalidad de arrendarlo (esto es, los efectuados en el período de tiempo previo a la formalización del contrato de arrendamiento) tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, siempre que vayan dirigidos exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario (a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute) y no al disfrute, siquiera temporal, del inmueble por el titular. Si en el ejercicio en que realiza los gastos el contribuyente no obtiene rendimientos del capital inmobiliario derivados del inmueble, los gastos de reparación y conservación podrán ser deducidos en los cuatro años siguientes, respetando cada año el límite legalmente establecido.

Límite máximo de deducción por los dos conceptos de gastos necesarios anteriores

Debe tenerse en cuenta lo siguiente:

a) El importe total máximo a deducir por los intereses y demás gastos de financiación y por los gastos de conservación y reparación **no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.**

El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

b) El importe pendiente de deducir de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020 se aplicará en la declaración de 2021 con prioridad a los importes que correspondan al propio ejercicio **2021** por estos mismos conceptos. La cuantía que proceda deducir se hará constar en la casilla ***[0104]*** de la declaración.

Por su parte, el importe correspondiente al ejercicio **2021** que se aplica en la declaración se indicará en la casilla ***[0107]*** y el importe que, por aplicación del límite máximo de deducción, quede pendiente de deducir se hará constar en la casilla ***[0108]*** a efectos de su deducción en los cuatro ejercicios siguientes.

En el caso de que existan varios contratos de arrendamiento en el año sobre un mismo inmueble, el límite máximo de la cantidad a deducir por intereses y gastos de conservación y reparación debe computarse tomando en consideración las cantidades satisfechas en el año y los ingresos íntegros obtenidos en él, por lo que, para alguno de los contratos de arrendamiento, la cantidad deducida por intereses y gastos de conservación y reparación podría exceder de los ingresos obtenidos.

Otros gastos necesarios para la obtención de los rendimientos

Normativa: Arts. 23.1 a) 2º a 4º Ley IRPF y 13 b) a g) Reglamento. Art. 15 Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE del 23)

1. Tributos, recargos y tasas

Son deducibles los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, como por ejemplo, el IBI, las tasas por limpieza, recogida de basuras, alumbrado, etc., siempre que:

a. Incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos.

b. No tengan carácter sancionador.

2. Cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales

Son deducibles las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería, cuidado de jardines, etc.

En particular, las cuotas de la comunidad de propietarios cuando se trata de inmuebles en régimen de propiedad horizontal.

3. Gastos de formalización del contrato y defensa jurídica

Son deducibles los gastos ocasionados por la formalización del contrato de arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución del derecho y los de defensa de carácter jurídico relativo a los bienes, derechos o rendimientos.

4. Saldos de dudoso cobro

Son deducibles en 2021 los saldos de dudoso cobro, siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entiende suficientemente justificada tal circunstancia:

a. Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

b. Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiese transcurrido más de tres meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

> ***Atención:*** *para los ejercicios 2020 y 2021 se reduce de seis meses a tres meses el plazo exigido para que las cantidades adeudadas por los arrendatarios tengan la consideración de saldo de dudoso cobro y, puedan ser gasto deducible. Además, se prevé la posibilidad de que este plazo pueda ser modificado por vía reglamentaria (art. 15 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria).*

La operatividad de la deducibilidad de los saldos de dudoso cobro está condicionada a la previa inclusión de su importe como rendimientos íntegros del capital inmobiliario, pues estos rendimientos se imputan al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, tal como

dispone el artículo 14.1.a) de la Ley del IRPF.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

5. Primas de contratos de seguro

Son deducibles las primas de contratos de seguro, bien sea de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

6. Servicios o suministros

Son deducibles las cantidades destinadas a servicios o suministros (agua, luz, gas e internet, etc.)

Dichos gastos sólo serán deducibles **en la medida en que sean soportados y pagados de forma efectiva por el arrendador**, de tal forma que, si fuera el arrendatario el que los paga y soporta, el arrendador no podría deducirse ninguna cantidad. No obstante, hay que tener en cuenta que, si los importes de estos gastos se repercuten al inquilino, los mismos se computarán como rendimiento íntegro del capital inmobiliario, siendo a su vez, deducibles de dicho rendimiento.

7. Gastos deducibles correspondientes a alquileres de locales a determinados empresarios durante el período impositivo 2021

Normativa: Disposición adicional cuadragésima novena Ley IRPF:

Los arrendadores distintos de los “grandes tenedores”, entendiendo por tal la persona física que sea titular de más de 10 inmuebles urbanos, excluyendo garajes y trasteros, o una superficie construida de más de 1.500 metros cuadrados, pueden computar en 2021 para el cálculo del rendimiento del capital inmobiliario como gasto deducible la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hubieran acordado a partir de 14 de marzo de 2020 correspondiente a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021.

> Véase al respecto el artículo 1.1 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria.

Para ello es necesario:

1. Que haya suscrito un contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda, de conformidad con lo previsto en el artículo 3 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, o de industria,

2. Que el arrendatario con el que haya suscrito el contrato de arrendamiento destine el inmueble al desarrollo de una actividad económica clasificada en la división 6 (Comercio, restaurantes y hospedaje, reparaciones) o en los grupos 755 (Agencias de viajes), 969 (Otros servicios recreativos, n.c.o.p.), 972 (Salones de peluquería e institutos de belleza) y 973 (Servicios fotográficos, máquinas automáticas fotográficas y servicios de fotocopias) de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobadas por el Real

Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

No será deducible este gasto, cuando la rebaja en la renta arrendaticia se compense con posterioridad por el arrendatario mediante incrementos en las rentas posteriores u otras prestaciones o cuando los arrendatarios sean una persona o entidad vinculada con el arrendador en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o estén unidos con aquel por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive.

Declaración Renta 2021: *el arrendador deberá informar separadamente en su declaración del IRPF del importe de este gasto deducible, consignando asimismo el número de identificación fiscal del arrendatario cuya renta se hubiese rebajado.*

8. Otros gastos necesarios fiscalmente deducibles

Además de los conceptos específicamente enumerados anteriormente, tienen la consideración de fiscalmente deducibles cualquier otro gasto siempre que sea necesario para la obtención de los correspondientes ingresos.

Importante: *en relación con los gastos anuales a los que se hizo referencia con anterioridad, única y exclusivamente serán deducibles los gastos correspondientes al período de tiempo en que el inmueble esté alquilado y genere rentas, en la proporción que corresponda en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos. En consecuencia, no tienen la consideración de gastos deducibles a efectos del artículo 23.1 de la Ley del IRPF, los generados durante el tiempo en que el inmueble no está alquilado, incluso aunque esté en disposición de poder arrendarse (en expectativa de alquiler). Criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en la Sentencianúmero 270/2021, de 25 de febrero (ROJ: STS 910/2021).*

Cantidades destinadas a la amortización

Normativa: Arts. 23.1 b) Ley IRPF y 13 h) y 14 Reglamento

Tienen la consideración de gastos deducibles las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

La amortización es la forma de tener en cuenta la depreciación que sufren los inmuebles generadores de los rendimientos por el uso o transcurso del tiempo.

En cuanto a la forma de cálculo para considerar que la amortización responde a la depreciación efectiva debemos distinguir:

• Bienes inmuebles

Tratándose de bienes inmuebles se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de

efectividad cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el porcentaje del **3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores:**

a. Coste de adquisición satisfecho, que será:

- En el caso de inmuebles adquiridos a **título oneroso:** el precio de adquisición, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición (notaría, registro, IVA no deducible, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, gastos de agencia, etc.) sin incluir en el cómputo el valor del suelo, así como el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos.

- En el caso de inmuebles adquiridos a **título gratuito** por herencia o donación: el valor del bien adquirido en aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes (excluido del cómputo el valor del suelo), más los gastos y tributos inherentes a la adquisición que corresponda a la construcción y, en su caso, la totalidad de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos.

  Criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en su Sentencia número 1130/2021, de 15 de septiembre (ROJ: STS 3483/2021).

b. Valor catastral, excluido el valor del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año reflejado en el correspondiente recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

Límite de la amortización acumulada de los inmuebles

El límite de la amortización acumulada será el valor de adquisición del inmueble generador de los rendimientos. Por tanto:

- En el caso de bienes adquiridos **a título oneroso**, la amortización acumulada no podrá superar su valor de adquisición conforme al artículo 35 de la Ley del IRPF (excluido del cómputo el valor del suelo).

  Conforme al citado artículo 35 de la Ley del IRPF el valor de adquisición estará formado por la suma de:

  a. El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

  b. El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

  Este valor se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto. A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

- En el caso de los inmuebles adquiridos **a título lucrativo**, el límite de la amortización acumulada, en cómputo global, no podrá superar el valor de adquisición en los términos del

artículo 36 de la Ley de IRPF (excluido del cómputo el valor del suelo).

> Según el artículo 36 de la Ley del IRPF, en estos casos se tomará por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

Ejemplo:

Don R.R.R. adquirió por herencia un inmueble cuyo valor atribuido en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y que consta en la escritura pública de adjudicación de herencia fue de 100.000 euros.

Los gastos y tributos inherentes a la adquisición (notaria, registro, ISD) ascienden a 2.000 euros.

El valor catastral del inmueble heredado: 80.000 euros.

El porcentaje que representa el valor del suelo respecto al valor total del inmueble es del 20 por 100.

Una vez heredado, el inmueble se destinó al arrendamiento a terceros.

Calcular la amortización que corresponde a un bien inmueble que se encuentra alquilado y el límite de amortización acumulada deducible.

Solución:

1. Cálculo de la amortización.

Se tomará para el cálculo de la amortización el mayor de los siguientes valores

- Coste de adquisición satisfecho: 80% s/(100.000 + 2.000) = 81.600
- Valor catastral excluido el valor del suelo: (80% s/ 80.000) = 64.000

El importe de la amortización deducible como gasto para determinar el rendimiento de capital inmobiliario no podrá exceder del resultado de aplicar el porcentaje del 3 por 100 sobre el mayor de los valores anteriores. En este caso será el coste de adquisición satisfecho que incluye el valor atribuido en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones más los gastos y tributos inherentes a la adquisición (excluido del cómputo el valor del suelo).

Por tanto, en este caso el importe de la amortización anual máxima deducible será el 3% s/81.600 euros = 2.448 euros

2. Límite amortización acumulada.

El contribuyente podrá amortizar el inmueble hasta que el importe de la amortización acumulada alcance el valor de adquisición del inmueble que, conforme a lo que establece el artículo 36 de la Ley del IRPF, es el valor del inmueble a efectos del ISD (excluyendo del cómputo el valor del suelo) más tributos y gastos inherentes a la transmisión, esto es, 80% x (100.000 + 2.000) = 81.600 euros.

Recuerde: *en el supuesto de que el inmueble no hubiera estado arrendado durante todo el año, la amortización deducible, los intereses y demás gastos de financiación, los gastos en primas de seguros, comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, suministros etc., serán los que correspondan al número de días del año en que el inmueble ha estado arrendado.*

En los períodos en que el inmueble no haya estado arrendado se deberá imputar como renta inmobiliaria la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 o el 1,1 por 100, según proceda, al valor catastral del inmueble, que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho período, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 de la Ley del IRPF.

• Bienes de naturaleza mobiliaria cedidos conjuntamente con el inmueble

Serán amortizables siempre que sean susceptibles de utilización por un período de tiempo superior a un año.

Se entenderá que la amortización anual deducible por cada uno de los bienes cedidos cumple el requisito de efectividad, cuando su importe no exceda del resultado de aplicar a sus respectivos costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización que le corresponda de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998.

Dentro de esta tabla se recoge, entre otros, el siguiente coeficiente máximo de amortización, que para **Instalaciones, mobiliario y enseres** es el **10 por 100.**

• Derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles

Serán amortizables siempre que su adquisición haya supuesto un coste para el contribuyente. En estos casos es preciso distinguir:

a. **Si el derecho o facultad tiene plazo de duración determinado,** la amortización anual deducible será la que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.

b. **Si el derecho o facultad fuese vitalicio,** la amortización computable será el resultado de aplicar el coeficiente del 3 por 100 sobre el coste de adquisición satisfecho.

En ambos casos, el importe de las amortizaciones deducibles en el ejercicio no podrá superar la cuantía de los rendimientos íntegros derivados de cada derecho.

Ejemplo:

Don A.S.T adquirió mediante compraventa por un periodo de 10 años el derecho de usufructo sobre un inmueble pagando por ello la cantidad de 100.000 euros. Durante 2021 dicho inmueble ha estado arrendado percibiendo una renta anual 20.000 euros.

Calcular la amortización que corresponde a un bien inmueble que se encuentra alquilado.

Solución:

Amortización

- Coste de adquisición /duración del usufructo (100.000 ÷ 10 años) = 10.000
- Límite rendimientos íntegros del derecho: Renta anual del alquiler = 20.000

***Plena propiedad y usufructo sobre un inmueble**. En los casos en que un contribuyente es titular del 50 por 100 de la plena propiedad de un inmueble destinado al arrendamiento y sobre el restante 50 por 100 tiene el usufructo, el gasto por amortización se calculará de forma diferente para la parte del inmueble del que es pleno propietario y la parte del que es usufructuario, atendiendo a las reglas que para cada uno de ellos antes hemos indicado.*

Compensación para contratos de arrendamiento anteriores a 9 de mayo de 1985

Normativa: Disposición transitoria tercera Ley IRPF

En la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985, que no disfruten del derecho a la revisión de renta del contrato, se incluirá adicionalmente como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble. Así pues, en estas situaciones, podrá computarse dos veces el gasto de amortización: una vez como gasto fiscalmente deducible conforme a las reglas de determinación del rendimiento neto derivado de inmuebles arrendados anteriormente comentadas, y otra vez, en concepto de compensación.

Gastos no deducibles

No serán deducibles como gasto, entre otros:

- Los pagos efectuados por razón de siniestros ocurridos en los bienes inmuebles que den lugar a disminuciones en el valor del patrimonio del contribuyente.
- El importe de las mejoras efectuadas en los bienes inmuebles, sin perjuicio de la recuperación de su coste por vía de las amortizaciones.

  El concepto de mejora no aparece contemplado expresamente en la normativa del IRPF. Ahora bien, la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, en su norma segunda entiende por “mejora” el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

  Por tanto, debe entenderse que constituyen reparaciones y conservaciones las destinadas a mantener la vida útil del inmueble y su capacidad productiva o de uso, mientras que cabe considerar como mejoras las que redundan bien en un aumento de la capacidad o habitabilidad del inmueble, bien en un alargamiento de su vida útil.

Rendimiento neto

El rendimiento neto está constituido por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles en los términos anteriormente comentados, tal y como se representa en el siguiente esquema:

(+) Rendimientos íntegros:

- El importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble
- A falta de prueba o en el caso de operaciones vinculadas la valoración de dichos rendimientos se efectuará por el valor normal en el mercado de los mismos
- Cuando se perciban de familiares, sea el cónyuge o parientes, incluidos afines, hasta el tercer grado inclusive, el rendimiento neto total no podrá ser inferior a la renta imputada derivada de dicho inmueble

(-) Gastos necesarios para la obtención de los ingresos (excluido IVA o IGIC si el arrendamiento está sujeto y no exento de IVA):

- Intereses y demás gastos de financiación
- Gastos de conservación y reparación

  *** Límite de los dos gastos anteriores:** No pueden exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos
  *** Exceso sobre el límite:** El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes

- Tributos, recargos y tasas
- Saldos de dudoso cobro
- Primas de contratos de seguro
- Suministros
- Gastos de formalización del contrato
- Gastos de defensa jurídica.
- Cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales (incluyendo administración, portería).
- Otros gastos necesarios fiscalmente deducibles

(-) Cantidades destinadas a la amortización:

- Bienes inmuebles: 3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores:

  a. Coste de adquisición satisfecho que corresponda a la construcción
  b. Valor catastral, excluido el valor del suelo

- Bienes muebles cedidos conjuntamente con el inmueble: Orden de 27 de marzo de 1998

- Derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles

  a. De duración determinada: coste de adquisición entre el nº de años de duración.
  b. De duración vitalicia: 3 por 100 del coste de adquisición satisfecho

  Límite del gasto en amortización en este caso: los rendimientos íntegros derivados de cada derecho o facultad

(=) Rendimiento neto del capital inmobiliario

Recuerde: *el importe total a deducir por los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los de reparación y conservación no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.*

Reducciones del rendimiento neto

Arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda

Normativa: Art. 23.2 Ley IRPF

Reducción 60 por 100

En los supuestos de **arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo**, calculado por diferencia entre la totalidad de ingresos íntegros y los gastos necesarios que tengan la consideración de deducibles en los términos anteriormente comentados, se **reducirá en un 60 por 100**, cualquiera que sea la edad del arrendatario.

Delimitación de "arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda":

Se considera que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), el arrendamiento recaiga "sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario".

Por su parte, ha de tenerse en cuenta que el artículo 3 de la LAU dispone que "se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior". Añadiendo además que "en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra". Por ello, en ningún caso resultará aplicable la reducción señalada cuando el arrendamiento del inmueble se celebre por temporada, sea ésta de verano, o cualquier otra.

La reducción resultará aplicable sobre los rendimientos netos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles cuando siendo el arrendatario una persona jurídica, quede acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas (Criterio fijado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 8 de septiembre de 2016, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio).

La redacción del artículo 23.2 de la Ley del IRPF establece que, esta reducción sólo resultará aplicable **sobre los rendimientos netos positivos** que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

En ningún caso resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de **ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos** en la autoliquidación del contribuyente y **que se regularicen** en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento**.**

Téngase en cuenta que la sentencia del TS 1312/2020 (recurso de casación 1434/2019), sobre la base de la distinción entre declaración y autoliquidación, fijó como criterio interpretativo en relación con la redacción anterior al 11 de julio de 2021 que disponía que la reducción del 60 por 100 "sólo resultaba aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente", que dicha reducción **no** se perdía por no haber incluido los rendimientos en la autoliquidación y, por ello, que los contribuyentes podían, al ser regularizados, incluir rentas no declaradas y solicitar la aplicación de la reducción del 60 por 100 sobre el rendimiento neto resultante.

Como consecuencia del citado criterio interpretativo fijado por la sentencia del TS 1312/2020 y, con el fin de aclarar de forma definitiva que la reducción por el arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda no puede aplicarse sobre el rendimiento neto positivo calculado durante la tramitación de un procedimiento de comprobación, se ha procedido a modificar, con efectos desde el 11 de julio de 2021, la redacción del artículo 23.2 de la Ley del IRPF por el artículo.3.tres de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Alquileres turísticos:

En los alquileres turísticos no resulta aplicable la reducción del 60 por 100 prevista en el artículo 23.2 de la Ley de IRPF, ya que no tienen por finalidad satisfacer una necesidad permanente de vivienda sino cubrir una necesidad de carácter temporal. Véase al respecto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 8 de marzo de 2018, Reclamación número 00/05663/2017, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

Por otra parte, con efectos de 26 de junio de 2021, la disposición final segunda del Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo,por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias, introduce de nuevo el artículo 54 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que regula la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos en los mismos términos del anterior artículo 54 ter que fue anulado y dejado sin efecto por la Sentencia número 1106/2020, de 23 de julio de 2020, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (recurso contencioso-administrativo número 80/2018) por no haberse notificado a la Comisión Europea, requisito exigido por Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015 para su validez (ROJ: STS 2494/2020).

El artículo 54 ter establece con fines de prevención del fraude fiscal una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas», que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos. Se entiende por cesión de uso de viviendas con fines turísticos la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso

inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocione y realizada con finalidad gratuita u onerosa. Queda excluido expresamente de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas tal y como se definen en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como establecimientos hoteleros, alojamientos en el medio rural, albergues y campamentos de turismo, entre otros. Asimismo, queda excluido el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

Rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

Normativa: Arts. 23.3 Ley IRPF y 15 Reglamento

Rendimientos a los que se aplica y porcentaje de reducción

Una vez practicada, si procede, la reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, podrá efectuarse la **reducción del 30 por 100** del rendimiento neto resultante en los siguientes supuestos:

a. **Rendimientos netos cuyo período de generación sea superior a dos años, siempre que se imputen a un único periodo impositivo.**

b. **Rendimientos netos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo**.

Tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario *obtenidos de forma notoriamente irregular* en el tiempo. exclusivamente los siguientes:

- Importes obtenidos por el **traspaso o la cesión** del contrato de arrendamiento de locales de negocio.

  En los supuestos de traspaso o cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio, debe precisarse que la cantidad que reciba el titular del inmueble, es decir, el propietario o el titular de un derecho de disfrute sobre el mismo, tiene la consideración de rendimiento del capital inmobiliario obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo.

  Sin embargo, la cantidad que percibe el arrendatario por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento, al no ser titular de ningún derecho real sobre el inmueble, no constituye rendimiento del capital inmobiliario, sino ganancia patrimonial. Véase el ejemplo que se contiene en el Capítulo 11 de determinación de la ganancia patrimonial en los supuestos de traspaso o cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.

- **Indemnizaciones** percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.

- Importes obtenidos por la constitución o cesión de **derechos de uso o disfrute** de carácter vitalicio.

Importe máximo del rendimiento al que se aplica la reducción

Una vez aplicada, si procede, la reducción por arrendamiento de vivienda la cuantía del rendimiento neto resultante sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe de **300.000 euros anuales**.

> Téngase en cuenta que en el caso de que existan rendimientos irregulares positivos y negativos la base máxima de la reducción será su suma algebraica.

En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá **proporcionalmente** entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

Rendimientos percibidos de forma fraccionada antes del 1 de enero de 2015 Régimen transitorio

Normativa: Disposición transitoria vigésima quinta. 3 Ley IRPF

Los rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de la reducción por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo prevista en el artículo 23.3 de la Ley del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, podrán aplicar la reducción actual del 30 por 100 con el límite de la base máxima de reducción de 300.000 euros, a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

No obstante, cuando se trate de rendimientos derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco

Normativa: Arts. 24 y 85 Ley IRPF

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, sea el cónyuge o un pariente del contribuyente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, el rendimiento neto total computable no podrá ser inferior a la cuantía que resultaría de la aplicación del régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias al inmueble o derecho real de que se trate.

De acuerdo con dicho régimen especial, **el rendimiento neto total mínimo no podrá ser inferior** al que resulte de aplicar:

- El **2 por 100** al valor catastral que corresponda al inmueble en cada período impositivo.
- El **1,1 por 100** del valor catastral si se trata de inmuebles urbanos cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.
- Se aplicará, asimismo, el porcentaje del **1,1 por 100** en el supuesto de que, a la fecha de devengo del IRPF (normalmente el 31 de diciembre), el inmueble carezca de valor catastral o dicho valor no haya sido notificado a su titular, si bien dicho porcentaje se aplicará sobre el 50 por 100 del mayor de los siguientes valores:

  a. Valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

  b. El precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Si los arrendatarios del inmueble son varios, este régimen especial se aplica a la parte del rendimiento neto que corresponda a los familiares que tengan el grado de parentesco legalmente establecido.

Si el rendimiento neto correspondiente al arrendamiento o cesión del inmueble, una vez aplicadas sobre el mismo, en su caso, las reducciones anteriormente comentadas, fuese inferior al rendimiento mínimo, se hará constar este último importe en la casilla ***[0152]*** de la declaración.

Rendimiento neto reducido

El rendimiento neto reducido del capital inmobiliario correspondiente a cada uno de los inmuebles productores de dichos rendimientos es, con carácter general, el resultado de practicar sobre el rendimiento neto las reducciones que correspondan de las anteriormente comentadas y que, a continuación, se representan en el siguiente esquema:

(=) RENDIMIENTO NETO PREVIO

(-) Reducción por alquiler de vivienda (60%), sólo aplicable:

- En el caso de **inmuebles destinados a vivienda.**
- Para **rendimientos netos positivos** que hayan sido calculados por el contribuyente **en una autoliquidación presentada** antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

(-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%).

- **Base reducción máxima: 300.000 euros.**
- Régimen transitorio: percepción fraccionada de los rendimientos con anterioridad a 1-1-2015.

(=) RENDIMIENTO NETO REDUCIDO

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea un familiar, en los términos anteriormente comentados, el

rendimiento neto reducido será el mayor de las dos cantidades siguientes:

a. Rendimiento neto correspondiente al arrendamiento o cesión del inmueble, una vez aplicadas sobre el mismo, en su caso, las reducciones que procedan de las anteriormente comentadas.

b. El rendimiento mínimo computable por el citado inmueble en caso de parentesco.

Ejemplo:

Don S.P.T. ha tenido arrendados durante todo el año un local comercial y dos viviendas de su propiedad, ascendiendo los respectivos ingresos íntegros y gastos deducibles del ejercicio 2021 a las siguientes cantidades:

Información	Vivienda 1	Vivienda 2	Local
Ingresos íntegros	6.865,00	7.980,00	10.230,00
Reparación y conservación	2.150,00	9.210,00	5.890,00
Tributos, recargos y tasas (IBI)	500,00	900,00	350,00
Comunidad de propietarios	580,00	1.385,00	540,00
Amortización del bien inmueble (*)	200,00	300,00	320,00

(*) Las cantidades destinadas a la amortización de los inmuebles se han calculado aplicando el 3% del valor catastral de los inmuebles. (Volver)
Determinar el rendimiento neto reducido del capital inmobiliario correspondiente al ejercicio 2021.

Solución:

1. Determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario de los inmuebles arrendados.

Información	Vivienda 1	Vivienda 2	Local
Ingresos íntegros	6.865,00	7.980,00	10.230,00
Reparación y conservación	2.150,00	7.980,00 (1)	5.890,00
Tributos, recargos y tasas (IBI)	500,00	900,00	350,00
Comunidad de propietarios	580,00	1.385,00	540,00
Amortización del bien inmueble	200,00	300,00	320,00
Rendimiento neto	**3.435,00**	**–2.585,00**	**3.130,00**

2. Reducción sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de las viviendas 1 y 2:

Información	Vivienda 1	Vivienda 2
Rendimiento neto	3.435,00	–2.585,00
Reducción del artículo 23.2 Ley IRPF	2.061,00	0,00 (2)
Rendimiento neto reducido	**1.374,00**	**–2.585,00**

3. Suma de rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario: [1.374,00 + (–2.585,00) + 3.130,00] = 1.919,0

Notas al ejemplo:

(1) El importe total a deducir por los gastos de reparación y conservación de la "vivienda 2" no puede exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por dicha vivienda. El exceso (9.210 – 7.980 = 1.230) podrá deducirse en los cuatro ejercicios siguientes, sin que la deducción pueda superar, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por el alquiler de dicha vivienda. Volver)

(2) La reducción del 60 por 100 se aplica en el supuesto de que el rendimiento neto derivado de la vivienda sea positivo, por lo que en este caso al ser rendimiento neto derivado del inmueble o derecho sea negativo la reducción no será aplicable. (Volver)

Individualización de los rendimientos del capital inmobiliario

Normativa: Art. 11.3 Ley IRPF.

Los rendimientos del capital inmobiliario corresponden a las personas que sean **titulares de los bienes inmuebles, o de los derechos reales sobre los mismos,** de los cuales procedan. Por lo tanto, serán los mencionados titulares quienes deberán incluir los correspondientes rendimientos en su declaración del IRPF.

En el supuesto de derechos reales de disfrute, el rendimiento íntegro debe imputarse al titular del mismo. Así pues, si existe un usufructo, el rendimiento íntegro debe declararlo el usufructuario y no el nudo propietario.

Cuando **no resulte debidamente acreditada la titularidad** de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas, los rendimientos correspondientes al bien inmueble o derecho de que se trate, se considerarán obtenidos por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad. Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como rendimiento la cantidad que resulte de aplicar al rendimiento total producido por el inmueble o derecho el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

Matrimonios: *en caso de matrimonio, los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderán por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Los rendimientos procedentes de bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderán íntegramente a éste.*

A estos efectos, consúltense los artículos 1.346 y 1.347 del Código Civil.

Imputación temporal de los rendimientos del capital inmobiliario

Regla general

Normativa: Art. 14.1 a) Ley IRPF

Como regla general, los rendimientos del capital inmobiliario, tanto los ingresos como los gastos, deben imputarse al período impositivo en el que sean **exigibles** por su perceptor, con independencia del momento en que se haya producido el cobro de los ingresos y el pago de los gastos.

Reglas especiales

1. **Rendimientos estimados del capital inmobiliario**

   Normativa: Art. 14.2 f) Ley IRPF

   Las rentas estimadas del capital inmobiliario y las derivadas de operaciones vinculadas se imputarán al **período impositivo en que se entiendan producidas**. Dicho ejercicio será aquél en el que se hayan realizado las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar los rendimientos de esta naturaleza.

2. **Rendimientos pendientes de resolución judicial**

   Normativa: Art. 14.2 a) Ley IRPF

   No obstante lo anterior, cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía (no la mera falta de pago), los importes no satisfechos **se imputarán al período impositivo en que la sentencia judicial adquiera firmeza**, aunque no se hayan cobrado en dicho ejercicio.

Supuestos especiales de integración de rentas pendientes de imputación

1. **Pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia**

Normativa: Art. 14.3 Ley IRPF

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

No obstante, cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

2. **Fallecimiento del contribuyente**

Normativa: Art. 14.4 Ley IRPF

En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

Declaración bienes inmuebles

Consideraciones generales

Los bienes inmuebles de los que sea propietario o usufructuario el contribuyente pueden tener uno o distintos usos o destinos durante el ejercicio y dichos usos condicionan tanto la obtención o no de rentas sujetas al IRPF como el tipo de rentas sujetas que debe declararse (así por ejemplo, un inmueble que, en todo o en parte, ha estado durante el ejercicio arrendado, subarrendado o cedido a terceros, dando lugar por ello a la obtención de rendimientos del capital inmobiliario, y que también ha permanecido sucesiva o simultáneamente, a disposición del contribuyente, dando lugar a imputación de rentas inmobiliarias).

Por esta razón el apartado “C” de la declaración bajo el título “Relación de bienes inmuebles y rentas derivadas de los inmuebles a disposición de sus titulares, arrendados o cedidos a terceros, o afectos a actividades económicas” se destina a identificar cada inmueble, propiedad del contribuyente o del que ostente el derecho de usufructo, y sus usos durante el ejercicio, recogiendo la información necesaria para declarar los rendimientos del capital inmobiliario y las rentas inmobiliarias imputadas que les correspondan.

Datos particulares de cada inmueble

En general

a. **Indicación del contribuyente titular del inmueble, casilla *[0062]***. En declaraciones conjuntas, si el inmueble pertenece por partes iguales a ambos cónyuges, se consignará en dicha casilla la expresión "Común". En caso contrario, se hará constar el miembro de la unidad familiar que ostenta la titularidad total o parcial del inmueble, "Primer declarante", "Cónyuge", "Hijo 1º", "Hijo 2º", etc.

b. **Porcentaje de propiedad, casilla *[0063]*.** Los porcentajes de propiedad que proceda consignar se expresarán en números enteros con dos decimales.

c. **Porcentaje de usufructo, casilla *[0064]*.** Los porcentajes de usufructo que proceda consignar se expresarán en números enteros con dos decimales.

d. **Situación, casilla *[0065]*.** Se hará constar la clave indicativa que en cada caso corresponda a la situación del inmueble, según la siguiente relación:

Clave	Situación
1	Inmueble con referencia catastral situado en cualquier punto del territorio español, con excepción de la Comunidad Autónoma del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra.
2	Inmueble con referencia catastral situado en la Comunidad Autónoma del País Vasco.
3	Inmueble con referencia catastral situado en la Comunidad Foral de Navarra.
4	Inmueble situado en cualquier punto del territorio español, pero sin tener asignada referencia catastral.
5	Inmueble situado en el extranjero.

e. **Referencia catastral, casilla *[0066]*.** De haberse consignado en la casilla correspondiente a "Situación" la "Clave 1", la "Clave 2" o la “Clave 3”, deberá hacerse constar en la casilla correspondiente la referencia catastral del inmueble. Este dato figura en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). También puede obtenerse la referencia catastral en la Sede electrónica de la Dirección General del Catastro, en la dirección "http://www.sedecatastro.gob.es", o bien llamando a la Línea Directa del Catastro (teléfono 902 373 635).

f. **Naturaleza**. Se marcará con una "X" la casilla que corresponda a la naturaleza o carácter del inmueble urbano o rústico:

   Casilla ***[0067]*** Inmueble urbano.

   Casilla ***[0068]*** Inmueble rústico.

   Para determinar el carácter urbano o rústico de los inmuebles se atenderá a lo establecido en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE del 8).

g. **Dirección, casilla *[0069]***. Se consignará en esta casilla la dirección del inmueble consignado en este apartado.

h. **Uso o destino del inmueble.** Se marcará con una "X" todos los usos que haya tenido el inmueble durante 2021. Estos usos pueden ser:

- **Vivienda habitual del contribuyente en 2021, casilla *[0070]*.** En este caso deberá consignarse en la casilla ***[0076]*** el número de días en que la vivienda ha tenido esta consideración.

- **Vivienda en la que, en los casos de separación o divorcio, residen los hijos y/o el excónyuge, casilla *[0071]*.** Inmueble del que el contribuyente es total o parcialmente titular, pero que constituye la vivienda habitual de su anterior cónyuge por haberle sido asignado a éste el uso exclusivo del mismo en la resolución o sentencia de separación legal o divorcio.

  En este caso deberá consignarse en la casilla ***[0077]*** el NIF o el NIE del anterior cónyuge y, si no tiene, se marcará en la casilla ***[0078]*** con una X esta circunstancia. Además, habrá de indicarse en la casilla ***[0079]*** el número de días en que la vivienda ha tenido este uso.

- **Inmueble afecto a actividades económicas, casilla *[0072]*.** Inmueble que haya tenido en algún momento del ejercicio la consideración de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o haya sido objeto de arrendamiento de negocios, ya sea de forma directa o como consecuencia de la participación en una entidad en régimen de atribución de rentas (dando lugar en este último caso a la obtención de rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general).

  Señalado este uso o destino el contribuyente deberá indicar en la casilla ***[0080]*** cuando se trate de un inmueble afecto a actividades económicas el número de días en que ha tenido este uso y en la casilla ***[0081]*** el contribuyente que realiza la actividad económica.

  Sin embargo, si se trata de un bien inmueble objeto de arrendamiento de negocio se indicará el número de días en que ha tenido este uso en la casilla ***[0082]***.

- **A disposición de sus titulares, casilla *[0073]*.** Inmueble que ha permanecido a disposición de sus titulares, dando lugar por ello a imputación de rentas inmobiliarias.

- **Arrendamiento como inmueble accesorio, casilla *[0074]*.** Inmueble arrendado, subarrendado o cedido a terceros, conjuntamente con otro inmueble que constituye el objeto principal del arrendamiento, subarrendamiento o cesión, cuando no esté especificada la parte de la contraprestación que corresponde individualmente a cada uno de ellos (por ejemplo, la plaza de garaje arrendada conjuntamente con una vivienda por un único importe).

- **Arrendamiento, casilla *[0075]***. Inmueble que ha estado arrendado, subarrendado o cedido a terceros, dando lugar por ello a la obtención de rendimientos del capital inmobiliario.

En particular

Inmuebles a disposición de sus titulares

Tratándose de inmuebles a disposición de sus titulares, deberán consignarse los siguientes datos

por cada uno de ellos:

a. Parte del inmueble que está a disposición, casilla ***[0087]***: si la totalidad del inmueble ha permanecido a disposición del contribuyente en el ejercicio, se consignará el porcentaje del 100 por 100.

   Cuando debido a un uso o destino simultáneo del inmueble sólo una parte del mismo como, por ejemplo, una única planta del edificio, haya permanecido a disposición del contribuyente, se indicará el porcentaje, expresado con dos decimales, que representa la superficie de dicha parte en relación con la superficie total del inmueble.

b. Período computable (nº de días), casilla ***[0085]***: se consignará 365 cuando el inmueble haya permanecido a disposición del contribuyente durante todo el año. En caso contrario, se expresará el número de días que el inmueble ha estado a disposición del contribuyente.

   En el caso excepcional de que el inmueble esté, en los mismos días, parte a disposición del contribuyente y parte destinado a otros usos, se marcara una X en la casilla ***[0086]***, indicándose el número de días que ha estado a disposición del contribuyente en la casilla ***[0088]***.

c. Importe de la renta inmobiliaria imputada, casilla ***[0089]*** .

Amortización de inmuebles accesorios arrendados

Debe cumplimentarse este apartado únicamente en aquellos casos en se trate de inmuebles que se alquilen junto con el inmueble principal en un único contrato en el que no se distinga qué parte del precio corresponde a cada uno de ellos. Por ejemplo, cuando se alquile en un único contrato y por un precio único una vivienda junto con el trastero y el garaje, el trastero y el garaje serán inmuebles accesorios.

La finalidad es identificar que es el inmueble accesorio, recabar la información del inmueble principal del que depende y determinar que la amortización deducible que, en su caso, corresponda al inmueble accesorio se ajusta a los dispuesto en el artículo 14.2.a) del Reglamento del IRPF.

Inmuebles arrendados o cedidos a terceros y constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos

La declaración de los ingresos íntegros computables, gastos deducibles, rendimiento neto, reducciones del rendimiento neto, así como, en su caso, el rendimiento mínimo computable en caso de parentesco que proceda se efectuará en las casillas ***[0102]*** a ***[0154]*** de acuerdo con lo comentado para cada uno de ellos en los epígrafes respectivos de este mismo Capítulo.

Para cada uno de los inmuebles salvo en el caso de alquiler con fines turísticos o arrendamiento de locales, se hará constar el NIF/NIE del arrendatario o arrendatarios y la fecha del contrato de arrendamiento. En su caso, si ha consignado un NIF del arrendatario de otro país, se indicará marcando la casilla correspondiente.

Además, para agilizar la tramitación de las devoluciones a que puedan tener derecho los contribuyentes y de reducir el número de requerimientos, se puede utilizar el Anexo “D”, de

cumplimentación voluntaria, en el que los contribuyentes podrán consignar el NIF de los proveedores de determinados gastos, así como su importe.

> ***Importante:*** *no se incluirán en el apartado C de la declaración los bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas de las que el contribuyente haya sido, durante el ejercicio 2021, socio, comunero o partícipe.*
>
> *Estos inmuebles deberán reflejarse en la rúbrica "Relación de bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas" del epígrafe "Régimen de atribución de rentas" del apartado E de la declaración, donde se hará constar respecto a cada inmueble el contribuyente titular del inmueble (casilla **[1614]**), el porcentaje de titularidad (casilla **[1615]**), naturaleza urbana o rústica (casillas **[1616] y [1617]**), situación (casilla **[1619]**), referencia catastral (casilla **[1620]**) y NIF de la entidad en régimen de atribución de rentas (casilla **[1621]**).*

Caso práctico

El matrimonio compuesto por don R.J.R. y dona M.A.T., residente en Sevilla, ha tenido arrendadas durante todo el año 2021 dos viviendas. La relación de ingresos, gastos y otros datos de interés para la determinación del rendimiento neto son los siguientes:

1. Primera vivienda arrendada por 900 euros mensuales.

La vivienda fue adquirida en 2002 por un importe equivalente a 90.000 euros, más 7.000 euros de gastos. Para su adquisición solicitaron un préstamo hipotecario del Banco "Z" por el que han pagado a lo largo de 2021 la cantidad de 400 euros de intereses y 2.200 euros de amortización de capital. El valor catastral de dicha vivienda que no ha sido revisado en los últimos 10 años asciende a 66.200 euros, de los que 27.080 euros corresponden al valor del suelo y 39.120 euros al valor de construcción, de acuerdo con lo datos figura el recibo del IBI del ejercicio 2021, siendo su referencia catastral 4927802TG3442F0088ZR.

El coste de adquisición del mobiliario instalado en la vivienda, según factura de 2015, asciende a 6.900 euros. Los gastos satisfechos en 2021 por dicha vivienda han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI): 260,00
- Comunidad: 850,00
- Revoco de la fachada: 210,00

2. Segunda vivienda arrendada a un hermano de doña M.A.T., por 300 euros mensuales.

La vivienda fue adquirida en el año 2007 por 45.000 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición. El valor catastral de la vivienda asciende a 13.800 euros, de los que 4.830 euros corresponden al valor del suelo y 8.970 euros al valor de la construcción. Dicho valor catastral no ha sido revisado en los últimos 10 años. La referencia catastral de dicha vivienda es 4927802TG3442F0134YK.

Los gastos de esta vivienda a lo largo de 2021 han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI): 91,00
- Intereses préstamo: 4.200,00
- Amortización capital: 1.202,00
- Comunidad: 720,00
- Instalación de aire acondicionado (01-07-20): 1.500,00

Determinar el rendimiento neto reducido del capital inmobiliario correspondiente a dichas viviendas en el ejercicio 2021, en caso de tributación conjunta.

Solución:

1. Primera vivienda arrendada:

Ingresos íntegros (900 x 12) 10.800,00

Gastos deducibles:

- Intereses de los capitales invertidos en la adquisición de la vivienda (préstamo hipotecario) (1): 400,00
- Gastos de reparación y conservación (1): 210,00
- Tributos, recargos y tasas (IBI): 260,00
- Gastos de Comunidad): 850,00
- Amortización:
  * Vivienda (3% x 58.200) (2) = 1.746,00
  * Muebles (10% s/6.900) (3) = 690,00

Total gastos deducibles: 4.156,00

Rendimiento neto (10.800 – 4.156) = 6.644,00

Reducción por arrendamiento vivienda (60% /6.644) = 3.986,40

Rendimiento neto reducido: (6.644,00 – 3.986,40) = 2.657,60

Notas a la solución de la primera vivienda arrendada:

(1) El importe total a deducir por intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición del inmueble y los gastos de reparación y conservación del inmueble tendrá como límite la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes (artículo 23.a).1º de la Ley del IRPF). En este caso el importe total (400 + 200 = 600 euros) es muy inferior a los rendimientos íntegros (10.800 euros). (Volver a intereses) (Volver a gastos de reparación)

(2) Para determinar las cantidades destinadas a la amortización del bien inmueble en cuenta los siguientes datos:

Valor catastral: 65.200 euros

Valor catastral de construcción: 39.120 euros

% valor catastral de construcción/valor catastral [39.120 ÷ 65.200) x 100] = 60%

Coste de adquisición (incluyendo gastos asociados a la compra) (90.000 + 7.000) = 97.000 euros

Coste de adquisición, excluido el valor del suelo (97.000 x 60%) = 58.200 euros

De acuerdo con el artículo 14.2.a) del Reglamento de IRPF la amortización no podrá exceder, en cada año, del resultado de aplicar el 3 por 100 sobre al mayor de los siguientes valores: valor catastral de construcción (39.120 euros) o coste de adquisición, excluido el suelo (58.200 euros). (Volver)

(3) De acuerdo con el artículo 14.2.b) del Reglamento del IRPF la amortización no podrá exceder, en cada año, del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos por la adquisición del mobiliario (cedido conjuntamente con la vivienda) los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 a que se refiere el artículo 30.1.ª del citado Reglamento, esto es, un 10 por 100. (Volver)

2. Segunda vivienda arrendada a familiar.

Deberá computarse como rendimiento neto total mínimo el mayor valor de:

2.1. La diferencia entre ingresos íntegros y gastos deducibles.

Ingresos íntegros (300 x 12) = 3.600

Gastos deducibles:

- Intereses de los capitales invertidos en la adquisición de la vivienda (préstamo hipotecario) (1) : 3.600

  * Límite: ingresos íntegros: 3.600 euros

  * Importe de 2021 pendiente de deducir en los 4 años siguientes: 4.200 -3.600 = 600

- Tributos, recargos y tasas (IBI): 91,00
- Gastos de Comunidad: 720,00
- Amortización:

  * Vivienda (3% x 29.250) (2) = 877,50

  * Aire acondicionado [6/12 x (10% s/1.500] (3) = 75

Total gastos deducibles: 5.363,50

Rendimiento neto (3.600 – 5.363,50) = -1.763,50

Reduccion por arrendamiento vivienda (4) : 0

Rendimiento neto reducido: -1.763,50

2.2. El 2 por 100 del valor catastral (2% x 13.800) = 276

Rendimiento neto:

Se declarará el mayor valor de los dos calculados en las letras a) y b). Es decir, 276.

Notas a la solución de la segunda vivienda arrendada:

(1) El importe total a deducir por intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición del inmueble y los gastos de reparación y conservación del inmueble tendrá como límite la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes (artículo 23.a).1º de la Ley del IRPF). En este caso el importe total (400 + 200 = 600 euros) es muy inferior a los rendimientos íntegros (10.800 euros). (Volver a interés)

(2) Para determinar las cantidades destinadas a la amortización del bien inmueble en cuenta los siguientes datos:

Valor catastral: 13.800 euros

Valor catastral de construcción: 8.970 euros

% valor catastral de construcción/valor catastral [8.970 ÷ 13.800) x 100] = 65%

Coste de adquisición, excluido el valor del suelo (45.000 x 65%) = 29.250 euros **(Volver)**

(3) De acuerdo con el artículo 14.2.b) del Reglamento del IRPF la amortización no podrá exceder, en cada año, del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos por la adquisición del mobiliario (cedido conjuntamente con la vivienda) los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 a que se refiere el artículo 30.1.ª del citado Reglamento, esto es, un 10 por 100. **(Volver)**

(4) No se aplica la reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda por ser el rendimiento neto negativo. **(Volver)**

3. Suma de rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario

La suma de rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario de los dos arrendamientos: (2.657,60 + 276) = **2.933,60**

Capítulo 5. Rendimientos del capital mobiliario

Rendimientos del capital mobiliario: cuestiones generales

Concepto

Delimitación positiva y negativa

A. Delimitación positiva

Normativa: Art. 21 Ley IRPF

Tienen la consideración fiscal de rendimientos del capital mobiliario todas las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, del capital mobiliario y, en general, de bienes o derechos no clasificados como inmobiliarios, de los que sea titular el contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por él mismo.

Los rendimientos correspondientes a los elementos patrimoniales, bienes o derechos, que se hallen afectos de manera exclusiva a actividades económicas realizadas por el contribuyente se comprenderán entre los procedentes de las indicadas actividades.

> ***Importante**: en ningún caso tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros [Art. 29.1 c) Ley IRPF].*

B. Delimitación negativa

No se consideran rendimientos del capital mobiliario:

- Los derivados de la **entrega** de acciones liberadas.

  Normativa: Arts. 25.1 b) y 37.1 a) y b) Ley IRPF

  El tratamiento fiscal de la recepción de acciones liberadas tanto en el caso de valores admitidos a negociación como de valores no admitidos a negociación se comenta en el Capítulo 11.

> ***Atención**: desde el 1 de enero de 2017, el importe obtenido por la transmisión tanto de derechos de suscripción procedentes de valores admitidos a negociación como de derechos de suscripción procedentes de valores no admitidos a negociación en un mercado organizado tiene la consideración de ganancia patrimonial sujeta a retención. Véase el Capítulo 11.*

- Los **dividendos y participaciones en beneficios** distribuidos por sociedades que procedan **de períodos impositivos durante los cuales dichas sociedades se hallasen en régimen de transparencia fiscal.**

  Normativa: Art. 91.9 y disposición transitoria décima Ley IRPF; disposición transitoria cuarta Reglamento IRPF

- La contraprestación obtenida por el **aplazamiento o el fraccionamiento del precio de las operaciones** realizadas en el desarrollo de una actividad económica habitual del contribuyente.

  Normativa: Art. 25.5 Ley IRPF

- Los derivados de las **transmisiones lucrativas, por causa de muerte** del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. Tampoco se computará el rendimiento del capital mobiliario **negativo** derivado de la **transmisión lucrativa de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos por actos "inter vivos".**

  Normativa: Art. 25.6 Ley IRPF

- Los **dividendos y participaciones en beneficios** a que se refiere el artículo 25.1 a) y b) Ley IRPF que procedan de beneficios obtenidos en **períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye hubiera tributado en el régimen de las sociedades patrimoniales**

  Normativa: Disposición transitoria décima Ley IRPF

- La **distribución de los beneficios** a que se refiere el artículo 25.1 a) y b) Ley IRPF obtenidos por **sociedades civiles que hubieran llevado contabilidad ajustada al código de comercio en los ejercicios 2014 y 2015** y que pasaron a tener la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016, durante los períodos impositivos en los que hubiera sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, no se integrarán en la base imponible del perceptor que sea contribuyente del IRPF, ni estarán sujetos a retención e ingreso a cuenta.

  Normativa: Disposición transitoria trigésima segunda.3 de la LIS

Rendimientos estimados del capital mobiliario y operaciones vinculadas

Normativa: Arts. 6.5, 40 y 41 Ley IRPF

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital mobiliario **se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario**. En defecto de prueba en contrario, la valoración de los rendimientos estimados se efectuará por el valor normal de mercado, entendiéndose por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario, de otro valor inferior.

Si se trata de **préstamos y operaciones de captación de capitales ajenos en general**, se entenderá por valor normal en el mercado **el tipo de interés legal del dinero** que se halle en vigor el último día del período impositivo, el **3 por 100** para el ejercicio 2021.

Tratándose de operaciones entre personas o entidades vinculadas, la valoración se realizará de forma imperativa por el valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). En este mismo Capítulo se comenta la integración en la base imponible de los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas.

Conforme al artículo 18 de la LIS las relaciones de vinculación se dan en las operaciones realizadas entre:

- Una entidad y sus socios o partícipes,
- Una entidad y sus consejeros o administradores de derecho y de hecho,
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores,
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

Cuando la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación del socio deberá ser igual o superior al 25 por 100.

La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado. A tal efecto, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

Clasificación según su origen o fuente

Normativa: Art. 25 Ley IRPF

Atendiendo a los elementos patrimoniales de los cuales procedan, los rendimientos del capital mobiliario se clasifican, a efectos del IRPF, en los cuatro grupos siguientes:

1. **Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.**

2. **Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.**

3. **Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez**, excepto cuando deban tributar como rendimientos del trabajo, **y de rentas derivadas de la imposición de capitales.**

   Ahora bien, tributan como **rendimientos del trabajo** las prestaciones derivadas de los contratos de seguro concertados en el marco de la previsión social. Tienen esta consideración los siguientes:

   - Contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible u objeto de reducción en la base imponible.
   - Planes de previsión social empresarial y seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE del 13 de diciembre).
   - Planes de previsión asegurados.
   - Seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

4. **Otros rendimientos del capital mobiliario.**

Clasificación según su integración en la base imponible

Normativa: Arts. 45 y 46 Ley IRPF

La actual Ley del IRPF, con objeto de otorgar un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro, establece la incorporación de todas las rentas así calificadas, cualesquiera que sean los instrumentos financieros en que se materialicen y el plazo de su generación, en una base única denominada base imponible del ahorro.

La base imponible del ahorro se compone de los siguientes rendimientos:

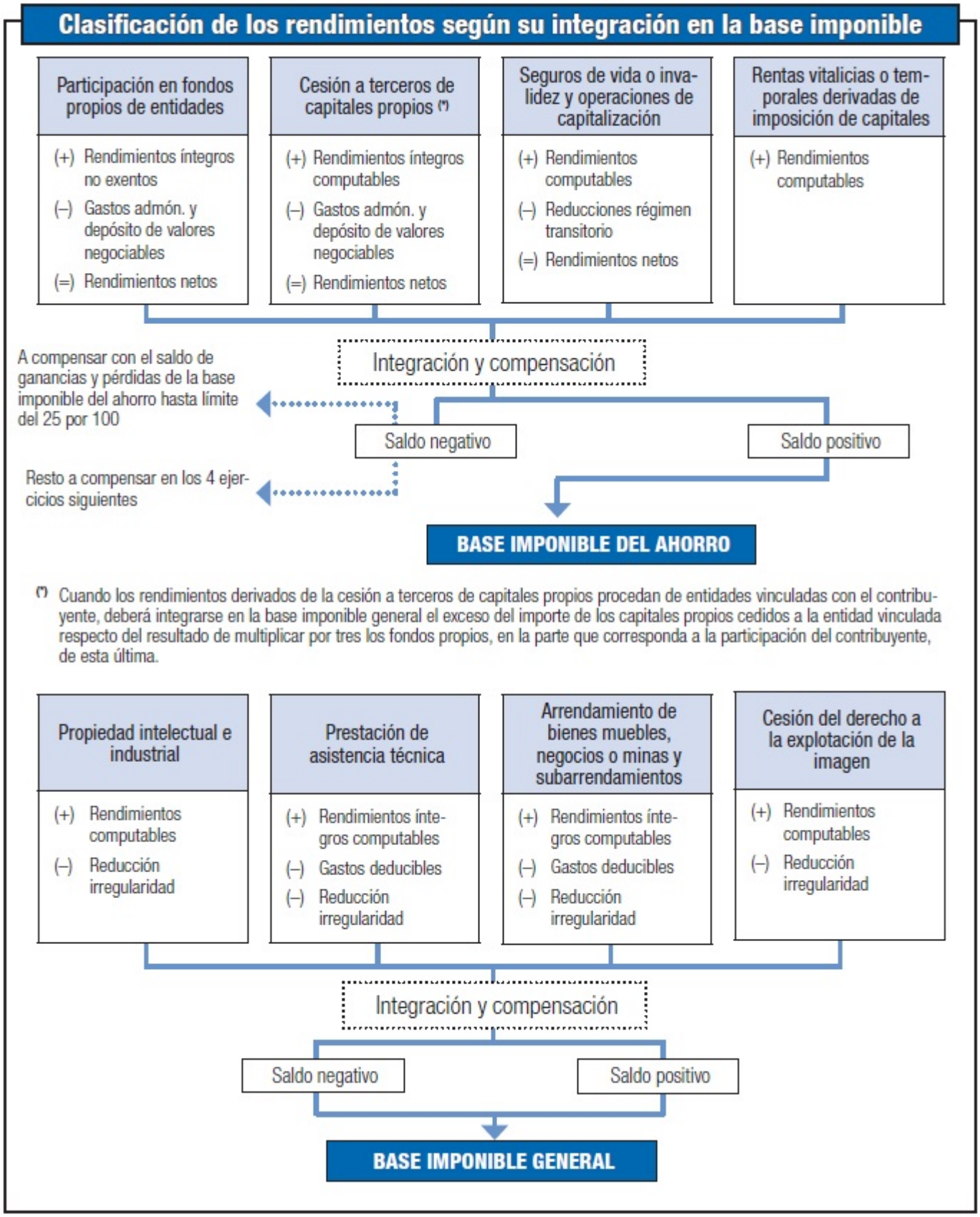
- Los derivados de la participación de fondos propios de entidades.
- Los derivados de la cesión a terceros de capitales propios.
- Los derivados de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización.
- Los procedentes de rentas vitalicias o temporales derivadas de la imposición de capitales.

En la base imponible general se incluyen, entre otros, los siguientes rendimientos:

- Los derivados de la propiedad intelectual e industrial y de la prestación de asistencia técnica.
- Los derivados del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos y

de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.

En la siguiente imagen se representa gráficamente la clasificación de los rendimientos del capital mobiliario según su integración en la base imponible:



Cuadro: Clasificación de los rendimientos según su procedencia

Procedencia	Clase de rendimientos	Ejemplos
Valores de renta variable (Acciones y otras participaciones en los fondos propios de cualquier tipo de entidad)	Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de entidades	• Dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en beneficios de entidades • Constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de acciones y participaciones • Cualquier utilidad derivada de la condición de socio, accionista, asociado o partícipe • Distribución de la prima de emisión y reducción de capital con devolución de aportaciones en valores negociados cuyos importes superen el valor de adquisición de las respectivas acciones
Valores de renta fija y otros instrumentos financieros Capitales propios cedidos a terceros	Rendimientos pactados o estimados por la cesión a terceros de capitales propios	• Intereses de cuentas o depósitos • Intereses y otros rendimientos de títulos de renta fija (obligaciones, bonos) • Intereses de préstamos concedidos
	Rendimientos derivados de operaciones realizadas sobre activos financieros	• Transmisión, amortización, canje o reembolso de activos financieros, tales como: ◦ Valores de Deuda Pública (Letras del Tesoro, Bonos y Obligaciones del Estado, etc.) ◦ Otros activos financieros ◦ Participaciones preferentes y deuda subordinada • Cesión temporal de activos financieros y cesiones de créditos
Contratos de seguro de vida o invalidez y operaciones de capitalización	Rendimientos de contratos de seguros de vida o invalidez y de operaciones de capitalización	• Prestaciones de supervivencia • Prestaciones de jubilación • Prestaciones de invalidez • Rentas temporales o vitalicias por imposición de capitales
Otros elementos patrimoniales de naturaleza mobiliaria no afectos (Bienes o derechos)	Otros rendimientos del capital mobiliario	• Propiedad intelectual (si el perceptor es persona distinta del autor) • Propiedad industrial (*) • Asistencia técnica (*) • Arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador (*) • Cesión del derecho a la explotación de la imagen (*)

Nota:

(*) Siempre que los rendimientos no deriven de elementos afectos ni se obtengan en el ámbito de una actividad económica. (Volver)

Rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro

Rendimientos obtenidos participación fondos propios cualquier entidad

Normativa: Art. 25.1 Ley IRPF

En general, rendimientos dinerarios y en especie obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad

Se incluyen dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a. Los **dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios** de cualquier tipo de entidad.

b. Los **rendimientos procedentes de cualquier clase de activos**, excepto la entrega de acciones total o parcialmente liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c. Los rendimientos que se deriven de la **constitución o cesión de derechos de uso o disfrute**, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, **sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.**

d. **Cualquier otra utilidad**, distinta de las anteriores, procedente de una entidad **por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe**.

e. La **distribución de la prima de emisión y la reducción de capital con devolución de aportaciones.** Su examen se realiza en el siguiente apartado de los "Rendimientos obtenidos participación fondos propios cualquier entidad" de este Capítulo.

En concreto: Distribución de la prima de emisión y la reducción de capital con devolución de aportaciones

Normativa: Arts. 25.1.e) y 33.3.a) Ley IRPF

Hay que distinguir entre:

1. Valores admitidos a negociación en alguno de los mercados de valores de la Unión Europea

En este caso **los importes obtenidos** de la distribución de la prima de emisión y la reducción de capital con devolución de aportaciones correspondiente a valores admitidos a negociación **minorarán, hasta su anulación, el valor de adquisición** de las acciones o participaciones afectadas **y los excesos** que pudieran resultar tributarán como **rendimientos del capital mobiliario** no sujetos a retención o a ingreso a cuenta.

No obstante, **cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, la totalidad de lo percibido por este concepto tributará como dividendo**. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

2. Valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados de valores de la Unión Europea

Son los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2014/65/ UE (Unión Europea) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.

En el caso de distribución de la prima de emisión y de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones **y no proceda de beneficios no distribuidos**, correspondiente a estos valores no admitidos a negociación deberá tenerse en cuenta el signo positivo o negativo de **la diferencia** entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima o a la de la reducción de capital y su valor de adquisición.

a. Si la diferencia fuera **positiva**, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos **se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva**.

> Señalar que, si bien los artículos 25.1.e) y 33.3.a) Ley IRPF hacen referencia a la Directiva 2004/39/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, dicha directiva ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/ UE (Unión Europea) del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Ésta, en su artículo 94 dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

b. Si la diferencia fuera **negativa o cero**, lo percibido minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones hasta anularlo.

A efectos del cálculo de la diferencia positiva, el valor de los fondos propios se minorará en su caso, en los siguientes importes:

- En el importe de los beneficios repartidos **con anterioridad** a la fecha de la distribución de la prima de emisión o a la de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios.
- En el importe de las **reservas legalmente indisponibles** incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre este límite, esto es, la diferencia entre el valor de los fondos propios y el valor de adquisición de las acciones o participaciones minorará el valor de adquisición de estas últimas hasta anularlo y la parte de dicho exceso que supere el valor de adquisición tributará como rendimiento del capital mobiliario no sujeto a retención o a ingreso a cuenta.

Asimismo, con objeto de evitar supuestos de doble imposición, si el reparto de la prima de emisión o la reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos determinaron rendimientos del capital mobiliario por la referida diferencia entre el valor de adquisición y el de los fondos propios, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la distribución de la prima de emisión o desde la reducción de capital, el importe de éstos minorará el valor de adquisición de las mismas, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados por el reparto de la prima de emisión o por la reducción de capital con devolución de aportaciones.

En resumen: *si los fondos propios atribuibles al contribuyente persona física (minorado en las reservas indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones y en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión o a la de la reducción de capital procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios) superan el valor de adquisición de sus acciones o participaciones, lo percibido (el reparto de la prima de emisión o la reducción de capital en los términos comentados con anterioridad), hasta dicha diferencia positiva tributa como rendimiento del capital mobiliario. El resto de lo percibido reduce el valor de adquisición de las acciones o participaciones hasta su anulación y la parte que supere el valor de adquisición tributa como rendimiento del capital mobiliario no sujeto a retención o a ingreso a cuenta.*

La razón de dicha modificación se encuentra en que dicho párrafo aclaratorio sólo tiene en cuenta como minoración de los fondos propios las reservas legales, no mencionando las reservas repartidas antes, que se encuentran incluidas en los fondos propios. A su vez no se precisa que dichas reservas legales incluidas en dichos fondos propios son las que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones. Por otro lado, la palabra "exceso", puede confundir, ya que en el párrafo anterior se utiliza en el sentido de la parte del total percibido que excede de la diferencia positiva entre los fondos propios y el valor de adquisición, mientras que en el presente párrafo se utiliza primero como diferencia positiva entre los fondos propios y el valor de adquisición y en segundo lugar parece que como la parte del total percibido que excede de la diferencia positiva entre los fondos propios y el valor de adquisición. Por último, debe eliminarse la expresión "tributa otra vez", ya que cada componente en que se divide lo percibido de la sociedad, tributa o se computa una sola vez.

A continuación, se recoge un supuesto práctico sobre este tema:

Ejemplo: Distribución de la prima de emisión y la reducción de capital con devolución de aportaciones en valores no admitidos a negociación

Don R.G.M. adquirió en el año 2009 la cantidad de 300 acciones de la sociedad “Max, S.A." que no cotiza en Bolsa por un importe total de 3.000 euros. El 15 de octubre de 2021 ha percibido, como consecuencia de la ampliación de capital que la citada sociedad realizó el año anterior, una prima de emisión de 2 euros por acción.

El capital social de la entidad “Max, S.A" en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de distribución de la prima estaba formado por 2.500 acciones de valor nominal de 10 euros, y existían reservas constituidas por importe de 2.500 euros, de las que 1.250 euros correspondían a reservas indisponibles.

Solución:

Valor Fondos Propios

- Capital social (2.500 accs. x 10): 25.000,00
- Reservas totales: +2.500,00
- Reservas indisponibles: –1.250,00
- Valor fondos propios sociedad “Max, S.A." (25.000 + 2.500 - 1.250) = 26.250,00
- Valor Fondos Propios correspondientes a las acciones de Don R.G.M. (10,5 euros x 300 accs.) **(1)** = 3.150,00

Nota (1) El valor de los fondos propios por acción será de 10,5 euros [resultado de dividir el valor de los fondos propios de la sociedad correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima entre el número total de acciones de dicha sociedad, esto es, 26.250,00 euros / 2.500 acciones].**(Volver)**

Límite tributación

- Valor fondos propios de las acciones: 3.150,00
- Valor de adquisición de las acciones: 3.000,00
- Diferencia positiva: 150,00

Tributación de la prima de emisión

- Prima de emisión (300 accs. x 2) = 600,00
- Límite (3.150 -3.000) = 150,00

Importe que tributa como rendimiento de capital mobiliario **(2)**: 150,00

Nota (2) Será la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios correspondiente a las acciones y el valor de adquisición de éstas, ya que el rendimiento del capital mobiliario a computar en estos casos tiene como límite la citada diferencia positiva y no está sujeto a retención.**(Volver)**

Exceso que minora el valor de adquisición (600 - 150) **(3)** = 450,00

Nota (3) Vendrá determinado por el exceso entre la diferencia positiva entre el valor fondos propios correspondiente a las acciones y el valor de adquisición de éstas y el importe de la prima percibido, esto es, 450 euros (600 – 150). Como consecuencia de lo anterior, el nuevo valor de adquisición de las acciones será de 2.550 euros (3.000 – 450).

Si con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios de la misma entidad en relación con estas acciones, el importe de éstos con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados por el reparto de la prima de emisión a consecuencia de la referida diferencia entre el valor de adquisición y el de los fondos propios, minorará también el valor de adquisición de las acciones.**(Volver)**

Supuestos especiales

A. Reducción de capital y distribución de la prima de emisión efectuadas con posterioridad al 23 de septiembre de 2010 por sociedades de inversión de capital variable (SICAV)

Normativa: Art. 94.1.c) y d) y 94.2.b) Ley IRPF

a. En los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tengan por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos se calificará como rendimiento de capital mobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 a) de la Ley del IRPF, **con el límite mayor de las siguientes cuantías**:

1. **El aumento del valor liquidativo de las acciones** desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción del capital social.

2. Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, **el importe de dichos beneficios**. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación**.**

El exceso sobre el citado límite **minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas hasta su anulación**, en los términos establecidos en el artículo 33.3 a) de la Ley del IRPF.

A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión correspondiente a valores admitidos a negociación en alguno de los mercados de valores de la Unión Europea.

b. En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable, la totalidad del importe obtenido tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin que resulte de aplicación la minoración anteriormente comentada del valor de adquisición de las acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados de valores de la Unión Europea, previsto en el artículo 25.1 e) de la Ley del IRPF.

Lo dispuesto para la SICAV se aplicará igualmente a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios [Art. 94.2.b) Ley IRPF].

B. Dividendos y participaciones en beneficios procedentes de determinados valores tomados en préstamo

Los dividendos, participaciones en beneficios y demás rendimientos derivados de los valores tomados en préstamo a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31) se integrarán en la renta del prestatario de acuerdo con lo establecido en la citada disposición.

> En cuanto al régimen tributario para el prestamista de las remuneraciones y, en su caso, de las compensaciones por los derechos económicos que se deriven de los valores prestados durante la vigencia del préstamo se comenta en este mismo Capítulo.
>
> **Precisión:** téngase en cuenta que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), ha derogado en lo que se refiere sólo a dicho impuesto, con efectos 1 de enero de 2015, el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, que establece el régimen tributario aplicable a las operaciones de préstamo de valores. Por tanto, el tratamiento fiscal previsto en la citada disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003 cuando el prestamista o prestatario sea un contribuyente por el IRPF se mantiene vigente.

En particular, el prestatario deberá integrar en su base imponible la totalidad del importe percibido que derive de los valores tomados en préstamo. En especial, debe integrarse la totalidad de lo percibido con ocasión de una distribución de la prima de emisión o de una reducción de capital con devolución de aportaciones que afecte a los valores prestados, así como el valor de mercado correspondiente a los derechos de suscripción o asignación gratuita adjudicados en los supuestos de ampliación de capital.

> El régimen fiscal aplicable a las adquisiciones o transmisiones de valores homogéneos a los tomados en préstamo realizadas por el prestatario durante la vigencia del préstamo, se comenta en el Capítulo 11.

Gastos deducibles: de administración y depósito

Normativa: Art. 26.1 a) Ley IRPF

Para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario correspondiente a este tipo de rendimientos, podrán deducirse exclusivamente los de administración y depósito de las acciones o participaciones que representen la participación en fondos propios de entidades, sin que resulte admisible la deducción de ningún otro concepto de gasto.

A estos efectos, **se considerarán como gastos de administración y depósito** aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE del 24) , tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización, por cuenta de sus titulares, del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

> **Precisión:** Aunque el artículo 26.1.a) de la Ley del IRPF alude a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores debe tenerse en cuenta que la disposición adicional única del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, establece que las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que aprueba el citado Real Decreto Legislativo 4/2015.

No serán deducibles:

Las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

Ejemplo: Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier entidad

Don L.H.L. ha percibido en el ejercicio 2021 los siguientes rendimientos por su condición de accionista de determinadas sociedades que cotizan en bolsa.

1. De la sociedad “Alfa, SA", ha percibido las siguientes cantidades:

Dividendos:

Importe íntegro: 1.020 euros

Primas de asistencia a juntas:

Importe íntegro: 300 euros

Acciones liberadas procedentes de una ampliación de capital:

Valor de mercado: 3.005 euros

2. El día 10 de febrero de 2021, ha constituido un usufructo temporal a 10 años a favor de la entidad "Beta, SA" sobre un paquete de acciones de la sociedad "Gamma, SA" por un importe total de 21.000 euros, que percibirá de manera fraccionada a razón de 2.100 euros el día 13 de febrero de cada uno de los respectivos años de duración del usufructo.

Por el servicio de administración y depósito de las acciones, la entidad de crédito le ha cargado 31 euros. Determinar el importe de los rendimientos netos computables y las retenciones soportadas.

Solución:

Sociedad "Alfa SA":

Importe dividendos = 1.020
Importe primas de asistencia a juntas = 300
Acciones liberadas (1) = --
Retención soportada (193,8 + 57) (2) = 250,80

Constitución usufructo:

Rendimiento computable: 2.100
Retención soportada (19% s/2.100): 399

Total ingresos íntegros (1.020 + 300 + 2.100) = 3.420

Gastos deducibles = 31

Rendimiento neto a integrar en la base imponible del ahorro (3.420 - 31) = 3.389

Notas al ejemplo:

(1) La recepción de acciones totalmente liberadas no constituye rendimiento del capital mobiliario. El tratamiento fiscal aplicable a la recepción de acciones totalmente liberadas (de valores admitidos a negociación) se comenta en el Capítulo 11 del presente Manual.**(Volver)**

(2) El tipo de retención aplicable a los rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades para el ejercicio 2021 es el 19 por 100.

En consecuencia, las retenciones soportadas fueron las siguientes:

Dividendo (19% s/1.020) = 193,80
Prima asistencia a juntas (19% s/300) = 57
Importe de las retenciones: 193,80 + 57 = 250,80 **(Volver)**

Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios

Normativa: Art. 25.2 Ley IRPF

Supuestos

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, tanto si son dinerarias como en especie, obtenidas como retribución por la cesión a terceros de capitales propios, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

Dentro de esta categoría de rendimientos, pueden distinguirse los cuatro grupos siguientes:

a) Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios

Como ejemplos pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Intereses de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluidas las basadas en operaciones sobre activos financieros.
- Intereses, cupones y otros rendimientos periódicos derivados de valores de renta fija.
- Intereses de activos financieros con retención efectiva del 1,2 por 100 por aplicación de la bonificación prevista en la disposición transitoria sexta de la LIS.

  Las particularidades de las retenciones deducibles correspondientes a dichos rendimientos se comentan en el Capítulo 18.

- Intereses derivados de préstamos concedidos a terceros.
- Rentas derivadas de las operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra (REPOS). Se denominan así las operaciones de venta que incluyen un compromiso de recompra, opcional o no opcional, que se realiza en un momento intermedio entre la fecha

de venta y la fecha de amortización. Los "REPOS" más comunes se realizan sobre Obligaciones y Bonos del Estado.

- Rentas satisfechas por una entidad financiera como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla. La renta obtenida por el cesionario o adquirente se califica en todo caso como rendimiento del capital mobiliario.

b) Contraprestaciones derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos financieros, con independencia de la naturaleza del rendimiento que produzcan, implícito, explícito o mixto

Tienen la consideración de **"activos financieros**" los valores negociables representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, con independencia de la forma en que se documenten. También tienen esta consideración, los instrumentos de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endosen o transmitan, salvo que el endoso o cesión se hagan como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

A título de ejemplo constituyen activos financieros, entre otros, los siguientes valores:

- Valores de la Deuda Pública (Letras del Tesoro, Obligaciones y Bonos del Estado).
- Letras financieras.
- Pagarés financieros o de empresa emitidos al descuento.
- Obligaciones o bonos con devengo periódico de cupones o con primas de emisión, amortización o reembolso.
- En general, cualquier activo emitido al descuento.

El artículo 91 del Reglamento del IRPF distingue entre activos financieros con rendimiento implícito, con rendimiento explícito y con rendimiento mixto, a efectos del sometimiento de estos rendimientos al sistema de retenciones o ingresos a cuenta sin que dicha distinción comporte relevancia alguna en la calificación fiscal de los rendimientos obtenidos.

- Tienen la consideración de **activos financieros con rendimiento implícito** aquellos en los que el rendimiento se genera mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de la operación. Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso.
- Se consideran **activos financieros con rendimiento explícito** aquellos que generan intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y no esté comprendida en el concepto de rendimiento implícito en los términos comentados en el párrafo anterior.
- Los **activos financieros con rendimiento mixto** son los que generan rendimientos implícitos y explícitos. Estos valores seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión,

amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita, otro rendimiento adicional. Seguirán el régimen de los activos financieros con rendimientos implícitos cuando el efectivo anual sea inferior al de referencia.

> ***Importante**: todos los rendimientos derivados de operaciones realizadas sobre activos financieros generan, sin excepción, rendimientos del capital mobiliario. No obstante, en las transmisiones lucrativas de activos financieros por causa de muerte del contribuyente (la denominada "plusvalía del muerto"), se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario. Tampoco se computa el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la transmisión lucrativa de aquellos por actos "inter vivos" (Art. 25.6 Ley IRPF).*

c) Rendimientos derivados de determinados préstamos de valores

Normativa: Disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31)

El préstamo de valores es aquella operación que cumple los restantes requisitos establecidos en la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003 y, por la que una parte (el prestamista), a cambio de una remuneración dineraria, transfiere temporalmente a otra parte (el prestatario) títulos-valores. El prestatario obtiene los importes dinerarios correspondientes a los derechos económicos que por cualquier otro concepto se deriven de los valores prestados durante la vigencia del préstamo con la obligación de devolver al vencimiento del mismo otros tantos valores homogéneos a los prestados. Los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de los valores tomados en préstamo constituyen para él rendimientos obtenidos participación fondos propios cualquier entidad, tal y como se explica en el apartado anterior.

En cuanto al **prestamista** la remuneración del préstamo, así como el importe de las compensaciones por los derechos económicos que se deriven de los valores prestados durante la vigencia del préstamo, tendrán para éste la consideración de **rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios**.

> ***Atención:** téngase en cuenta que la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003 ha sido derogada en lo referente al Impuesto sobre Sociedades, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE del 28), pero se mantiene vigente para IRPF.*

No obstante, los importes de las compensaciones por la distribución de la prima de emisión, por reducciones de capital con devolución de aportaciones o por derechos de suscripción preferente o de asignación gratuita generados durante la duración del préstamo, tendrán para el prestamista el tratamiento aplicable a los mismos que se comenta en el Capítulo 11.

d) Rendimientos derivados de participaciones preferentes y deuda subordinada

Concepto

Tienen la consideración de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios las rentas derivadas de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros (BOE del 28) y, desde el 28 de junio de 2014, en la disposición adicional primera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito (BOE del 27).

> Téngase en cuenta que, con efectos desde 28 de junio de 2014, la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito (BOE del 27), derogó la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, regulando en su disposición adicional primera tanto el régimen fiscal aplicable a las participaciones preferentes y a determinados instrumentos de deuda (concretamente, deuda subordinada) como los requisitos que deben cumplir. No obstante, la entrada en vigor de esta Ley 10/2014 no modifica el régimen fiscal aplicable a las participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda que se hubieran emitido con anterioridad a dicha fecha, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria segunda de la citada Ley.

Regla opcional especial de cuantificación de rentas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes para compensaciones percibidas por acuerdos celebrados con las entidades emisoras

Normativa: Disposición adicional cuadragésima cuarta Ley IRPF

Para aquellos contribuyentes que perciban en 2021 compensaciones como consecuencia de acuerdos celebrados con las entidades emisoras de deuda subordinada y de participaciones preferentes, la Ley del IRPF establece una regla especial de cuantificación que permite computar, de forma voluntaria, en el ejercicio en que se perciban las compensaciones un único rendimiento del capital mobiliario por diferencia entre la compensación percibida y la inversión realizada, dejando sin efectos fiscales las operaciones intermedias de recompra y suscripción o canje de valores.

Al tener carácter voluntario, el contribuyente puede, en cualquier caso, decidir no aplicar la regla especial y aplicar las reglas generales del IRPF, dando a cada una de las operaciones realizadas el tratamiento que proceda.

Si opta por esta regla especial **el tratamiento fiscal que debe seguir es el siguiente**:

- En el ejercicio en que se perciban las compensaciones derivadas del acuerdo **se computará como rendimiento del capital mobiliario la diferencia entre la compensación percibida y la inversión inicialmente realizada**. Esta compensación se incrementará en las cantidades que se hubieran obtenido previamente por la transmisión de los valores recibidos. En caso de que los valores recibidos en el canje no se hubieran transmitido previamente o no se hubieran entregado con motivo del acuerdo, la citada compensación se incrementará en la valoración de dichos valores que se hubiera tenido en cuenta para la cuantificación de la compensación.

- **No tendrán efectos tributarios la recompra y suscripción o canje por otros valores, ni la transmisión de estos últimos realizada antes o con motivo del acuerdo**, debiendo practicarse, en su caso, autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y los tres meses siguientes a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación en la que se imputen las compensaciones a que se refiere el punto anterior, esto es, en el plazo comprendido **entre la fecha del acuerdo y el 30 de septiembre de 2022**.

  Si se opta por aplicar esta regla especial de cuantificación, inmediatamente después de la presentación, en su caso, de estas autoliquidaciones complementarias, el contribuyente está obligado a comunicar los ejercicios de las autoliquidaciones afectadas por la nueva cuantificación para lo cual debe cumplimentar un formulario específico que puede presentar de forma electrónica, a través de Internet (Sede electrónica de la AEAT), o en las oficinas de registro de la Agencia Tributaria.

  > ***Importante:*** *a diferencia de los contribuyentes que hayan recibido compensaciones como consecuencia de acuerdos celebrados con las entidades emisoras de deuda subordinada y de participaciones preferentes, los titulares de deuda subordinada o participaciones preferentes cuyos contratos hayan sido declarados nulos mediante sentencia judicial, y que hubiesen consignado rendimientos de las mismas en su autoliquidación correspondiente al IRPF, podrán solicitar la rectificación de dichas autoliquidaciones y solicitar y, en su caso, obtener la devolución de ingresos indebidos, aunque hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución.*
  >
  > *Cuando hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución, la rectificación de la autoliquidación a que se refiere el párrafo anterior solo afectará a los rendimientos de la deuda subordinada y de las participaciones preferentes, y a las retenciones que se hubieran podido practicar por tales rendimientos.*

Determinación del rendimiento íntegro

Hay que distinguir:

a. En el supuesto de intereses y otras retribuciones pactadas o estimadas por la cesión a terceros de capitales propios

Si la retribución es **dineraria,** la integración en la base imponible de estos rendimientos se efectuará por el importe íntegro, sin descontar la retención practicada sobre dicho rendimiento.

Si la retribución es **en especie**, se integrará en la base imponible la valoración del rendimiento (valor de mercado del bien, derecho o servicio recibido) más el ingreso a cuenta, salvo que éste hubiera sido repercutido al titular del rendimiento (Art. 43.2 Ley IRPF).

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital mobiliario se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario. En defecto de prueba en contrario, la valoración de la renta estimada en el supuesto de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se efectuará aplicando el interés legal del

dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo, el 3 por 100 para el ejercicio 2021.

b. En el supuesto de operaciones sobre activos financieros

La integración en la base imponible de los rendimientos derivados de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos financieros (rendimientos implícitos), se efectuará de acuerdo con las siguientes reglas:

1. El cómputo de cada rendimiento debe efectuarse, individualmente, por cada título o activo, por diferencia entre los valores de enajenación, amortización o reembolso y de adquisición o suscripción.

2. Los gastos accesorios de adquisición y enajenación, siempre que sean satisfechos por el adquirente (valor de adquisición) o transmitente (valor de enajenación o reembolso) y se justifiquen adecuadamente, deberán computarse para la cuantificación del rendimiento obtenido.

3. Los rendimientos negativos se integrarán con los rendimientos positivos, salvo en el supuesto de que el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, en cuyo caso, dichos rendimientos negativos se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente [Art. 25.2 b) Ley IRPF].

   Véase también en relación con esta última regla el artículo 8 del Reglamento IRPF "Concepto de valores o participaciones homogéneos".

En consecuencia, el importe del rendimiento del capital mobiliario se determinará efectuando la siguiente operación:

Rendimiento = Valor enajenación o reembolso - Valor adquisición o suscripción

A estos efectos, se considerará como mayor valor de adquisición o suscripción, o como menor valor de transmisión, reembolso o amortización, el importe de los gastos y tributos inherentes a dichas operaciones satisfechos, que se justifiquen adecuadamente, sin que tengan tal consideración las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

En cuanto a la retención:

Como regla general, los rendimientos del capital mobiliario derivados de los activos financieros **están sujetos a retención o a ingreso a cuenta**.

No obstante lo anterior, **no existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los siguientes rendimientos** (Art. 75.3 Reglamento IRPF):

- Rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro. No obstante, están sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos derivados de contratos de cuentas basadas en operaciones sobre Letras del Tesoro que se formalicen con entidades de crédito y demás instituciones financieras.

- Los rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos o abonados por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito y establecimientos financieros residentes en España.
- Las primas de conversión de obligaciones en acciones.
- Los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

  a. Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.
  b. Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.

Sin embargo, están sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos derivados de contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los valores anteriores que se formalicen con entidades de crédito y demás instituciones financieras.

Esquema del Régimen fiscal de la Deuda Pública del Estado

Modalidades	Cuantificación del rendimiento	Retención
Letras del Tesoro	Valor de enajenación - Valor adquisición	No
Bonos del Estado	Cupón: importe íntegro	Sí
	Valor de enajenación - Valor adquisición	No (*)
Obligaciones del Estado	Cupón: importe íntegro	Sí
	Valor de enajenación - Valor adquisición	No (*)
Cuentas financieras en Letras, Bonos y Obligaciones	Valor de enajenación - Valor adquisición	Sí

(*) Está sujeta a retención la parte del rendimiento que equivalga al cupón corrido en las transmisiones de los valores mencionados cuando se realicen durante los 30 días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón por un contribuyente del IRPF a un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o a una persona o entidad no residente en territorio español. (Volver)

Gastos deducibles: de administración y depósito

Normativa: Art. 26.1 Ley IRPF

Tienen la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario, exclusivamente los de administración y depósito de valores negociables, sin que resulte admisible la deducción de ningún otro concepto de gasto.

A estos efectos, se considerarán como **gastos de administración y depósito** aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE del 24), tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización, por cuenta de sus titulares, del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

> **Precisión:** Aunque el artículo 26.1.a) de la Ley del IRPF alude a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores debe tenerse en cuenta que la disposición adicional única del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, establece que las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que aprueba el citado Real Decreto Legislativo 4/2015.

No serán deducibles:

Las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

Determinación del rendimiento neto

El rendimiento neto viene determinado por la diferencia entre los rendimientos íntegros y los gastos de administración y depósito de valores negociables.

Las operaciones necesarias para determinar la cuantía del rendimiento neto del capital mobiliario que se integra en la base imponible del ahorro se representan en el siguiente esquema:

(+) RENDIMIENTO ÍNTEGRO

a. Intereses y otras retribuciones pactadas o estimadas

- Retribución **dineraria**: Importe íntegro
- Retribución **en especie:** Valoración + Ingreso a cuenta no repercutido
- Rendimientos **estimados**. En defecto de prueba en contrario, el 3 por 100 para el ejercicio 2021 sobre el valor de los bienes y/o derechos.

b. Operaciones sobre activos financieros (rendimientos implícitos):

RCM= Valor de enajenación o reembolso - Valor adquisición o suscripción

Se tiene en cuenta el importe de los gastos y tributos inherentes a dichas operaciones satisfechos, que se justifiquen adecuadamente, sin que tengan tal consideración las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

(-) GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y DEPÓSITO DE VALORES NEGOCIABLES

(=) RENDIMIENTO NETO

Supuesto especial de integración de los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas

Normativa: Art. 46 a) Ley IRPF

Cuando los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedan de entidades vinculadas con el contribuyente, ha de tenerse en cuenta los siguiente:

La valoración de estos rendimientos deberá efectuarse por el valor de mercado.

Dichos rendimientos se integran en la base general y en la del ahorro siguiendo las siguientes reglas:

- **Base imponible general:** formarán parte de la base imponible general los correspondientes al **exceso** del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada **respecto** del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última.

  A efectos de computar dicho exceso, ha de tenerse en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejado en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del IRPF y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha.

- **Base imponible del ahorro:** Se integran en la base imponible del ahorro la diferencia entre el valor de mercado de estos rendimientos y el importe de la parte del rendimiento a integrar en la base imponible general conforme a lo antes indicado.

Personas o entidades vinculadas:

Para determinar cuándo hay vinculación ha de atenderse a lo dispuesto en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), en el que se consideran personas o entidades vinculadas:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el

porcentaje de participación a considerar será el 25 por 100.

En estos supuestos, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

Véase la aplicación práctica de este supuesto en el ejemplo sobre cálculo del rendimiento neto del capital mobiliario en el caso de obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios que figura en el apartado siguiente.

Ejemplo: Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios

Don M.L.H., soltero, ha obtenido durante el año 2021 los siguientes rendimientos:

- El día 10 de enero percibe 400 euros en concepto de intereses de un depósito a ocho años y un día (fecha de imposición 9 de enero de 2013; capital impuesto 20.000 euros).
- El día 26 de mayo suscribe obligaciones de "M, S.A.", a cinco años, por importe efectivo de 10.800 euros, con pago anual del cupón (el 25 de mayo). El día 3 de octubre transmite la mitad de las obligaciones por 5.800 euros, soportando gastos de transmisión de 30 euros. "M, S.A." cotiza en Bolsa y las obligaciones están representadas mediante anotaciones en cuenta.
- El 30 de octubre percibe 5.000 euros en concepto de intereses anuales de "Z, S.A." de la que es administrador único y socio mayoritario, por el préstamo que, con fecha 29 de octubre de 2017 y por importe de 70.000 euros, realizó a la misma. Dicho préstamo se amortizará íntegramente el 30 de octubre de 2021. El importe de los intereses responde al valor de mercado.

  En el balance del ejercicio 2020, cerrado el 31 de julio del 2021, "Z, S.A." tenía fondos propios por valor de 50.000 euros y el porcentaje de participación del contribuyente a 31 de diciembre era del 40 por 100.
- El día 12 de diciembre vende 100 obligaciones de "T, S.A." por 7.210 euros, descontados los gastos inherentes a dicha transmisión satisfechos por el transmitente. Dichas obligaciones las adquirió en marzo de 2013 por 7.815 euros. El día 28 de diciembre vuelve a comprar 100 obligaciones de la misma empresa por 8.414 euros.
- El día 18 de diciembre ha percibido 210 euros en concepto de intereses de obligaciones bonificadas de una sociedad concesionaria de autopistas de peaje a las que resulta aplicable la bonificación del 95 por 100 en el Impuesto sobre las Rentas del Capital. La retención efectivamente soportada asciende a 2,52 euros.
- El día 28 de diciembre transmite obligaciones del Estado por un importe efectivo de 30.050 euros. Dichas obligaciones fueron adquiridas por un importe equivalente a 27.600 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición.

Determinar el rendimiento neto del capital mobiliario a integrar en la base imponible del IRPF y las retenciones deducibles, suponiendo que la entidad financiera le ha cargado en cuenta 41 euros por gastos de administración y depósito de valores negociables.

Solución:

1. Intereses del depósito a ocho años y un día

Rendimiento íntegro = 400
Retención (19% s/400) = 76

2. Transmisión obligaciones "M, S.A."

(+) Valor de transmisión (5.800 – 30) = 5.770
(-) Valor de adquisición (1/2 x 10.800) = 5.400
(=) Rendimiento íntegro = 370

Retención = 0

3. Intereses de préstamo a entidad vinculada

Rendimiento íntegro = 5.000

De los cuales:

a) Parte del rendimiento a integrar en la base imponible general: **(1)**

70.000 – [40% (50.000 x 3)] = 70.000 – 60.000 = 10.000

10.000 / 70.000 x 100 = 14,29%

5.000 x 14,29% = 714,50

b) Parte del rendimiento a integrar en la base imponible del ahorro: **(2)**

5.000 – 714,50 = 4.285,50

Retención (19% s/5.000) **(3)** = 950

Notas:

(1) Al proceder los rendimientos de un préstamo realizado a una entidad vinculada con el contribuyente, deben integrarse en la base imponible general los intereses correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a la entidad vinculada (70.000 euros) respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última [40% (50.000 x 3) = 60.000]. El importe del exceso, que asciende a 10.000 euros (70.000 – 60.000), supone el 14,29 por 100 del préstamo, por lo que los intereses que deben integrarse en la base imponible general serán el resultado de aplicar este porcentaje al total de los intereses percibidos (5.000 x 14,29% = 714,50). **(Volver)**

(2) El resto de los intereses (5.000 – 714,50 = 4.285,50) se integrarán en la base liquidable del ahorro. Al no existir gastos deducibles en los rendimientos a integrar en la base imponible general, el importe íntegro coincide con el neto. **(Volver)**

(3) El tipo de retención aplicable en 2021 a los rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios es el 19 por 100. **(Volver)**

4. Transmisión de obligaciones "T, S.A."

(+) Valor de transmisión = 7.210
(-) Valor de adquisición = 7.815
(-) Rendimiento íntegro = (4) –605
Retención = 0

Nota (4) Al haber adquirido dentro del plazo de dos meses obligaciones de la misma empresa, el rendimiento negativo obtenido no podrá computarse hasta la venta de las obligaciones.(Volver)

5. Intereses de obligaciones bonificadas

Rendimiento íntegro = 210
Retenciones efectivamente soportadas (1,2% s/210) = 2,52
Retenciones deducibles no practicadas (22,8% s/210) = (5) 47,88

Nota(5) Además de las retenciones efectivamente soportadas (2,52 euros), el contribuyente puede deducir de la cuota las retenciones no practicadas efectivamente pero que tienen derecho a la bonificación del 95 por 100. Dado que el tipo de gravamen aplicable sobre los intereses en el derogado Impuesto sobre las Rentas del Capital era el 24 por 100 y la bonificación aplicable es del 95 por 100, las retenciones deducibles no practicadas ascienden a = (22,8% s/210) = 47,88 euros. Este tipo es el resultante de aplicar al 24 por 100 la bonificación del 95 por 100 (24% x 95%) = 22,8 por 100. (Volver)

6. Transmisión de Obligaciones del Estado

Valor de transmisión = 30.050
menos Valor de adquisición = 27.600
Rendimiento íntegro = 2.450
Retención = 0

7. Total rendimientos íntegros a integrar en la base imponible del ahorro (400 + 370 + 4.285,50 + 210 + 2.450) = **7.715,50**

Gastos deducibles = 41
Rendimiento neto = 7.674,50

8. Total rendimientos íntegros y netos a integrar en la base imponible general = 714,50

Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez

Introducción

Normativa: Art. 25.3 Ley IRPF

Los rendimientos, dinerarios o en especie, procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez generan rendimientos del capital mobiliario sujetos al IRPF, siempre que coincidan contratante y beneficiario en una misma persona, salvo en el supuesto de los seguros de invalidez cuyo beneficiario es el **acreedor hipotecario** en el que las rentas tendrán el mismo tratamiento fiscal que hubiera correspondido de ser el beneficiario el propio contribuyente.

En caso contrario (esto es, cuando no coincidan contratante y beneficiario) la percepción normalmente tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se exceptúan de esta calificación como rendimientos de capital mobiliario, las operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez cuando, con arreglo al artículo 17.2.a) de la Ley del IRPF , **deban tributar como rendimientos del trabajo**.

Prestaciones de contratos de seguro que tributan como rendimientos de trabajo

Normativa: Art. 17.2 a) Ley IRPF.

Tributan como rendimientos del trabajo las prestaciones derivadas de los siguientes contratos de seguro concertados en el marco de la previsión social:

- Contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible u objeto de reducción en la base imponible.
- Planes de previsión social empresarial, así como los seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 13 de diciembre).
- Planes de previsión asegurados.
- Seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

Como veremos a lo largo de este apartado, a efectos de someter a gravamen los rendimientos del capital mobiliario procedentes de las operaciones de capitalización y de los contratos de seguros de vida o invalidez, la Ley del IRPF establece distinciones en función de la forma de percepción de las prestaciones (renta o capital), el plazo de las operaciones y la cobertura de las contingencias, como por ejemplo, la jubilación o la invalidez.

Tienen la consideración de operaciones de capitalización las basadas en técnica actuarial, que consistan en obtener compromisos determinados en cuanto a su duración y a su importe a cambio de desembolsos únicos o periódicos previamente fijados. Véase el Anexo de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, (BOE de 15 de julio), apartado B).b).2.

El contrato de seguro de vida es el contrato en el que el asegurador se obliga, mediante el cobro de la prima estipulada y dentro de los límites establecidos en la Ley y en el contrato, a satisfacer al beneficiario un capital, una renta u otras prestaciones convenidas, en el caso de muerte o bien de supervivencia del asegurado, o de ambos eventos conjuntamente. El seguro sobre la vida puede estipularse sobre la vida propia o la de un tercero, tanto para caso de muerte como para caso de supervivencia o ambos conjuntamente, así como sobre una o varias cabezas (artículo 93 Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro).

1. Seguros de capital diferido

Normativa: Art. 25.3 a) 1º Ley IRPF

Determinación del rendimiento íntegro y neto

Reglas generales

El **capital diferido** es una modalidad de **seguro de vida** por la que el asegurador se compromete a entregar el capital asegurado a la expiración del plazo convenido como duración del contrato, siempre y cuando la persona asegurada siga con vida en ese momento señalado.

a) Rendimiento íntegro

Para determinar el rendimiento íntegro se aplican las siguientes reglas:

En general:

Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas que hayan generado el capital que se percibe. Dicho rendimiento está sujeto a retención a cuenta.

$$Rendimiento = Capital\ percibido - \sum Primas\ por\ supervivencia$$

En caso de rescates parciales, se entenderá que el importe rescatado corresponde a las primas más antiguas incluida su correspondiente rentabilidad.

En particular:

- **En los seguros que combinan la supervivencia con el fallecimiento o la incapacidad**

  Tratándose de contrato de seguro que combina la contingencia de supervivencia con las de fallecimiento o incapacidad y el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia, podrá detraerse también la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta el momento, siempre que, durante toda la vigencia del contrato, el capital en riesgo sea igual o inferior al 5 por 100 de la provisión matemática. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

  $$Rendimiento = Capital\ percibido - \sum Primas\ por\ supervivencia - \sum Primas\ capital\ en\ riesgo\ por\ fallecimiento\ o\ incapacidad\ consumidas\ (*)$$

  (*) con el límite del 5% de la provisión matemática

- **En los seguros anuales renovables**

  Tratándose de seguros anuales renovables, sólo se tendrá en cuenta el importe de la prima del año en curso, al ser ésta la que determina el importe del capital a percibir.

  $$Rendimiento = Capital\ percibido - Prima\ del\ año$$

b) Determinación del rendimiento neto

Dado que para esta categoría de rendimientos no se contempla la posibilidad de aplicar gastos deducibles, el rendimiento íntegro coincide con el rendimiento neto.

Supuestos especiales

• Seguros de capital diferido que se destinen a la constitución de rentas

Normativa: Art. 25.3 a) 6º Ley IRPF

Los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales no tributarán en el momento de producirse la contingencia cubierta por el seguro, sino que lo harán en el momento de constitución de las rentas vitalicias o temporales de acuerdo con el régimen de las mismas que más adelante se comenta. Para ello es preciso que la posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro y que el capital no se ponga a disposición del contribuyente por ningún medio.

• Seguros de invalidez cuyo beneficiario es el acreedor hipotecario

Normativa: Disposición adicional cuadragésima Ley IRPF

Las rentas derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro, tendrán el mismo tratamiento fiscal que hubiera correspondido de ser el beneficiario el propio contribuyente, esto es, se considerarán rendimientos de capital mobiliario, cuando se den los siguientes requisitos:

- Que sea percibida por el acreedor hipotecario del contribuyente como beneficiario del mismo.
- Que el acreedor hipotecario del contribuyente tenga la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente.
- Que el acreedor hipotecario sea una entidad de crédito, u otra entidad que, de manera profesional realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

No obstante, estas rentas en ningún caso se someterán a retención.

Por tanto, en este caso, al darse la contingencia cubierta, la cancelación del préstamo hipotecario por una entidad aseguradora con la que el contribuyente haya suscrito un seguro de vida que cubra el riesgo de invalidez absoluta, origina para éste un rendimiento del capital mobiliario por la diferencia entre el importe total de la prestación del seguro correspondiente a la entidad de crédito (acreedor hipotecario) y el importe de las primas satisfechas en el año en curso. El importe del remanente percibido por el contribuyente tendrá asimismo la consideración de rendimiento del capital mobiliario conforme al artículo 25.3 a) de la Ley del IRPF.

> ***Importante**: la condición para que las percepciones derivadas de un seguro de vida o invalidez tributen en el IRPF es que coincidan el tomador que contrata y paga la prima del seguro (o el asegurado si el seguro es colectivo), y el beneficiario de la prestación, salvo en*

este supuesto especial de seguros en el que el beneficiario es el acreedor hipotecario; en caso contrario la percepción normalmente tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Régimen transitorio de reducción de los contratos de seguros de vida concertados antes de 31 de diciembre de 1994

Atención: *en el apartado siguiente se incluye un ejemplo sobre la aplicación de este régimen transitorio.*

Normativa: Disposición transitoria cuarta Ley IRPF y art. 93.5 Reglamento IRPF

Con arreglo a la derogada Ley 18/1991, del IRPF, las prestaciones derivadas de los contratos de seguro de vida generaban incrementos o disminuciones de patrimonio (salvo los procedentes de operaciones de capitalización y de aquellos contratos de seguro que no incorporaban el componente mínimo de riesgo y duración determinado en el artículo 9 del Reglamento del IRPF vigente en ese momento) y a estos incrementos y disminuciones les eran aplicables los porcentajes de reducción que establecía la disposición transitoria octava de la citada Ley 18/1991.

Con la entrada en vigor el 1 de enero de 1999 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, desaparece este tratamiento fiscal, pero se introduce un régimen transitorio que mantiene la aplicación de esos porcentajes de reducción a la parte del rendimiento correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. Dicho régimen transitorio se ha mantenido en la actual Ley del IRPF en los términos que pasamos a comentar a continuación.

Cuando se perciba un capital diferido, la parte del rendimiento neto total correspondiente a **primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006**, podrá reducirse de la siguiente forma:

1. Cálculo del rendimiento neto total

Se determinará la parte del rendimiento neto total obtenido que corresponde a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

Para ello, se multiplicará dicho rendimiento total obtenido por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

- En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.
- En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

De forma resumida:

(Prima x nº de años transcurridos hasta el cobro) ÷ ∑ (cada prima x nº años transcurridos hasta el cobro)

2. Cálculo del rendimiento neto reducible

Se determinará la parte del rendimiento neto correspondiente a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006.

A tal efecto, se multiplicará la cuantía resultante de la operación comentada en número 1. anterior por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

- En el numerador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.
- En el denominador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación.

De forma resumida:

Coeficiente de ponderación = Días transcurridos desde el pago de la prima hasta el 20-01-2006 ÷ Días transcurridos entre el pago de la prima y la fecha de cobro

3. Límite máximo conjunto y porcentajes de reducción aplicables

Se calculará el importe total de los capitales diferidos correspondientes a los seguros de vida a cuyo rendimiento neto se le hubiera aplicado el régimen transitorio, obtenidos desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal del capital diferido, distinguiéndose las siguientes situaciones a efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción (denominados también coeficientes de abatimiento):

a. **Que el importe calculado** (incluido el importe del capital diferido obtenido al que se pretenda aplicar el régimen transitorio) **sea inferior a 400.000 euros**.

   En este caso se aplicará a cada una de las partes del rendimiento neto calculadas con arreglo a lo dispuesto en el número 2. anterior el porcentaje de reducción del 14,28 por 100 por cada año transcurrido entre el pago de la correspondiente prima y el 31 de diciembre de 1994.

   Cuando hubiesen transcurrido más de seis años entre dichas fechas, el porcentaje a aplicar será el 100 por 100.

b. **Que el importe calculado** (incluido el importe del capital diferido al que se pretenda aplica el régimen transitorio) **sea superior a 400.000 euros, pero el importe del capital diferido obtenido al que se pretenda aplicar el régimen transitorio sea inferior a 400.000 euros**.

   En este caso se practicará la reducción a cada una de las partes del rendimiento neto generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente correspondan a la parte del capital diferido que sumado a los capitales diferidos obtenidos con anterioridad no

supere 400.000 euros.

c. **Que el importe correspondiente a los capitales diferidos obtenidos con anterioridad sea superior a 400.000 euros**.

En este caso no se practicará reducción alguna.

Ejemplo: aplicación del régimen transitorio de reducción de los contratos de seguros de vida concertados antes de 31 de diciembre de 1994

Don B.C.A. ha percibido el 10 de octubre de 2021, coincidiendo con la fecha de su jubilación, una prestación en forma de capital de 70.000 euros, derivada de un plan de jubilación correspondiente a un seguro de vida individual contratado con la entidad de seguros "Z".

El importe total de las primas satisfechas a dicha entidad aseguradora ascendió a 67.828,28 euros, a razón de una prima anual de 1.500 euros, creciente en un 3 por 100 anual y satisfechas el 1 de marzo de cada uno de los años comprendidos entre 1993 y 2021, ambos inclusive.

Determinar el rendimiento neto reducido del capital mobiliario derivado del citado seguro de vida individual.

Solución:

1. Determinación del rendimiento íntegro y neto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.3 a) de la Ley del IRPF, tiene la consideración de rendimiento del capital mobiliario la diferencia entre la prestación percibida y las primas satisfechas: 70.000,00 – 67.828,28 = 2.171,72

2. Aplicación del régimen transitorio de reducción.

De acuerdo con el régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999, contenido en la disposición transitoria cuarta de la Ley del IRPF, cuando se perciba un capital diferido, a la parte del rendimiento neto correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá de la siguiente forma:

a. **Parte del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas antes de 31-12-1994.**

Fecha pago	Importe primas	Tiempo hasta el cobro (años)	Tiempo hasta el cobro (días)	Coeficiente de ponderación	Rendimiento por prima
01-03-93	1.500,00	28,63	10.450	0,0503506	109,35
01-03-94	1.545,00	27,63	10.085	0,0500497	108,69

Notas a la tabla:

(*) La determinación del coeficiente de ponderación es el resultado, redondeado al séptimo decimal, de la siguiente fracción:

(Prima x nº de años transcurridos hasta el cobro) ÷ ∑ (cada prima x nº años transcurridos hasta el cobro)

En el ejemplo, para la prima satisfecha el 01-03-1993, dicha fracción es la siguiente: (1.500 x 28,63) ÷ 852.919,49 = 0,0503506

Para la prima satisfecha el 01-03-1994, dicha fracción es la siguiente: (1.545 x 27,63) ÷ 852.919,49= 0,0500497 (Volver)

(**) Una vez aplicado al rendimiento total del seguro (2.171,72) el coeficiente de ponderación de cada prima, se obtiene el rendimiento correspondiente a cada una de las primas, cuyo resultado se recoge en la columna correspondiente.

Para la prima satisfecha el 01-03-1993, el rendimiento correspondiente será igual a: 2.171,72 x 0,0503506 = 109,35

Para la prima satisfecha el 01-03-1994, el rendimiento será igual a: 2.171,72 x 0,0500497= 108,69 (Volver)

b. **Parte del rendimiento neto total correspondiente a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31-12-1994 generado con anterioridad a 20-01-2006.**

Rendimiento por prima	Años hasta 31/12/1994	Días hasta 20/01/2006	Coeficiente de ponderación	Rendimiento hasta 20/01/2006
109,35	2	4.708	0,4505263	49,27
108,69	1	4.343	0,4306396	46,81

Notas a la tabla:

(*) Para determinar la parte de la prestación que, correspondiendo a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se ha generado antes del 20 de enero de 2006, se multiplicará el rendimiento por prima por el coeficiente de ponderación que resulta del siguiente cociente:

En el numerador, días transcurridos entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.

En el denominador, días transcurridos entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación.

En nuestro ejemplo, para la prima satisfecha el 01-03-1993, dicha fracción es la siguiente: 4.708 ÷ 10.450= 0,4505263

Para la prima satisfecha el 01-03-1994, dicha fracción sería 4.343 ÷ 10.085= 0,4306396 (Volver)

(**) El rendimiento reducible, es decir, el generado hasta 20-01-2006 viene determinado por el resultado de multiplicar el rendimiento por prima por el coeficiente de ponderación determinado conforme a lo indicado en la nota (1) anterior. (Volver)

c. **Rendimiento susceptible de reducción y reducción aplicable.**

Rendimiento hasta 20-01-2006	Porcentaje de reducción	Importe de reducción
49,27	28,56 %	14,07
46,81	14,28 %	6,68
Reducción total aplicable	**-**	**20,75**

Notas a la tabla:

(*) Límite máximo conjunto: La cuantía máxima del capital percibido será de 400.000 euros, límite que se aplicará conjuntamente a todos los importes de capitales diferidos obtenidos desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal del capital (incluido el importe a cuyo rendimiento les pretenda aplicar los coeficientes de abatimiento del régimen transitorio).

En el presente caso el importe de 70.000 euros correspondiente a la prestación percibida el 10 de octubre de 2021 (único capital diferido, obtenido por el contribuyente desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal del capital diferido, al que le hubiera resultado de aplicación el régimen transitorio) es inferior a 400.000 euros por lo que los coeficientes de abatimiento se aplicarán a todo el rendimiento reducible generado hasta 20-01-2006. (Volver)

(**) El porcentaje de reducción es el resultado de multiplicar 14,28 por 100 por cada año, redondeado por exceso, que media entre el abono de la prima y el 31 de diciembre de 1994. (Volver)

3. Determinación del rendimiento neto a incluir en la base imponible del ahorro.

El rendimiento neto a incluir en la base imponible del ahorro es la diferencia entre el rendimiento neto total y la reducción resultante de la aplicación del régimen transitorio: (2.171,72 – 20,75) = 2.150,97 euros

2. Seguros de rentas

Normativa: Art. 25.3 a) Ley IRPF

a) Seguros de rentas inmediatas, vitalicias o temporales

1. Seguros de rentas vitalicias inmediatas

Normativa: Art. 25.3 a) 2º Ley IRPF

En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes en función de la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y que permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma:

Edad del perceptor	Porcentaje aplicable
Menos de 40 años	40 por 100

Entre 40 y 49 años	35 por 100
Entre 50 y 59 años	28 por 100
Entre 60 y 65 años	24 por 100
Entre 66 y 69 años	20 por 100
70 o más años	8 por 100

Nota: de acuerdo con la disposición transitoria quinta de la Ley del IRPF estos porcentajes son aplicables a las prestaciones en forma de renta que se perciban a partir del 1 de enero de 2007, aun cuando la constitución de las rentas se hubiera producido con anterioridad a dicha fecha.

La parte de la renta que tenga la consideración de rendimiento de capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda, se sujeta en 2021 al tipo de retención del 19 por 100.

Importante: *se entiende que las rentas han sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la adquisición de las mismas haya sido motivada por el fallecimiento del contratante, si el seguro es individual, o del asegurado si el seguro es colectivo contratado por la empresa.*

Este mismo régimen tributario resultará aplicable a las rentas vitalicias que se perciban de los planes individuales de ahorro sistemático que cumplan los requisitos establecidos en la disposición adicional tercera de la Ley del IRPF, incluso en los supuestos en que los citados planes individuales de ahorro sistemático sean el resultado de la transformación de determinados contratos de seguros de vida formalizados con anterioridad a 1 de enero de 2007 en los que el contratante, asegurado o beneficiario sea el propio contribuyente.

Véase la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del IRPF relativa a la transformación de determinados contratos de seguros de vida en planes individuales de ahorro sistemático. Véase, asimismo, la disposición adicional quinta del Reglamento del IRPF relativa a la movilización total o parcial entre planes individuales de ahorro sistemático.

2. Seguros de rentas temporales inmediatas

Normativa: Art. 25.3 a) 3º Ley IRPF

Tratándose de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en los términos comentados en el apartado anterior, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes en función de la duración de la renta:

Duración de la renta	Porcentaje aplicable
Inferior o igual a 5 años	12 por 100

Superior a 5 e inferior o igual a 10 años	16 por 100
Superior a 10 e inferior o igual a 15 años	20 por 100
Superior a 15 años	25 por 100

Nota: de acuerdo con la disposición transitoria quinta de la Ley del IRPF estos porcentajes son aplicables a las prestaciones en forma de renta que se perciban a partir del 1 de enero de 2007, aun cuando la constitución de las rentas se hubiera producido con anterioridad a dicha fecha.

La parte de la renta que se considere rendimiento del capital mobiliario por aplicación del porcentaje que corresponda estará sujeta a retención a cuenta.

b) Seguros de rentas diferidas, vitalicias o temporales

Régimen general

Normativa: Art. 25.3 a) 4º Ley IRPF (primer párrafo). Véase también el art. 18 Reglamento

Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos para las rentas inmediatas, vitalicias o temporales.

Dichos porcentajes analizados en el apartado anterior (seguros de rentas inmediatas, vitalicias o temporales) son los siguientes:

1. Rentas vitalicias inmediatas:

Edad del perceptor	Porcentaje aplicable
Menos de 40 años	40 por 100
Entre 40 y 49 años	35 por 100
Entre 50 y 59 años	28 por 100
Entre 60 y 65 años	24 por 100
Entre 66 y 69 años	20 por 100
70 o más años	8 por 100

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma.

2. Rentas temporales inmediatas:

Duración de la renta	Porcentaje aplicable
Inferior o igual a 5 años	12 por 100
Superior a 5 e inferior o igual a 10 años	16 por 100
Superior a 10 e inferior o igual a 15 años	20 por 100
Superior a 15 años	25 por 100

El **resultado obtenido se incrementará** en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, cuya determinación vendrá dada por la diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye y el importe de las primas satisfechas. Dicha rentabilidad se repartirá linealmente durante los 10 primeros años de cobro de dicha renta si la misma es vitalicia o entre los años de duración de la misma, con el máximo de 10 años, si la renta es temporal (Art. 18 Reglamento IRPF). Para su determinación puede utilizarse la siguiente fórmula:

(VA - PS) ÷ Nº años

Siendo:

- "VA" el valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye.
- "PS" el importe de las primas satisfechas.
- "Nº años" el número de años de duración de la renta temporal, con un máximo de 10 años. Si la renta es vitalicia, se tomará como divisor 10 años.

Excepción: Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, el rendimiento del capital mobiliario será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos para las rentas inmediatas vitalicias o temporales, ya que la constitución de la renta tributó en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La parte de la renta que se considere rendimiento del capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda, estará sujeta a retención a cuenta.

Recuerde: *los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales, siempre que esta posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro, tributarán en el momento de constitución de las rentas de acuerdo con lo comentado en este número. En ningún caso, resultará de aplicación este régimen de tributación cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio.*

Ejemplo:

Don G.A.M. suscribió un contrato de seguro de vida de renta vitalicia diferida el día 3 de enero

de 2012, satisfaciendo una prima anual de 6.000 euros pagadera el 5 de enero de cada uno de los años 2012 a 2021, ambos inclusive.

El 23 de octubre de 2021, coincidiendo con su 68 cumpleaños, comenzó a cobrar una renta vitalicia de 10.000 euros anuales.

Determinar el rendimiento neto de capital mobiliario sabiendo que, según certificación del actuario de la compañía aseguradora, el valor actual financiero actuarial de la renta vitalicia a cobrar asciende a 70.000 euros.

Solución:

El rendimiento neto de capital mobiliario vendrá dado por la suma de:

Porcentaje aplicable sobre la anualidad: 20 por 100 s/10.000 = 2.000

Rentabilidad hasta la constitución de la renta: (70.000 – 60.000) ÷ 10 (*) = 1.000

Rendimiento de capital mobiliario: 2.000 + 1.000 = 3.000

Nota al ejemplo:

(*) La rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye (70.000 euros) y el importe de las primas satisfechas (6.000 x 10 = 60.000), se reparte linealmente durante los diez primeros años de cobro de la renta, por lo que a partir del año undécimo el rendimiento del capital mobiliario estará constituido exclusivamente por 2.000 euros, ya que el porcentaje aplicable en función de la edad del rentista en el momento de constitución de la renta (68 años) permanece constante durante toda la vigencia de la renta. (Volver)

Régimen especial de prestaciones por jubilación e invalidez

Normativa: Arts. 25.3 a) 4º Ley IRPF (segundo párrafo) y 19 Reglamento

Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de rentas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia, se integrarán en la base imponible como rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que **su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas** en virtud del contrato.

En el supuesto de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico, a título gratuito e inter vivos, se integrarán en la base imponible como rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda del valor actual actuarial de las rentas en el momento de la constitución de las mismas.

En ambos supuestos, **no serán de aplicación** los porcentajes previstos para rentas inmediatas vitalicias o temporales. La aplicación de este régimen está condicionada, además, al cumplimiento de los siguientes requisitos (Art. 19 Reglamento IRPF):

1. Que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, con dos años de antelación a la fecha de jubilación.

2. Las contingencias cubiertas deben ser las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la

Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 13 de diciembre).

De acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo, las contingencias cubiertas por los Planes de Pensiones y por las que se satisfarán las prestaciones son las siguientes: jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual, o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez, determinadas conforme al Régimen correspondiente de Seguridad Social; muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad u orfandad, o a favor de otros herederos o personas designadas y dependencia severa o gran dependencia del partícipe regulada en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

3. Se entenderá que se ha producido algún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro cuando se incumplan las limitaciones que, en relación con el ejercicio de los derechos económicos, establecen la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo, respecto a los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas.

Importante: *cumpliéndose los anteriores requisitos, este régimen especial se aplica con preferencia al régimen general anteriormente comentado.*

Ejemplo:

Don J.P.N. suscribió un contrato de seguro de vida de renta vitalicia diferida el 10 de mayo del año 2013, satisfaciendo una prima anual de 5.000 euros pagadera el día 10 de mayo de cada uno de los años 2013 a 2021, ambos inclusive.

El día 13 de mayo de 2021, coincidiendo con su 65 cumpleaños y con su fecha de jubilación, comenzó a cobrar una renta vitalicia de 4.500 euros anuales.

Determinar el rendimiento neto de capital mobiliario sabiendo que, según certificación del actuario de la compañía aseguradora, el valor actual financiero actuarial de la renta vitalicia a cobrar asciende a 65.000 euros.

Solución:

Aplicando el régimen especial de prestaciones por jubilación, resulta:

Rendimiento de capital mobiliario durante los 10 primeros años de cobro de la renta: (+) Rentas percibidas (4.500 x 10) = 45.000

Primas satisfechas (5.000 x 9) = 45.000

Rendimientos del capital mobiliario durante los diez primeros años del cobro de la renta (45.000 - 45.000) =0

Rendimiento del capital mobiliario a partir del año undécimo de cobro de la renta = 4.500 euros

cada año.

c) Extinción de rentas temporales o vitalicias en el ejercicio del derecho de rescate

Normativa: Art. 25.3 a) 5º Ley IRPF

El rendimiento del capital mobiliario en estos supuestos, siempre que las rentas no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, será el resultado de la siguiente operación:

(+) Importe del rescate

(+) Rentas satisfechas hasta el momento del rescate

(-) Primas satisfechas

(-) Cuantías que hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario, de acuerdo con lo indicado en los números anteriores

(-) Rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas **(*)**

(=) Rendimiento del capital mobiliario

(*) Únicamente en los supuestos en que las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos y cuando se trate de rentas cuya constitución se hubiera producido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (1 de enero de 1999) por la rentabilidad que ya tributó con anterioridad.**(Volver)**

Cuando la extinción de la renta se produzca como consecuencia del fallecimiento del perceptor, no se genera rendimiento del capital mobiliario para el mismo.

Las prestaciones percibidas en forma de renta por fallecimiento del beneficiario están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo cual no tributan en el Impuesto sobre la Renta.

3. Rentas vitalicias o temporales derivadas de la imposición de capitales

Normativa: Art. 25.3 b) Ley IRPF

En las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, salvo cuando hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos, respectivamente, para las rentas inmediatas vitalicias o temporales derivadas de contratos de seguros de vida.

Recuerde

- **En el caso de rentas vitalicias inmediatas** derivadas de contratos de seguro de vida, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes en función de la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta:

Edad del perceptor	Porcentaje aplicable
Menos de 40 años	40 por 100
Entre 40 y 49 años	35 por 100
Entre 50 y 59 años	28 por 100
Entre 60 y 65 años	24 por 100
Entre 66 y 69 años	20 por 100
70 o más años	8 por 100

Estos porcentajes que serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma.

- **En el caso de rentas temporales inmediatas** derivadas de contratos de seguro de vida, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes en función de la duración de la renta:

Duración de la renta	Porcentaje aplicable
Inferior o igual a 5 años	12 por 100
Superior a 5 e inferior o igual a 10 años	16 por 100
Superior a 10 e inferior o igual a 15 años	20 por 100
Superior a 15 años	25 por 100

4. Supuesto especial: "Unit Linked" (contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión)

Normativa: Art.14.2. h) de la Ley IRPF

Los *"unit linked"* son seguros de vida en los que el tomador del seguro puede decidir y modificar los activos financieros en los que desea materializar las provisiones técnicas correspondientes a

su seguro, asumiendo el riesgo de la inversión.

Tributación

En función de que estos contratos de seguros cumplan o no las condiciones que indicamos más adelante pueden resultarles aplicables dos regímenes tributarios diferentes:

a) Si el contrato de seguro cumple alguna de las condiciones legalmente establecidas al efecto durante toda la vigencia del contrato: el régimen fiscal aplicable es el de los contratos de seguro de vida expuesto en los apartados anteriores dentro de "Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez", sin que los traspasos realizados entre los activos aptos para materializar las inversiones tengan relevancia fiscal alguna.

b) Si el contrato de seguro no cumple las condiciones legalmente establecidas al efecto durante toda la vigencia del contrato: el tomador del seguro **deberá imputar en cada período impositivo** como rendimiento del capital mobiliario **la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo**.

En este supuesto, el importe imputado minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de estos contratos.

Condiciones legales que deben cumplirse durante toda la vida del contrato para que resulta aplicable el régimen general de los contratos de seguros de vida:

> ***Atención**: con efectos desde el 11 de julio de 2021 el apartado 1 del artículo tercero de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, adapta los requisitos exigibles en IRPF a las últimas modificaciones normativas aplicables a las entidades aseguradoras.*

1º. Que no se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

2º. Que las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

a. Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que:

- Se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (BOE del 5).
- Se trate de instituciones de inversión colectiva amparadas por la Directiva 2009/65/ CE, de 13 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo.

b. Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora,

siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- La determinación de los activos deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora.
- La inversión de las provisiones de cada conjunto de activos deberá efectuarse en activos que cumplan las normas establecidas en el artículo 89 del Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras. En ningún caso podrá tratarse de bienes inmuebles o derechos reales inmobiliarios.

  No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de alguno de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.
- El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos en cuales debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, sin que en ningún caso pueda intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se inviertan las provisiones.

En estos contratos, el tomador o el asegurado podrá elegir, de acuerdo con las especificaciones de la póliza, entre las distintas instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos, expresamente designados en los contratos, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

5. Planes individuales de ahorro sistemático (PIAS)

Normativa: Disposición adicional tercera Ley IRPF

Los Planes Individuales de Ahorro Sistemático (PIAS) son contratos celebrados con entidades aseguradoras para constituir con los recursos aportados una renta vitalicia asegurada, a los que la Ley del IRPF otorga un tratamiento fiscal más beneficioso, cuando que cumplan los siguientes requisitos:

Instrumentación y forma de percepción de las prestaciones

Instrumentación

Los recursos aportados deben instrumentarse a través de seguros individuales de vida en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente.

Los seguros de vida aptos para esta fórmula contractual no serán los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible del IRPF.

En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de ahorro individual sistemático y sus siglas quedan reservadas a los contratos que cumplan

los requisitos previstos en la Ley del IRPF.

Forma de percepción de las prestaciones

La renta vitalicia se constituirá con los derechos económicos procedentes de dichos seguros de vida. En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

El **mecanismo de reversión** en los contratos de seguros es el procedimiento por el cual el asegurado (que, en el caso del PIAS, es el primer beneficiario) puede trasladar, tras su fallecimiento, a un nuevo beneficiario la totalidad o una parte de la renta vitalicia.

Los contratos de seguros de renta vitalicia con **períodos ciertos de prestación** son aquellos en los que se garantiza que la renta se percibirá durante un número mínimo de años aun cuando fallezca el asegurado y beneficiario inicial de la renta (lógicamente en caso de fallecimiento del asegurado la renta la percibirá el beneficiario designado a tal efecto).

Finalmente, las **fórmulas de contraseguro** (las más utilizadas en la práctica aseguradora) son aquellas que garantizan al beneficiario designado un capital en caso de fallecimiento del asegurado.

Ahora bien, con el fin de asegurar que la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.v) de la Ley del IRPF cumple con la finalidad pretendida, se exige a los contratos celebrados con posterioridad **a 1 de abril de 2019** en los que se establezcan mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento, el cumplimiento de los siguientes requisitos (disposición adicional novena Reglamento IRPF):

a. En el supuesto de mecanismos de reversión en caso de fallecimiento del asegurado, **únicamente podrá existir un potencial beneficiario de la renta vitalicia que revierta**.

b. En el supuesto de periodos ciertos de prestación, dichos períodos no podrán exceder de **10 años** desde la constitución de la renta vitalicia.

c. En el supuesto de fórmulas de contraseguro, la cuantía total a percibir con motivo del fallecimiento del asegurado **en ningún momento podrá exceder de los siguientes porcentajes respecto del importe destinado a la constitución de la renta vitalicia:**

Años desde la constitución de la renta vitalicia	Porcentaje
1.º	95 por 100
2.º	90 por 100
3.º	85 por 100
4.º	80 por 100

Años desde la constitución de la renta vitalicia	Porcentaje
5.º	75 por 100
6.º	70 por 100
7.º	65 por 100
8.º	60 por 100
9.º	55 por 100
10.º en adelante	50 por 100

***Importante**: Los nuevos requisitos que se establecen para los supuestos en que existan mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas no resultará de aplicación a los contratos de seguro de vida celebrados con anterioridad a 1 de abril de 2019, con independencia de que la constitución de la renta vitalicia se realice con posterioridad a dicha fecha.*

Periodo mínimo de aportaciones. Aportación anual máxima e importe total de las primas acumuladas

Periodo mínimo de aportaciones

- **En general:**

  La primera prima satisfecha deberá tener una **antigüedad superior a cinco años** en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

- **Régimen transitorio: Requisito de antigüedad a efectos de tratamiento de Planes Individuales de Ahorro Sistemático de contratos de seguro formalizados antes de 1 de enero de 2015.**

  Normativa: Disposición transitoria trigésima primera Ley IRPF

  A los Planes Individuales de Ahorro Sistemático formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2015, les será también de aplicación el requisito de cinco años (y no el de más diez años que se exigió hasta el 31 de diciembre de 2014).

  No obstante, la transformación de un Plan Individual de Ahorro Sistemático formalizado antes de 1 de enero de 2015, o de un contrato de seguro de los regulados en la disposición transitoria decimocuarta de esta Ley, mediante la modificación del vencimiento del mismo, con la exclusiva finalidad de anticipar la constitución de la renta vitalicia a una fecha que cumpla con el requisito de antigüedad de cinco años desde el pago de la primera prima exigido por las

citadas disposiciones, no tendrá efectos tributarios para el tomador.

Aportación anual máxima e importe total de las primas acumuladas

- El **límite máximo anual** satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos será de **8.000 euros**, y será independiente de los límites de aportaciones de sistemas de previsión social.
- Asimismo, el **importe total de las primas acumuladas** en estos contratos no podrá superar la cuantía total de **240.000 euros por contribuyente**.

Disposición de derechos económicos y tributación de la renta vitalicia asegurada

Disposición de derechos económicos

En el supuesto de disposición, total o parcial, por el contribuyente antes de la constitución de la renta vitalicia de los derechos económicos acumulados se tributará conforme a lo previsto en la Ley del IRPF en proporción a la disposición realizada. A estos efectos, se considerará que la cantidad recuperada corresponda a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad.

Los tomadores de los planes individuales de ahorro sistemático podrán, mediante decisión unilateral, movilizar su provisión matemática a otro plan individual de ahorro sistemático del que sean tomadores. La movilización total o parcial de un plan de ahorro sistemático a otro seguirá, en cuanto le sea de aplicación, el procedimiento relativo a los planes de previsión asegurados (disposición adicional quinta Reglamento IRPF).

En el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el período impositivo en el que se produzca la anticipación, la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de la Ley del IRPF.

Tributación de la renta vitalicia asegurada

a. **La rentabilidad** que se ponga de manifiesto en la constitución de la renta vitalicia asegurada (diferencia entre el valor actual actuarial de la renta y la suma de las primas satisfechas) **se encuentra exenta del IRPF**, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.v) de la Ley del IRPF.

b. **La renta vitalicia** que se perciba **tributará** de conformidad con los porcentajes establecidos para las rentas vitalicias inmediatas.

   A esos efectos cabe recordar que, en el caso de rentas vitalicias inmediatas que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considera rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes:

Edad del perceptor	Porcentaje aplicable
Menos de 40 años	40 por 100

Entre 40 y 49 años	35 por 100
Entre 50 y 59 años	28 por 100
Entre 60 y 65 años	24 por 100
Entre 66 y 69 años	20 por 100
70 o más años	8 por 100

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma.

6. Planes de Ahorro a Largo Plazo

Normativa: Disposición adicional vigésima sexta Ley IRPF

Los Planes de Ahorro a Largo Plazo se configuran como contratos celebrados entre el contribuyente y una entidad aseguradora o de crédito que cumplan los siguientes requisitos:

Instrumentación

Los Planes de Ahorro a Largo Plazo pueden ser instrumentados de dos formas:

a. Seguros Individuales de Vida

El Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo (SIALP) se configura como un seguro individual de vida distinto de los previstos en el artículo 51 de esta Ley (sistemas de previsión social: planes de pensiones, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia), que no cubra contingencias distintas de supervivencia o fallecimiento, en el que el propio contribuyente sea el contratante, asegurado y beneficiario salvo en caso de fallecimiento.

En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo y sus siglas (SIALP) quedan reservadas a los contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2015 que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

Los Planes de Ahorro a Largo Plazo se pueden instrumentar a través de uno o sucesivos Seguros Individuales de Vida a Largo Plazo.

b. Depósitos y contratos financieros

Los Planes de Ahorro a Largo Plazo también se pueden instrumentar a través de depósitos y contratos financieros integrados en la denominada **Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo**.

La **Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo** (CIALP) se configura como un contrato de

depósito de dinero celebrado por el contribuyente con una entidad de crédito, con cargo a la cual se podrán constituir uno o varios depósitos de dinero, así como contratos financieros de los definidos en el último párrafo del apartado 1 del artículo segundo de la Orden EHA/3537/2005, de 10 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en cuyas condiciones se prevea que tanto la aportación como la liquidación al vencimiento se efectuará en todo caso exclusivamente en dinero.

> Téngase en cuenta que la referencia al artículo 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, debe entenderse hecha actualmente al artículo 37.6 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE del 24).
>
> Los contratos financieros definidos en el último párrafo del apartado 1 del artículo segundo de la Orden EHA/3537/2005, de 10 de noviembre, son contratos no negociados en mercados secundarios oficiales por los que una entidad de crédito recibe dinero o valores, o ambas cosas, de su clientela asumiendo una obligación de reembolso consistente bien en la entrega de determinados valores cotizados, bien en el pago de una suma de dinero, o ambas cosas, en función de la evolución de la cotización de uno o varios valores, o de la evolución de un índice bursátil, sin compromiso de reembolso íntegro del principal recibido.

Dichos depósitos y contratos financieros deberán contratarse por el contribuyente con la misma entidad de crédito en la que se haya abierto la Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo. Los rendimientos se integrarán obligatoriamente en la Cuenta Individual y no se computarán a efectos del límite de 5.000 euros al que nos referimos dentro del apartado de características y requisitos de los Planes de Ahorro a Largo Plazo.

La Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo deberá estar identificada singularmente y separada de otras formas de imposición. Asimismo, los depósitos y contratos financieros integrados en la Cuenta deberán contener en su identificación la referencia a esta última.

En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo y sus siglas (CIALP) quedan reservadas a los contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2015 que cumplan los requisitos previstos en esta Ley e integrarán depósitos y contratos financieros contratados a partir de dicha fecha.

Características y requisitos

a. Número de planes por contribuyente

Un contribuyente **sólo podrá ser titular de forma simultánea de un Plan de Ahorro a Largo Plazo** (seguro o cuenta), sin perjuicio de la posibilidad de movilizar los derechos económicos de seguros individuales de ahorro a largo plazo y de los fondos constituidos en cuentas individuales de ahorro a largo plazo de un Plan a otro.

b. Apertura y extinción

- **La apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo se producirá en el momento en que se satisfaga la primera prima** al Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo (SIALP), **o se realice la primera aportación** a la Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo (CIALP), según proceda.

- **La extinción**, en el momento en que el contribuyente efectúe cualquier disposición o incumpla el límite máximo de aportaciones anuales.

A estos efectos, en el caso de Seguros Individuales de Ahorro a Largo Plazo, no se considera que se efectúan disposiciones cuando llegado su vencimiento, la entidad aseguradora destine, por orden del contribuyente, el importe íntegro de la prestación a un nuevo Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo contratado por el contribuyente con la misma entidad.

En estos casos, la aportación de la prestación al nuevo seguro no computará a efectos del límite de 5.000 euros señalado en apartado siguiente, y para el cómputo del plazo de 5 años previsto en el artículo 7.ñ) de la Ley del IRPF para la aplicación de la exención de los rendimientos positivos de capital mobiliario se tomará como referencia la primera prima satisfecha al primer seguro por el que se instrumentó las aportaciones al Plan.

c. Aportación máxima

Las aportaciones al Plan de Ahorro a Largo Plazo **no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales** en ninguno de los ejercicios de vigencia del Plan.

Si se supera esta cantidad en cualquiera de los ejercicios se pierde el derecho a la exención.

d. Forma de percepción

La disposición por el contribuyente del capital resultante del Plan **únicamente podrá producirse en forma de capital, por el importe total** del mismo, no siendo posible que el contribuyente realice disposiciones parciales.

e. Capital asegurado

La entidad aseguradora o, en su caso, la entidad de crédito, deberá garantizar al contribuyente la percepción al vencimiento del seguro individual de vida o al vencimiento de cada depósito o contrato financiero de, **al menos, un capital equivalente al 85 por 100 de la suma de las primas satisfechas o de las aportaciones efectuadas** al depósito o al contrato financiero.

No obstante lo anterior, si la citada garantía fuera inferior al 100 por 100, el producto financiero contratado deberá tener un vencimiento de al menos un año.

Tributación y movilización de derechos económicos

Tributación

a. Rendimientos capital mobiliario positivos: exención

- Calificación de los rendimientos capital mobiliario de los Planes de Ahorro a largo plazo:
  - Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo (SIALP): Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez (Art. 25.3 Ley IRPF).
  - Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo y sus siglas (CIALP): Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios (Art. 25.2 Ley IRPF).

- Los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo estarán exentos siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de 5 años desde su apertura.

- Si con anterioridad a la finalización del plazo de 5 años se produce cualquier disposición del capital resultante o se incumple el límite de aportaciones anuales, el contribuyente estará obligado a integrar los rendimientos generados durante la vigencia del Plan en el período impositivo en el que se produzca tal incumplimiento.

  En estos casos la entidad de crédito o aseguradora con la que el contribuyente tuviera contratado el plan de ahorro a largo plazo estará obligada a practicar retención o pago a cuenta, que ha sido en 2021 del 19 por 100 sobre los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos desde la apertura del Plan, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del mismo (Art.75.4 Reglamento IRPF).

b. Rendimientos capital mobiliario negativo

Los rendimientos del capital mobiliario negativos que, en su caso, se obtengan durante la vigencia del Plan de Ahorro a Largo Plazo, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del Plan, se imputarán al período impositivo en que se produzca dicha **extinción** y únicamente en la parte del importe total de dichos rendimientos negativos que **exceda** de la suma de los rendimientos del mismo Plan a los que hubiera resultado de aplicación la exención.

Movilización de derechos económicos

El titular de un Plan de Ahorro a Largo Plazo podrá movilizar íntegramente los derechos económicos del seguro individual de ahorro a largo plazo y los fondos constituidos en la cuenta individual de ahorro a largo plazo a otro Plan de Ahorro a Largo Plazo del que será titular sin que ello implique la disposición de los recursos y, en consecuencia, sin pérdida del beneficio fiscal de la exención de los rendimientos de capital mobiliario positivos, siempre que la movilización cumpla determinados requisitos que establece la disposición adicional octava del Reglamento del IRPF.

No será posible la movilización en aquellos casos en los que sobre los derechos económicos o sobre los fondos recaiga algún embargo, carga, pignoración o limitación de disposición legal o contractual.

Rendimientos a integrar en la base imponible general

Normativa: Art. 25.4 Ley IRPF

Supuestos

Los rendimientos que deben incluirse en la base imponible general, y cuya tributación se efectúa al tipo marginal que corresponda de las escalas del IRPF, son los siguientes:

• Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor

Este supuesto puede darse en aquellos casos en los que el beneficiario o perceptor de los rendimientos derivados de la propiedad intelectual sea un tercero **distinto del autor** como, por ejemplo, un heredero.

El tipo de retención e ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos del capital mobiliario procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor, es en 2021 el 15 por 100.

Rendimientos percibidos por los propios autores: *los rendimientos de la propiedad intelectual percibidos por los* ***propios autores*** *tienen la consideración fiscal de rendimientos del trabajo, siempre que* ***se ceda*** *el derecho a su explotación. No obstante, cuando esta actividad suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se califican como rendimientos de actividades profesionales o artísticas.*

Finalmente, cuando ***no se ceda*** *el derecho a su explotación, se calificarán como rendimientos derivados de actividades empresariales*.

• Rendimientos procedentes de la propiedad industrial

Para que los rendimientos derivados de la propiedad industrial tengan la consideración de rendimientos del capital mobiliario, es preciso que la propiedad industrial **no esté afecta** a actividades económicas realizadas por el contribuyente, ya que en este caso los rendimientos deberán incluirse entre los procedentes de dichas actividades.

• Rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica

Al igual que en el supuesto anterior, la consideración de estos rendimientos como derivados del capital mobiliario está condicionada al hecho de que la asistencia técnica **no se preste en el ámbito de una actividad económica**, en cuyo caso los rendimientos se comprenderán entre los procedentes de la actividad económica desarrollada.

• Rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas

Se califican como rendimientos de capital mobiliario siempre que el arrendamiento no constituya en sí mismo una actividad económica.

Ahora bien, en relación con el arrendamiento de bienes muebles, debe señalarse que si éstos se **arriendan conjuntamente con el bien inmueble** en el que se sitúan, el rendimiento obtenido se computará íntegramente entre los procedentes del **capital inmobiliario**.

Asimismo, debe diferenciarse entre el arrendamiento de un negocio y el de un local de negocio:

a. **Arrendamiento de negocio:** si el objeto del contrato de arrendamiento no son solo los bienes muebles e inmuebles, sino también una unidad económica con entidad propia susceptible de

ser inmediatamente explotada, o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas, se trata de un arrendamiento de negocio y el rendimiento percibido se computará entre los procedentes del capital mobiliario.

b. **Arrendamiento de local de negocio:** si el objeto del arrendamiento es únicamente el local de negocio, el rendimiento se considerará procedente del capital inmobiliario.

• Rendimientos procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador

Tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario los procedentes del subarrendamiento que sean percibidos por el subarrendador, **siempre que no constituyan actividad económica**. Los rendimientos percibidos por el titular del inmueble o del derecho real sobre el mismo tienen la consideración de rendimientos de capital inmobiliario.

• Rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen

Las cantidades percibidas por el contribuyente por la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, **salvo que la cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica**, en cuyo caso, se califica como rendimiento de la actividad económica.

> Cuando los rendimientos se perciban por personas o sociedades cesionarias del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización resulta aplicable el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen cuyo comentario se realiza en el Capítulo 10.

> ***Recuerde:*** *los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios que procedan de entidades vinculadas con el contribuyente en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS que correspondan al exceso del importe de los capitales propios cedidos a la entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última, forman parte de la base imponible general.*

Gastos deducibles

Normativa: Arts. 26.1 b) Ley IRPF y 20 Reglamento

En los siguientes supuestos:

- Rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica.
- Rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas.
- Rendimientos procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador.

Serán deducibles de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención, así como el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de los que procedan

los ingresos.

A estos efectos, tienen la consideración de gastos deducibles los previstos como tales para los rendimientos del capital inmobiliario comentados en el capítulo anterior, **con la salvedad de que no resulta de aplicación** el límite previsto para intereses y demás gastos de financiación y gastos de reparación y conservación, por lo que en este caso pueden dar lugar a rendimientos negativos.

Reducción por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

Normativa: Arts. 26.2 Ley IRPF y 21 Reglamento

Reducción 30 por 100

Podrá efectuarse la reducción del 30 por 100 del importe neto de los rendimientos que se integran en la base imponible general en los siguientes supuestos:

- **Rendimientos netos cuyo período de generación sea superior a dos años, siempre que se imputen a un único periodo impositivo.**
- **Rendimientos netos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo**.

  A estos efectos, se consideran rendimientos del capital mobiliario, obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente los siguientes, siempre que, además, se imputen en un único período impositivo:

  a. Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento.

  b. Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de arrendamiento.

  c. Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

Importe máximo del rendimiento al que se aplica la reducción

La cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe de **300.000 euros anuales**.

En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

Régimen transitorio: Rendimientos percibidos de forma fraccionada antes de 1 de enero de 2015

Normativa: Disposición transitoria vigésima quinta Ley IRPF

Los rendimientos del capital mobiliario, con un período de generación superior a dos años, que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015, con derecho a la aplicación de la reducción del artículo 26.2 de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, podrán seguir aplicando la reducción por irregularidad prevista en el citado artículo, con la reducción actual del 30 por 100 y el límite de la base máxima de reducción de 300.000 euros, a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

No obstante, cuando se trate de rendimientos derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

Valoración de los rendimientos del capital mobiliario en especie

El perceptor deberá computar, en concepto de ingresos íntegros, **el resultado de sumar al valor de mercado del bien, derecho o servicio recibido el importe del ingreso a cuenta**, salvo en los supuestos en que dicho ingreso a cuenta le hubiera sido repercutido (Art. 43.2 Ley IRPF).

El ingreso a cuenta deberá determinarse por la persona o entidad pagadora de este tipo de retribuciones aplicando el porcentaje que corresponda al resultado de **incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador del bien, derecho o servicio entregado** (Art. 103 Reglamento IRPF).

Los citados datos habrán de figurar en la certificación que, a estos efectos, la persona o entidad pagadora está obligada a facilitar al perceptor. En definitiva, los ingresos íntegros correspondientes a este tipo de retribuciones se determinarán de la siguiente forma:

Ingresos íntegros = Valor de mercado + Ingreso a cuenta no repercutido

Ejemplo:

El 30 de junio de 2021, la entidad financiera “XX” entrega a doña B.L.H., por la imposición de 150.000 euros a plazo fijo durante 3 años, un equipo informático cuyo coste de adquisición para la entidad bancaria ascendió a 1.200 euros. La entrega del ordenador se realiza en el momento de efectuar la imposición. El valor de mercado de dicho ordenador asciende a 1.800 euros.

Determinar el rendimiento íntegro que doña B.L.H. deberá consignar en la declaración por este

concepto.

Solución:

El rendimiento íntegro fiscalmente computable por la entrega del equipo informático será:

Valor de mercado: 1.800,00
más: Ingreso a cuenta (19% s/1.440) (1): 273,60
Ingresos íntegros: 2.073,60

Nota al ejemplo:

(1) El ingreso a cuenta ha sido determinado por la entidad financiera de acuerdo con el siguiente detalle:

- Coste de adquisición: 1.200,00
- Incremento del 20%: 240,00
- Base del ingreso a cuenta: 1.440,00
- Importe del ingreso a cuenta (19% s/1.440): 273,60

El tipo del ingreso a cuenta aplicable en 2021 a los rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios es el 19 por 100. (Volver)

Individualización de los rendimientos del capital mobiliario

Normativa: Art. 11.3 Ley IRPF

Los rendimientos del capital mobiliario corresponden a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos. Por lo tanto, serán los mencionados titulares quienes deberán incluir los correspondientes rendimientos en su declaración del IRPF.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad de los bienes o derechos corresponda a varias personas, los rendimientos se considerarán obtenidos por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad. Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como ingresos íntegros y gastos deducibles las cantidades que resulten de aplicar, respectivamente, sobre los ingresos y gastos totales producidos por el bien o derecho de que se trate, el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

Recuerde: *en el caso de matrimonios los rendimientos procedentes de bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderán por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Por el contrario, los rendimientos procedentes de bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderán íntegramente a éste.*

Imputación temporal de los rendimientos del capital mobiliario

a) Regla general

Normativa: Art. 14.1 a) Ley IRPF

Los rendimientos del capital mobiliario, tanto los ingresos como los gastos, deben imputarse al período impositivo en el que sean exigibles por su perceptor, con independencia del momento en que se haya producido el cobro de los ingresos y el pago de los gastos.

b) Reglas especiales

- ### Rendimientos pendientes de resolución judicial

  Normativa: Art. 14.2.a) Ley IRPF

  Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de un rendimiento por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía (no la mera falta de pago), los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que la sentencia judicial **adquiera firmeza**.

- ### Rendimientos estimados del capital mobiliario

  Normativa: Art. 14.2.f) Ley IRPF

  Los rendimientos estimados del capital mobiliario se imputarán al período impositivo **en que se entiendan producidos**. Dicho período coincidirá con aquél en que se realizó la prestación del bien o derecho generador del rendimiento.

- ### Rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor

  Normativa: Art. 7.3 Reglamento IRPF

  En el caso de rendimientos de capital mobiliario derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el **anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos**.

  > ***Atención:*** *si el contribuyente opta por imputar el anticipo a cuenta a medida que vayan devengándose los derechos de autor deberá marcar la casilla **[0049]** de la declaración.*

- ### Rendimientos negativos derivados de la transmisión de activos financieros

Normativa: Art. 25.2 Ley IRPF

Cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, se integrarán en la base imponible del ahorro **a medida que se transmitan los activos financieros** que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

- ## Prestaciones derivadas de contratos de seguro de vida e invalidez

Las prestaciones derivadas de contratos de seguro de vida e invalidez que generen rendimientos del capital mobiliario se imputarán al período impositivo que corresponda al momento en que, **una vez acaecida la contingencia cubierta** en el contrato, **la prestación resulte exigible** por el beneficiario del seguro.

Caso práctico

Matrimonio formado por don L.C.A. y doña D.Z.H., de 76 y 75 años de edad, respectivamente, casados en régimen de gananciales.

Durante el año 2021 han tenido lugar los siguientes hechos con trascendencia fiscal:

- El 2 de mayo de 2006 suscribieron 100 obligaciones convertibles y emitidas a 14 años de la **Sociedad "P.S."** por su importe nominal equivalente a 6.000 euros, más el equivalente a 60 euros de comisiones y gastos.

  El tipo de interés pactado es del 7,5 por 100, pagadero anualmente durante el mes de mayo, estando adicionalmente prevista una prima de conversión, consistente en una rebaja del 20 por 100 sobre la cotización en Bolsa de las acciones de la Sociedad "P.S." en el día de la conversión.

  El día 2 de mayo de 2021 se convirtieron las obligaciones en acciones, recibiendo 500 acciones de 6 euros, que se valoraron a estos efectos al 200 por 100. El cambio medio en la sesión de Bolsa de aquel día fue del 250 por 100.

- En 1997 adquirieron unas **acciones de "T.P.S"**, para cuya financiación solicitaron un préstamo bancario. En marzo de 2021 percibieron dividendos de dicha sociedad por un importe íntegro de 1.502 euros, abonando como gastos de administración y depósito de estos valores la cantidad de 90 euros.

- El 31 de diciembre de 2021 el **banco TZ** les comunica que, durante dicho año, ha abonado en su cuenta corriente 37 euros, en concepto de **intereses** producidos por la cuenta corriente. Sobre dichos intereses abonados en mayo consta una retención de 7,03 euros.

- El 10 de julio de 2007 subscribieron por importe íntegro de 40.000 euros valores emitidos por el banco "ZZ" que tenían naturaleza de **participaciones preferentes** conforme a la Ley 13/1985. El 15 de octubre de 2021 se convirtieron dichos valores en obligaciones del propio banco por un importe nominal equivalente a 38.100 euros, haciéndose cargo la entidad bancaria de las comisiones y gastos inherentes a la operación.

  El 25 de noviembre de 2021 las obligaciones se canjearon por 5.000 euros en acciones del banco "ZZ". El valor de cotización de las acciones recibidas en el momento del canje era de 8,10 euros/acción.

- Desde que don L.C.A. dejó su explotación directa al jubilarse, el matrimonio tiene cedido en **arrendamiento un establecimiento de cafetería**, propiedad de ambos. El canon arrendaticio durante el año2021 fue de 1.300 euros mensuales, habiendo practicado el arrendatario la correspondiente retención a cuenta al efectuar cada uno de los pagos. En el arrendamiento de la cafetería se incluyen tanto el local como la totalidad de las instalaciones y el mobiliario, siendo a cargo del arrendatario la reposición del menaje, la vajilla y la ropa de mesa, así como las compras y los gastos corrientes producidos por el funcionamiento ordinario del negocio.
  La depreciación efectiva del local, adquirido en 1988 y destinado desde entonces al negocio

de cafetería que el matrimonio tiene ahora arrendado, se cifra en un importe de 900 euros durante el año 2021.

El mobiliario fue adquirido el 31 de diciembre de 2014 por un importe de 15.000 euros, siendo fiscalmente admisible en 2021 practicar una amortización del 10 por 100.

Los gastos satisfechos por el matrimonio en relación con la cafetería durante el ejercicio 2021, arrojan los importes siguientes:

- 1.100 euros, por una reparación de la instalación de aire acondicionado.
- 800 euros, del recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Urbana).
- 360 euros, por gastos de administración.

Don L.C.A. y Doña D.Z.H. optan por presentar declaración conjunta en el IRPF.

Determinar el rendimiento neto del capital mobiliario a integrar en la base imponible general y en la base imponible del ahorro.

Solución:

Nota previa: Al tratarse de un matrimonio en régimen de gananciales y proceder todos los ingresos de elementos patrimoniales cuya titularidad pertenece en común a ambos cónyuges, los rendimientos corresponderán por mitad a cada uno de ellos. Por lo tanto, en el supuesto de que hubieran optado por presentar declaraciones individuales, cada uno incluiría en su declaración la mitad de los ingresos fiscalmente computables y la mitad de los gastos fiscalmente deducibles que más abajo se determinan.

Sin embargo, al haber optado por declarar conjuntamente deberán acumular la totalidad de los ingresos y gastos producidos.

A. Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro

1. Rendimientos de las obligaciones convertibles de la sociedad “P.S.”:

La rentabilidad obtenida en 2021 se compone de dos partes: intereses (parte explícita) y prima de conversión (parte implícita). Por lo tanto, las obligaciones de “P.S.” constituyen un activo financiero con rendimiento mixto.

a. Cupón mayo 2021:

Ingresos íntegros (7,5% s/6.000) = 450,00
Retenciones (19% s/450) (*) = 85,50

(*) El tipo de retención aplicable en 2021 es el 19 por 100. Las retenciones soportadas sobre los rendimientos del capital mobiliario deben incluirse en la casilla ***[0597]*** de la página 21 de la declaración. (Volver)

b. Conversión:

Valor en Bolsa acciones recibidas (500 x 6 x 250/100) = 7.500,00
menos: Coste obligaciones entregadas (6.000 + 60 de gastos) = 6.060,00

Ingresos íntegros (7.500 – 6.060) = 1.440,00
Retenciones (No sujeto a retención)

2. Dividendos de acciones de "T.P.S.":

Ingresos íntegros = 1.502,00
Retenciones (19% s/1.502) (*) = 285,38

(*) El tipo de retención aplicable en 2021 es el 19 por 100. Las retenciones soportadas sobre los rendimientos del capital mobiliario deben incluirse en la casilla ***[0597]*** de la declaración. (Volver)

3. Intereses de cuenta corriente en el banco TZ:

Ingresos íntegros = 37,00
Retención (19% s/37) (*) = 7,03

(*) El tipo de retención aplicable en 2021 es el 19 por 100. Las retenciones soportadas sobre los rendimientos del capital mobiliario deben incluirse en la casilla ***[0597]*** de la declaración. (Volver).

4. Participaciones preferentes o de otros valores recibidos en sustitución de éstas:

a. Conversión de participaciones preferentes en obligaciones:

Valor de conversión = 38.100,00
menos: valor de adquisición participaciones preferentes = 40.000,00
Rendimientos negativos (38.100 – 40.000) = –1.900,00

b. Canje de obligaciones en acciones:

Valor en Bolsa acciones recibidas (5.000 x 8,10) = 40.500,00
menos Coste obligaciones entregadas = 38.100,00
Rendimientos positivos (40.500 – 38.100) = 2.400,00
Retenciones (No sujeto a retención)
Total a computar (2.400 -1.900) = 500,00

Determinación del rendimiento neto total a integrar en la base imponible del ahorro

Total ingresos íntegros [450 + 1.440 + 1.502 + 37 + 500] = 3.929,00
Gastos fiscalmente deducibles (gastos de administración y depósito de las acciones T.P.S.) = 90,00
Rendimiento neto (3.929 - 90) = 3.839,00
Total retenciones soportadas (85,50 + 285,38 + 7,03) (*) = 377,91

(*) El tipo de retención aplicable en 2021 es el 19 por 100. Las retenciones soportadas sobre los rendimientos del capital mobiliario deben incluirse en la casilla ***[0597]*** de la declaración. (Volver)

B. Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general (Arrendamiento de la cafetería)

Se trata del arrendamiento de un negocio en funcionamiento, en el que conjuntamente con el local se ceden las instalaciones, el mobiliario, la clientela, etc. Por consiguiente, el rendimiento del capital obtenido debe integrarse en la base imponible general.

La determinación del rendimiento neto se efectúa con arreglo al siguiente detalle:

a. Ingresos íntegros:

Canon arrendaticio (1.300 x 12 meses) = 15.600,00

b. Gastos deducibles:

Recibo I.B.I. = 800,00
Reparación aire acondicionado = 1.100,00
Gastos de administración = 360,00
Amortización local = 900,00
Amortización mobiliario (10% s/ 15.000) = 1.500,00
Total = 4.660,00

c. Rendimiento neto (15.600 - 4.660) = 10.940,00

d. Reducción= 0

e. Rendimiento neto reducido = 10.940,00

f. Retenciones soportadas (19% s/15.600) **(*)** = 2.964,00

(*) El tipo de retención aplicable en 2021 es el 19 por 100. Las retenciones soportadas sobre los rendimientos del capital mobiliario deben incluirse en la casilla ***[0597]*** de la declaración. **(Volver)**

Cuadro-Resumen: Fiscalidad de los contratos de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización

Fiscalidad de los contratos de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización

Concepto	Rendimiento neto del capital mobiliario	Reducciones de rendimiento neto
Prestaciones en forma de capital derivadas de seguros de vida	En seguro de vida (CP - PS) **siendo:** **CP** = Capital percibido **PS** = Primas satisfechas por supervivencia	Régimen transitorio de contratos generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 01-01-1999 (DT 4ª Ley IRPF): La parte del rendimiento neto total correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31-12- 1994, generado con anterioridad a 20-01-2006, se reducirá el porcentaje del 14,28% por cada año que medie entre el abono de la prima y el 31-12-1994. Para determinar dicha parte del rendimiento deberán aplicarse sucesivamente los siguientes coeficientes de ponderación: (Prima x Nº años hasta el cobro) ÷ ∑ (cada prima x Nº años hasta el cobro) Días desde pago prima hasta 20-01-2006 ÷ Días desde pago prima hasta fecha cobro Límite máximo conjunto del capital diferido percibido desde 1 de enero de 2015: 400.000 euros
	En seguros que combinan la supervivencia con el fallecimiento o la incapacidad (CP - PS - PCR) **siendo:** **CP** = Capital percibido **PS** = Primas satisfechas por supervivencia **PCR** = Primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad con el límite de 5% de la provisión matemática	
Prestaciones de invalidez en forma de capital	(CP - PS) ***** Se da este mismo tratamiento a las prestaciones derivados de seguros cuyo beneficiario es el acreedor hipotecario, con ciertos requisitos	No
Prestaciones derivadas de	(CP - PS)	No

Concepto	Rendimiento neto del capital mobiliario	Reducciones de rendimiento neto
operaciones de capitalización en forma de capital diferido		
Rentas vitalicias inmediatas derivadas de seguros de vida o invalidez	• anualidad x 40 % si perceptor < 40 años • anualidad x 35 % si perceptor 40-49 años • anualidad x 28 % si perceptor 50-59 años • anualidad x 24 % si perceptor 60-65 años • anualidad x 20 % si perceptor 66-69 años • anualidad x 8 % si perceptor 70 o más años	No
Rentas temporales inmediatas derivadas de seguros de vida o invalidez	• anualidad x 12 % si d.r. ≤ 5 años • anualidad x 16 % si d.r. > 5 ≤ 10 años • anualidad x 20 % si d.r. > 10 ≤ 15 años • anualidad x 25% si d.r. > 15 años **siendo d.r.** = duración de la renta	No
Rentas temporales o vitalicias diferidas	a + [(VA - PS) ÷ N] **siendo:** **a** = anualidad x porcentaje según edad del perceptor o duración de la renta (el mismo de rentas temporales o vitalicias inmediatas) **VA** = Valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye **PS** = Importe de las primas satisfechas **N** = nº de años de duración de la renta temporal, con el máximo de 10 años. Si la renta es vitalicia, se tomará como divisor 10 años **Nota:** Cuando las rentas hayan sido adquiridas a título gratuito inter vivos, el RCM será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad	No

Concepto	Rendimiento neto del capital mobiliario	Reducciones de rendimiento neto
	el porcentaje que corresponda las rentas temporales o vitalicias inmediatas.	
Rentas diferidas percibidas como prestaciones por jubilación e invalidez, cuando no haya existido movilización de las provisiones durante la vigencia del seguro	Exceso de la prestación sobre las primas satisfechas (a partir del momento en que la cuantía de la prestación exceda del importe total de dichas primas) **Nota:** En el supuesto de que la renta haya sido adquirida a título gratuito inter vivos, el RCM será el exceso de la prestación sobre el valor actual actuarial de las rentas en el momento de constitución de las mismas.	No
Extinción de rentas temporales o vitalicias por el ejercicio del derecho de rescate	Importe del rescate + rentas satisfechas hasta el momento rescate - primas satisfechas - cuantías que hayan tributado como RCM conforme a los apartados anteriores **Nota:** Cuando las rentas hayan sido adquiridas a título gratuito inter vivos o se trate de rentas constituidas antes de 01-01-1999, se restará adicionalmente la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas.	Régimen transitorio (Las reducciones del régimen transitorio no resultan aplicables a los contratos de seguro cuyas rentas se hubieran constituido antes del 01-01-1999).
Seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión "*unit linked*	A. Si no resulta de aplicación la regla especial de imputación temporal (art.14.2.h, Ley IRPF): En función de que la percepción se perciba en forma de capital o de renta, se aplicarán las reglas comentadas en los anteriores apartados. B. Si resulta de aplicación la regla especial de imputación temporal (art.14.2.h, Ley IRPF): Rendimiento neto anual = diferencia del valor liquidativo entre los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período	No

Concepto	Rendimiento neto del capital mobiliario	Reducciones de rendimiento neto
	impositivo	

Nota al cuadro:

(1) Cuando dichas rentas se hubieran constituido con anterioridad a 01-01-1999, la rentabilidad es únicamente el resultado de aplicar los porcentajes señalados para las rentas vitalicias o temporales inmediatas, según corresponda. Véase la DT quinta de la Ley del IRPF . (Volver)

Capítulo 6. Rendimientos de actividades económicas. Cuestiones generales

Concepto de rendimientos de actividades económicas

Normativa: Art. 27.1 y 2 Ley IRPF

A. En general

Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas, según el artículo 27.1 de la Ley del IRPF, aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

De acuerdo con esta redacción legal, el concepto de rendimientos de actividades económicas viene delimitado por la concurrencia de las dos siguientes notas:

- **Existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos**.
- **Finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios**.

B. En particular

En particular, tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas, los que procedan del ejercicio de:

- Actividades extractivas.
- Actividades de comercio.
- Actividades de prestación de servicios.
- Actividades de artesanía.
- Actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
- Actividades de fabricación.
- Actividades pesqueras.
- Actividades de construcción.

- Actividades mineras.
- Profesiones liberales, artísticas o deportivas.

C. Socios de sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales

Se considerarán rendimientos de actividades económicas los rendimientos obtenidos por el socio contribuyente que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que procedan de una entidad en cuyo capital participe, esto es, en la que el contribuyente tenga la condición de socio.

2. Que deriven de la realización de actividades profesionales.

> Han de tratarse de las actividades realizadas por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios. En dicha actividad deben distinguirse con carácter general a efectos fiscales dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su IRPF, y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el Impuesto sobre Sociedades.

3. Que dichas actividades profesionales estén incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

> En cuanto a la actividad profesional que debe desarrollar la sociedad se incluyen tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, de 15 marzo, de sociedades profesionales (BOE de 16 de marzo), como cualquier otra sociedad cuyo objeto social comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.
>
> Además, será necesario que la actividad desarrollada por el socio en la sociedad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

4. Que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

> Véase el artículo 305 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31), que delimita el campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

En caso contrario (esto es, si está incluido en el régimen general de la Seguridad Social), la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal conforme a lo establecido en el artículo 17.1 de la Ley del IRPF.

Sin perjuicio de lo anterior y con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, debe tenerse en cuenta que al tratarse de operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Operaciones vinculadas

Conforme al artículo 18 de la LIS las relaciones de vinculación se dan en las operaciones realizadas entre:

- *Una entidad y sus socios o partícipes,*
- *Una entidad y sus consejeros o administradores de derecho y de hecho,*
- *Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores,*
- *Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*

Cuando la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación del socio deberá ser igual o superior al 25 por 100.

En el supuesto de retribuciones por el ejercicio de sus funciones de consejeros o administradores de entidades, no se siguen las reglas de las relaciones de vinculación, porque así lo establece expresamente el artículo 18.2 de la LIS, y por tanto dichas retribuciones quedan excluidas del ámbito de las operaciones vinculadas que se regula en el artículo 41 de la Ley IRPF.

D. Arrendamiento de bienes inmuebles

Se considera que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Delimitación de los rendimientos de actividades económicas

Introducción

Pese a ser única la definición legal de los rendimientos de actividades económicas la que recoge en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF, es preciso diferenciar dentro de los mismos los derivados del ejercicio de actividades empresariales y profesionales y, dentro de las primeras (actividades empresariales), las de naturaleza mercantil y no mercantil.

La importancia de estas distinciones radica en el diferente tratamiento fiscal de unos y otros rendimientos, en aspectos tan señalados como son la sujeción a retención o a ingreso a cuenta, las obligaciones de carácter contable y registral a cargo de los titulares de dichas actividades y la declaración separada de los mismos.

No obstante, el modelo de declaración del IRPF del ejercicio 2021 no va a recoger, como en ejercicios anteriores, desde esa perspectiva, los tipos y claves de actividades económicas (en estimación directa).

Ha sido una demanda constante en los últimos años, por parte del colectivo de contribuyentes titulares de actividades económicas y de los colaboradores sociales, la necesidad de adoptar, en el ámbito tributario, una codificación o nomenclatura de tipos de actividades, única y común para las principales figuras tributarias, que permita armonizar y homogeneizar los códigos utilizados para el registro de los datos y facilite el flujo de información, indispensables para optimizar la gestión de los diferentes impuestos que les afectan, su adecuada coordinación con los censos tributarios y registros exigidos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, finalmente, mejorar la asistencia a este colectivo en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones.

Por ello, este año se han incluido en la cumplimentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2021 nuevos códigos y tipos de actividades económicas, con el propósito de extenderlo gradualmente a otras declaraciones tributarias. Véanse al respecto los tipos y claves de actividades económicas en el IRPF que se comentan en el apartado correspondiente de este Capítulo.

Distinción entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales y entre actividades empresariales mercantiles y no mercantiles

A. Distinción entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales

La normativa reguladora del IRPF establece como reglas de diferenciación las siguientes:

1. Reglas generales

- **Son rendimientos de actividades profesionales** los que deriven del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda (actividades profesionales de carácter general) y Tercera (actividades profesionales de carácter artístico o deportivo) de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (BOE del 29); mientras que s**on rendimientos de actividades empresariales** los que procedan de actividades incluidas como tales en la Sección Primera de las mencionadas Tarifas [Art. 95.2 a) Reglamento IRPF].

  > En relación con las actividades profesionales desarrolladas por entidades en régimen de atribución de rentas debe matizarse que, pese a que dichas entidades deban tributar por la Sección Primera de las Tarifas del IAE por el ejercicio de tales actividades, éstas mantienen a efectos del IRPF su carácter de actividades profesionales y no empresariales, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la regla 3ª de la Instrucción de aplicación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

  Con arreglo a este criterio, **son rendimientos de actividades profesionales los obtenidos, mediante el ejercicio libre de su profesión**, siempre que dicho ejercicio suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, entre otros, por: veterinarios, arquitectos, médicos, abogados, notarios, registradores, actuarios de seguros, agentes y corredores de seguros, cantantes, maestros y directores de música, expendedores oficiales de loterías, apuestas deportivas y otros juegos incluidos en la red de la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado.

- **No se consideran rendimientos de actividades profesionales**, las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa por las funciones que realizan en la misma, vengan obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales y, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenden entre los rendimientos del trabajo, en cuyo apartado deben declararse (Art. 95.3 Reglamento IRPF).

- **Son rendimientos empresariales los derivados, entre otras, de las siguientes actividades**: extractivas, mineras, de fabricación, confección, construcción, comercio al por mayor, comercio al por menor, servicios de alimentación, de transporte, de hostelería, de telecomunicación, etc.

2. Reglas particulares

Las dificultades que pueden presentarse a la hora de calificar correctamente determinados supuestos concretos de rendimientos han propiciado que la normativa reguladora del IRPF contemple y regule específicamente los siguientes casos particulares:

2.1. Autores o traductores de obras

Normativa: Arts. 17.2 d) Ley IRPF y 95.2 b) 1º Reglamento IRPF

Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, constituyen **rendimientos del trabajo**, salvo cuando dicha actividad suponga la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios, en cuyo caso los rendimientos se califican como **derivados de actividades económicas**. En el supuesto de que así suceda los rendimientos son

- **empresariales** cuando los propios autores o traductores editan directamente sus obras, y

- **profesionales** si los autores o traductores ceden la explotación de las mismas a un tercero.

Finalmente, cuando el beneficiario o perceptor de los derechos de autor sea un tercero distinto del autor o traductor (por ejemplo, herederos), constituyen para el perceptor **rendimientos del capital mobiliario**.

2.2. Comisionistas

Normativa: Art. 95.2 b) 2º Reglamento IRPF

Son rendimientos profesionales los obtenidos por los comisionistas cuando su actividad se límite a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por el contrario, cuando, además de la función descrita anteriormente, asuman el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles en las que participen, **el rendimiento** deberá calificarse como **empresarial**.

Constituyen **rendimientos del trabajo** los derivados de la relación laboral especial con la empresa a la que los comisionistas o agentes comerciales representan y que no suponen una

ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos.

2.3. Profesores

Normativa: Art. 95.2 b) 3º Reglamento IRPF

Tienen la consideración de **rendimientos** derivados de actividades **profesionales** los obtenidos por estas personas, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas que impartan, siempre que ejerzan esta actividad, bien en su domicilio, en casas particulares o en academia o establecimiento abierto, sin relación laboral o estatutaria.

Si la relación de la que procede la remuneración fuese laboral o estatutaria, los **rendimientos** se comprenderán entre los derivados del **trabajo**.

Por su parte, la enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de **actividad empresarial**.

2.4. Conferencias, coloquios, seminarios y similares

Normativa: Arts. 17.2 c) y 17.3 Ley IRPF

Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares tienen la consideración de **rendimientos del trabajo**, incluso cuando dichas actividades se presten al margen de una relación laboral o estatutaria.

> No obstante, cuando tales actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (por ejemplo, cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y su participación en las conferencias, coloquios o cursos se corresponda con materias relacionadas directamente con el objeto de la actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de su actividad, o en los supuestos en que se intervenga como organizador de los cursos o se participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos), los rendimientos obtenidos se calificarán como rendimientos derivados del ejercicio de actividades profesionales.

B. Distinción entre rendimientos de actividades empresariales mercantiles y no mercantiles

De acuerdo con la normativa mercantil, no tienen la consideración de actividades empresariales mercantiles las agrícolas, las ganaderas y las actividades de artesanía, siempre que en este último caso las ventas de los objetos construidos o fabricados por los artesanos se realicen por éstos en sus talleres. El resto de actividades empresariales se reputan mercantiles.

Cuadro: calificación fiscal de los rendimientos obtenidos en el desarrollo de determinadas actividades

Calificación fiscal de los rendimientos obtenidos en el desarrollo de determinadas actividades

Actividad	Situaciones	Calificación
Profesores	En academia propia	Empresarial
	A domicilio, clases particulares	Profesional
	En Institutos, Colegios, Universidades, etc., con relación laboral o estatutaria	Trabajo
Agentes comerciales y comisionistas	Acercan o aproximan a las partes interesadas sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones	Profesional
	Asumen el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles u operan en nombre propio	Empresarial
	Con relación laboral (de carácter común o especial) con la empresa que representan sin ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos	Trabajo
Abogados	Cantidades percibidas en turno de oficio	Profesional
	Cantidades percibidas en el ejercicio libre de su profesión	Profesional
	Cantidades percibidas a sueldo de una empresa (aunque figuren inscritos en sus respectivos Colegios profesionales)	Trabajo
Propiedad intelectual o industrial	Autores que editan sus propias obras	Empresarial
	Autores que no editan sus propias obras y ordenan por cuenta propia medios de producción	Profesional

Actividad	Situaciones	Calificación
	Autores que no editan sus obras y no ordenan medios de producción	Trabajo
Conferencias, coloquios, seminarios y similares	Con carácter general	Trabajo
	Si existe ordenación por cuenta propia de medios de producción	Profesional
Mensajeros		Trabajo
Agentes, subagentes y corredores de seguros y sus colaboradores mercantiles (1)		Profesional
Vendedores del cupón de la ONCE		Trabajo
Expendedores oficiales de la red comercial de la entidad pública empresarial de Loterías y Apuestas del Estado (LAE)		Profesional
Farmacéuticos	Venta de productos farmacéuticos	Empresarial
	Análisis y elaboración de fórmulas magistrales	Profesional
Notarios, Registradores y Agentes de Aduanas		Profesional

(1) El artículo 326 del Código de Comercio dispone que no se reputarán mercantiles, entre otras, las ventas que hicieren los propietarios y labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganados, o de las especies en que se les paguen las rentas, así como las ventas que, de los objetos construidos o fabricados por los artesanos, hicieren éstos en sus talleres. (Volver)

Claves de actividades económicas en IRPF

Actualmente, la nomenclatura que los obligados tributarios deben utilizar para determinar su tipo de actividad económica varía de una declaración tributaria a otra. Así, en la declaración del IRPF de otros ejercicios la clasificación de estas actividades atendía al tratamiento fiscal que correspondía a cada una en función de su sujeción a retención o a ingreso a cuenta o las obligaciones de carácter contable y registral a cargo de los titulares de dichas actividades, y difería de la ofrecida, por ejemplo, en las declaraciónes del Impuesto sobre el Valor Añadido o en la declaración censal de alta en el censo de empresarios profesionales y retenedores, de manera que una misma actividad se registraba de manera distinta según la declaración tributaria de que se tratara.

Con el fin de armonizar la nomenclatura utilizada a estos efectos en la cumplimentación de las distintas declaraciones tributarias, y atendiendo así la petición formulada de manera reiterada por el colectivo de contribuyentes titulares de actividades económicas, se ha implementado en la declaración del IRPF 2021 una nueva codificación de las mismas con el objetivo de hacerla extensiva progresivamente a las demás declaraciones tributarias.

Desde esta última perspectiva, el modelo de declaración distingue los siguientes tipos y claves de actividades económicas en estimación directa:

Clave	Tipo de actividad
A01	Arrendadores de bienes inmuebles urbanos
A02	Ganadería independiente
A03	Resto de actividades empresariales no incluidas en otros apartados
A04	Actividades profesionales de carácter artístico o deportivo
A05	Resto de actividades profesionales
B01	Actividad agrícola
B02	Actividad ganadera dependiente
B03	Actividad forestal
B04	Producción de mejillón en batea
B05	Actividad pesquera, excepto la actividad de producción de mejillón en batea

Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica

Criterios de afectación de bienes y derechos al ejercicio de una actividad económica

Normativa: Arts. 29 Ley IRPF y 22 Reglamento

De acuerdo con la normativa del IRPF, los criterios de afectación de bienes y derechos al ejercicio de una actividad económica son los siguientes:

1. Son bienes y derechos afectos a una actividad económica los necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales o profesionales.

Conforme a este criterio, se consideran expresamente afectos los siguientes elementos patrimoniales:

a. Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad.

b. Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c. Cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

De acuerdo con lo expuesto, no pueden considerarse afectos aquellos bienes destinados al **uso particular** del titular de la actividad, como los de esparcimiento o recreo.

> ***Importante:*** *en ningún caso, tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad (acciones o participaciones) y de la cesión de capitales a terceros como, por ejemplo, todo tipo de cuentas bancarias.*

2. Los elementos afectos han de utilizarse sólo para los fines de la actividad.

Con arreglo a esta nota característica, no pueden considerarse afectos aquellos bienes y derechos que se utilicen **simultáneamente** para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea **accesoria y notoriamente irrelevante**.

Al respecto, **se consideran utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante**, los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.

Esta excepción no es aplicable a los automóviles de turismo y sus remolques, las motocicletas

y las aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo. Estos bienes únicamente tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de una actividad económica cuando se utilicen exclusivamente para los fines de la misma, sin que en ningún caso puedan considerarse afectos en el supuesto de utilizarse también para necesidades privadas, ni siquiera aunque dicha utilización sea accesoria y notoriamente irrelevante.

Sin embargo, como excepción de la excepción, se admite la utilización para necesidades privadas (siempre que sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante) sin perder por ello su condición de bienes afectos, de los automóviles de turismo y demás medios de transporte que, estando incluidos en la enumeración del párrafo anterior, se relacionan a continuación:

a. Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

b. Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c. Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d. Los destinados a desplazamientos profesionales de representantes o agentes comerciales.

e. Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se consideran automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas, los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y a partir del 31 de enero de 2016 en el Anexo del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial., así como los definidos como vehículos mixtos en dichos anexos y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

3. La utilización necesaria y exclusiva para los fines de la actividad de un bien divisible puede recaer únicamente sobre una determinada parte del mismo (afectación parcial) y no necesariamente sobre su totalidad.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, sin que en ningún caso sean susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.

La afectación parcial de un elemento patrimonial comporta importantes consecuencias fiscales ya que, los ingresos y gastos correspondientes a dicha parte del bien deben incluirse entre los correspondientes a la actividad económica a que esté afecto.

Precisiones:

Para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, debe diferenciarse entre los

gastos derivados de la titularidad de la vivienda y los gastos correspondientes a los suministros del inmueble.

Tratándose de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc, sí resultan deducibles en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido.

En el caso de los gastos correspondientes a suministros debe tenerse en cuenta la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 30 de la Ley del IRPF relativa a los gastos deducibles por determinados suministros cuando el empresario o profesional ejerza su actividad en su propia vivienda habitual cuyo comentario figura en el Capítulo 7 de este Manual.

4. No se entienden afectados aquellos elementos patrimoniales que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica (libro registro de bienes de inversión) que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

5. En caso de matrimonio, la afectación de un elemento patrimonial está condicionada a que su titularidad sea privativa del cónyuge que ejerce la actividad, o bien, que sea ganancial o común a ambos cónyuges.

Si se utiliza un elemento común o ganancial, el titular debe considerarlo plenamente afectado a la actividad, aunque el citado bien pertenezca a ambos cónyuges. Por contra, los bienes privativos del cónyuge que no ejerce la actividad económica no pueden considerarse afectos a la misma, sino que tienen la consideración de elementos patrimoniales cedidos.

Ejemplos:

1. Don V.R.V., abogado en ejercicio, utiliza el ordenador de su despacho profesional para asuntos particulares en determinados días festivos.

   La utilización del ordenador, que objetivamente tiene el carácter de inmovilizado adquirido y utilizado para el desarrollo de la actividad profesional, en días inhábiles está expresamente recogida en el Reglamento como una excepción al requisito de la exclusividad de la afectación, por lo que, en este caso, el ordenador puede considerarse en su totalidad como un bien afecto.

2. Don S.A.M., taxista, suele utilizar su vehículo en ciertos días de descanso para ir al campo con su familia.

   La utilización del taxi para necesidades privadas en días inhábiles en los que se interrumpe el normal ejercicio de la actividad, no impide considerar dicho vehículo plenamente afecto a la actividad empresarial desarrollada por su titular, al tratarse de un vehículo destinado al transporte de viajeros mediante contraprestación y aparecer expresamente exceptuado del requisito de exclusividad absoluta aplicable con carácter general a los automóviles de turismo.

3. Don A.A.R., medico oftalmólogo, utiliza dos habitaciones de su vivienda exclusivamente como consulta. Dichas habitaciones, que tienen 40 m2 y así consta en la correspondiente alta del Impuesto sobre Actividades Económicas, representan el 30 por 100 de la superficie total de la vivienda habitual. ¿Puede considerarse afectada a la actividad profesional la

superficie utilizada para consulta y, consiguientemente, deducirse de los rendimientos de la actividad los gastos correspondientes a dicha superficie?

La parte de la vivienda utilizada exclusivamente como consulta puede considerarse afectada a la actividad profesional desarrollada por su titular; por lo tanto, los gastos propios y específicos de esta parte de la vivienda pueden deducirse de los rendimientos íntegros de la actividad profesional.

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio personal al patrimonio empresarial o profesional: afectación

Normativa: Arts. 28.3 Ley IRPF y 23 Reglamento

El patrimonio empresarial o profesional está constituido por todos aquellos bienes o derechos integrados en el ámbito organizativo de una actividad económica desarrollada por su titular.

Por su parte, el patrimonio particular comprende el resto de bienes o derechos cuya titularidad corresponde igualmente al contribuyente, pero que no están afectos al desarrollo de ninguna actividad económica.

Los **principios y reglas** que rigen la afectación de bienes o derechos son los siguientes:

a. La incorporación de un bien a la actividad económica desde el patrimonio personal del contribuyente titular de la misma **no produce alteración patrimonial a efectos fiscales mientras el bien continúe formando parte de su patrimonio.**

b. El elemento patrimonial se incorpora a la contabilidad del contribuyente por el **valor de adquisición que tuviese el mismo en el momento de la afectación**.

Dicho valor está formado por:

- Cuando la adquisición del elemento patrimonial se hubiera producido **a título oneroso** por la suma del importe real por el que se efectuó la adquisición, el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el elemento patrimonial y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, satisfechos por el adquirente. Dicho valor se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

- Cuando la adquisición del elemento patrimonial se hubiera producido **a título lucrativo** por el titular de la actividad, se aplicarán las reglas anteriores, si bien como importe real de la adquisición se tomará el valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado.

Nota: los componentes del valor de adquisición se comentan con mayor detalle en el Capítulo 11 de este Manual.

c. Se entenderá que **no ha existido afectación si el elemento patrimonial se enajena antes de transcurridos 3 años desde ésta.**

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal: desafectación

Normativa: Arts. 28.3 Ley IRPF y 23 Reglamento

Principios y reglas de la desafectación

Los principios y reglas de la desafectación de bienes o derechos son los siguientes:

- El traspaso de activos fijos desde el ámbito empresarial al personal del contribuyente **no produce alteración patrimonial mientras el elemento patrimonial continúe formando parte de su patrimonio**.
- La incorporación del bien o derecho al patrimonio personal se efectúa por el **valor neto contable del mismo a la fecha del traspaso**.

  Los componentes del valor contable se comentan en el Capítulo 11.

- La desafectación **no precisa transcurso de tiempo alguno para que se entienda consumada** desde el momento en que ésta se realiza.

No obstante lo anterior, si el elemento patrimonial desafectado se enajena antes de que hayan transcurrido 3 años desde la desafectación, incluso cuanto ésta se hubiera producido como consecuencia del cese en la actividad, **no resultarán aplicables los porcentajes reductores** a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF en la determinación de la ganancia patrimonial obtenida.

La disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, establece un régimen especial de reducción aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos y a los desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994. El comentario detallado de este régimen transitorio de reducción de las ganancias patrimoniales se contiene en el Capítulo 11.

Ejemplo:

Don F.R.G., médico estomatólogo, instala su consulta el 1 de enero de 2021 en un local de su propiedad que ha permanecido alquilado desde su adquisición hasta el 31 de diciembre de 2017 y entre 31/12/17 y 31/12/19 se ha destinado a uso propio, constando dicha fecha recogida en su libro registro de bienes de inversión.

El citado local fue adquirido por don F.R.G. el día 1 de mayo de 1985 por el equivalente a 60.000 euros, abonando el titular además en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, notaria y Registro de la Propiedad, el equivalente a 5.000 euros.

Durante los años en que el local estuvo alquilado el valor de adquisición del inmueble ha sido superior al valor catastral del mismo.

Para determinar la base de la amortización, el valor del suelo se estima que asciende a un importe equivalente a 18.000 euros.

El día 31 de mayo de 2021 traslada su consulta a otro local, procediendo a alquilar de nuevo el local anterior por 900 euros mensuales.

Determinar el tratamiento fiscal de dichas operaciones y si el local puede considerarse afecto a la actividad durante el ejercicio 2021.

Solución:

1. Afectación del local (01-01-2021):

La afectación del local comercial a la actividad profesional se entiende producida el día 1 de enero de 2021, al cumplirse a partir de dicha fecha los requisitos de utilización necesaria y exclusiva del local para el desarrollo de la actividad y de contabilización.

La incorporación del local al libro registro de bienes de inversión debe realizarse por el siguiente valor:

Importe real de la adquisición: 60.000

Gastos y tributos inherentes a la adquisición: 5.000

Total: 65.000

Menos: Amortización fiscalmente deducible (01-05-1985 a 31-12-2017) (1)

Año 1985: (47.000 x 1,5%) x 8/12 = 470

Años 1986 a 1998: (47.000 x 1,5%) x 13 = 9.165

Años 1999 a 2002: (47.000 x 2%) x 4 = 3.760

Años 2003 a 2017: (47.000 x 3%) x 15 = 21.150

Total amortizaciones: 34.545

Valor de afectación (65.000 – 34.545) = 30.455

Nota:

(1) A efectos de determinar la base de la amortización, se ha descontado el valor del suelo (18.000 euros). Asimismo, se ha tomado como porcentaje de amortización para los años 1985 a 1998, el porcentaje del 1,5 por 100, que fue el fiscalmente deducible mientras el local estuvo arrendado en los citados años. Para los ejercicios 1999 a 2002, el porcentaje utilizable es el 2 por 100 [Articulo 13.2, letra a) del Reglamento del Impuesto vigente en los citados ejercicios]. Para los ejercicios 2003 a 2017, el porcentaje aplicable es el 3 por 100 [para los ejercicios 2003 a 2006, articulo 13.2, letra a), del Reglamento del IRPF en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, y para los ejercicios 2007 a 2017, articulo 14.2, letra a) del Reglamento del IRPF]. (Volver)

2. Desafectación del local (31-05-2021) (2)

Al producirse la desafectación del local el día 31 de mayo del año 2021, la incorporación del mismo al patrimonio personal del titular se efectuará por el valor neto contable del local a dicha fecha. Este valor se determina de la siguiente forma:

Valor de afectación = 30.455

Menos: Amortizaciones (01-01-2021 a 31-05-2021) (3)

Año 2021: 12.455 x 3%) x 5/12 = 155,69

Total amortizaciones: 155,69

Valor neto contable (30.455 – 155,69) = 30.299,31

Notas:

(2) El traslado de la consulta a otro local el 31 de mayo de 2021 implica su desafectación de la actividad económica realizada por su titular. Sin embargo, el alquiler posterior del local no impide que el mismo se considere como plenamente afecto durante el periodo en el que estuvo instalada la consulta (desde el 1 de enero de 2021 al 30 de mayo de 2021). (Volver)

(3) Las amortizaciones fiscalmente computables coinciden con las practicadas por el titular de la actividad y corresponden al coeficiente lineal máximo de amortización para este tipo de elemento patrimonial, suponiendo que determina el rendimiento neto por estimación directa simplificada. Coeficiente máximo para edificios, según tabla simplificada: 3 por 100. El valor del suelo (18.000 euros) no es objeto de amortización. En consecuencia, el valor amortizable es 12.455, diferencia entre 30.455 (valor de afectación) y 18.000 (valor del suelo). (Volver)

Transmisiones de elementos patrimoniales afectos

Normativa: Arts. 37.1 n) Ley IRPF y 40.2 y 42 Reglamento IRPF

La transmisión de elementos patrimoniales afectos pertenecientes al inmovilizado material o intangible de la actividad económica origina ganancias o pérdidas patrimoniales que **no se incluyen en el rendimiento neto de la actividad**.

La cuantificación de su importe y su tributación efectiva se realiza de acuerdo con las reglas contenidas en la Ley del IRPF para las **ganancias y pérdidas patrimoniales, con la siguiente especialidad**: No se pueden aplicar los coeficientes reductores aplicables a los bienes adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre 1994.

Véase en el Capítulo 11 el apartado dedicado a la transmisión de elementos patrimoniales afectos.

Método y modalidades de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas

Normativa: Art. 16 Ley IRPF

Introducción

Los métodos de determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales, mercantiles o no mercantiles, y de las profesionales son los siguientes:

- Estimación directa, que admite dos modalidades: normal y simplificada.
- Estimación objetiva, que se aplica como método voluntario a cada una de las actividades

económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Hacienda.

Sin perjuicio del comentario detallado de cada uno de los métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto en los Capítulos correspondientes del Manual, los cuadros de los apartados siguientes recogen las notas más significativas de cada uno de dichos métodos y modalidades

Importante: *el artículo 63 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31) modificó la disposición transitoria trigésimo segunda de la Ley del IRPF, prorrogando para el período impositivo 2021 los límites cuantitativos excluyentes fijados en los ejercicios 2016 a 2020 para la aplicación de método de estimación objetiva, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos.*

Cuadros: Métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto de actividades económicas: estimación directa

Estimación directa (Véase Capítulo 7)

Información	Modalidad normal (EDN)	Modalidad simplificada (EDS)
Ámbito de aplicación	Empresarios y profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias: • Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades supere 600.000 euros anuales en el año anterior. • Que hayan renunciado a la EDS.	Empresarios y profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias: • Que su actividad no sea susceptible de acogerse a la EO. • Que hayan renunciado o estén excluidos de la EO. Siempre que, **además,** el importe neto de la cifra de negocios de todas sus actividades no supere la cantidad de 600.000 euros anuales en el año anterior y no hayan renunciado a la EDS.
Determinación del rendimiento neto	(+) Ingresos íntegros. (-) Gastos deducibles. (-) Amortizaciones. **(=) Rendimiento neto.** (-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros. Régimen transitorio: aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015. **(=) Rendimiento neto reducido**. (-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes con único cliente no vinculado: • Reducción general: 2.000 euros. • Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas,	(+) Ingresos íntegros. (-) Gastos deducibles (excepto provisiones y amortizaciones). (-) Amortizaciones tabla simplificada. **(=) Diferencia**. (-) Gastos de difícil justificación: 5% s/diferencia positiva (Máximo 2.000 euros). (incompatible con reducción para trabajadores autónomos) **(=) Rendimiento neto.** (-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros. Régimen transitorio: aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015. **(=) Rendimiento neto reducido.** (-) Reducción para trabajadores autónomos

Información	Modalidad normal (EDN)	Modalidad simplificada (EDS)
	inferiores a 6.500 euros. • Incremento adicional por discapacidad. (-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad (incompatible con la reducción anterior). (-) Reducción por inicio de actividad. **(=) Rendimiento neto reducido total.**	económicamente dependientes o con único cliente no vinculado (incompatible con gastos de difícil justificación). • Reducción general: 2.000 euros. • Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros. • Incremento adicional por discapacidad. (-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad (incompatible con la reducción anterior). (-) Reducción por inicio de actividad. **(=) Rendimiento neto reducido total.**
Obligaciones registrales	**1. Actividades mercantiles:** • Contabilidad ajustada al Código de Comercio. **2. Actividades no mercantiles:** a. <u>En general, libros registros de:</u> • Libro registro de ventas e ingresos. • Libro registro de compras y gastos. • Libro registro de Bienes de inversión. b. <u>Actividades profesionales:</u> • Libro registro de ventas e ingresos. • Libro registro de compras y gastos. • Libro registro de Bienes de inversión. • Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.	**1. En general** (aun cuando lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio) • Libro registro de ventas e ingresos. • Libro registro de compras y gastos. • Libro registro de Bienes de inversión. **2. Actividades profesionales**: • Libro registro de ventas e ingresos. • Libro registro de compras y gastos. • Libro registro de Bienes de inversión. • Libro registro de provisiones de fondos y suplidos

Cuadros: Métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto de actividades económicas: estimación objetiva

Estimación objetiva (Véanse Capítulos 8 y 9)

<table>
<tr><td>Ámbito de aplicación</td><td colspan="2">Empresarios y profesionales en los que concurran:
Que su actividad esté entre las relacionadas en la Orden HAC /1155/2020, de 25 de noviembre, y no excluidas de su aplicación
Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior, no supere cualquiera de los siguientes importes:
250.000 euros para el conjunto de las actividades, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales.
125.000 euros cuando corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura al ser el destinatario un empresario o profesional que actúe como tal.
250.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
Que el volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, no supere la cantidad de 250.000 euros anuales (IVA excluido).
Que la actividad no se desarrolle fuera del ámbito de aplicación del Impuesto.
Que no hayan renunciado o estén excluidos del régimen simplificado del IVA y del régimen especial simplificado del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Que no hayan renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA , ni al régimen especial de la agricultura y ganadería del IGIC.
Que ninguna actividad ejercida por el contribuyente se encuentre en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.</td></tr>
<tr><td>Determinación del rendimiento neto</td><td>ACTIVIDADES DISTINTAS DE LAS AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES

Nº unidades de los módulos

(x) Rendimiento anual por unidad

(=) Rendimiento neto previo

(-) Minoraciones por incentivos al empleo y a la inversión

(=) Rendimiento neto minorado

(x) Índices correctores

(=) Rendimiento neto de módulos

(-) Reducción general 5%</td><td>ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES

Volumen total de ingresos

(x) Índice de rendimiento neto

(=) Rendimiento neto previo

(-) Amortización del inmovilizado material e intangible (excluidas actividades forestales)

(=) Rendimiento neto minorado

(x) Índices correctores

(=) Rendimiento neto de módulos

(-) Reducción general (20%)</td></tr>
</table>

	(-) Reducción especial Lorca (20%) (-) Gastos extraordinarios (+) Otras percepciones empresariales **(=) Rendimiento neto de la actividad** (-) Reducción (30%) con una base reducción máxima de 300.000 euros • Por rendimientos con período de generación superior a dos años cuando se imputen en un solo ejercicio • Por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio *Régimen transitorio*: aplicación de esta reducción a rendimiento que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 01-01-2015. (-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros incluidas las de la actividad **(=) Rendimiento neto reducido**	(-) Reducción agricultores jóvenes (-) Gastos extraordinarios **(=) Rendimiento neto de la actividad** (-) Reducción (30%) con una base reducción máxima de 300.000 euros. • Por rendimientos con período de generación superior a dos años cuando se imputen a un solo ejercicio • Por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio *Régimen transitorio:* aplicación de esta reducción a rendimiento que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 01-01-2015. (-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros incluidas las de la actividad **(=) Rendimiento neto reducido**
Obligaciones registrales	Facturas emitidas, facturas recibidas y justificantes documentales. ***Si se practican amortizaciones*:** – Libro registro de bienes de inversión ***Para las actividades cuyo rendimiento neto se fija en función del volumen de operaciones (agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales):*** – Libro registro de ventas e ingresos	

Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

Atención: *al final de este apartado se ofrece el acceso a un cuadro resumen de las obligaciones contables y registrales que se comentan a continuación.*

En general

Normativa: Arts. 104.2 Ley IRPF y 68 Reglamento

En el ámbito del IRPF las obligaciones contables y registrales de los titulares de actividades económicas se estructuran con arreglo al siguiente detalle:

A. Empresarios mercantiles en estimación directa normal:

- Contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad.

  Precisión: de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, aprobado este último por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), los libros específicos que deben llevarse son los siguientes: Libro de inventarios y Cuentas anuales, que se abrirá con el balance inicial y en el que deben hacerse constar, al menos trimestralmente, los balances de comprobación con sumas y saldos, así como el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales, y Libro Diario, que ha de registrar, día a día, todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. El Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (BOE del 21) aprueba, como norma complementaria del Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de las Pymes y los criterios contables específicos para microempresas.

B. Empresarios no mercantiles en estimación directa normal y todos los empresarios en estimación directa simplificada:

- Libro registro de ventas e ingresos.
- Libro registro de compras y gastos.
- Libro registro de bienes de inversión.

C. Profesionales en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades:

- Libro registro de ingresos.
- Libro registro de gastos.
- Libro registro de bienes de inversión.
- Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

D. Empresarios y profesionales en estimación objetiva.

- Libro registro de bienes de inversión (únicamente los contribuyentes que deduzcan amortizaciones).

- Libro registro de ventas e ingresos (únicamente los titulares de actividades cuyo rendimiento neto se determine en función del volumen de operaciones, es decir, titulares de actividades agrícolas, ganaderas, forestales accesorias y de transformación de productos naturales).

  En todo caso, los titulares deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos, así como los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados.

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas deben llevar unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

Importante: *salvo los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, el resto de contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas están obligados a llevar los libros registros que en cada caso determina la normativa del IRPF, aun cuando lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.*

Cuadro-resumen: Obligaciones contables y registrales

Estimación directa (modalidad normal) (EDN)	**Actividades mercantiles**	**Contabilidad** ajustada al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad.
	Actividades no mercantiles	**En general**, libros registros de: • Ventas e ingresos. • Compras y gastos. • Bienes de inversión.
		Actividades profesionales: Libros registros de: • Ingresos. • Gastos. • Bienes de inversión. • Provisiones de fondos y suplidos.
Estimación directa (modalidad simplificada) (EDS)	**Actividades mercantiles y no mercantiles**	**En general,** libros registros de: • Ventas e ingresos. • Compras y gastos. • Bienes de inversión.
		Actividades profesionales: Libros registros de: • Ingresos. • Gastos. • Bienes de inversión. • Provisiones de fondos y suplidos.
Estimación objetiva (EO)	**Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales**	• Conservar las facturas emitidas, facturas recibidas y justificantes documentales. • Libro registro de bienes de inversión (si se practican amortizaciones).
	Actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales	• Libro registro de ventas e ingreso. • Conservar las facturas emitidas, facturas recibidas y justificantes documentales. • Libro registro de bienes de inversión (si se practican amortizaciones).

Criterios de imputación temporal de los componentes del rendimiento neto de actividades económicas

Criterio general de imputación fiscal: principio del devengo

Normativa: Arts.14.1b) Ley IRPF y 7 Reglamento; 11.1 y 3.1º. LIS

La Ley del IRPF establece como principio inspirador básico en esta materia la remisión a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de determinadas especialidades contenidas en el propio Reglamento del Impuesto.

De acuerdo con el artículo 11.1 de la IS, el criterio general de imputación fiscal está constituido por el principio de devengo, conforme al cual los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Criterios especiales de imputación fiscal previstos en Ley del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley del IRPF

La Ley del Impuesto sobre Sociedades y la Ley del IRPF establecen, en determinados supuestos, criterios especiales de imputación fiscal diferentes del criterio general del devengo anteriormente comentado. Estos supuestos son, entre otros, los siguientes:

• Imputación de las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España

Normativa: Art. 14.1.b) Ley IRPF

Desde el 1 de enero de 2020, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse como rendimiento de actividades económicas por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

> La modificación del artículo 14.1.b) de la Ley del IRPF por el artículo 2 del Real Decreto-ley 5/2020, de 25 de febrero, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación (BOE del 26), respondió a la necesidad de dar solución a la preocupación generalizada que existía en el sector agrario por el cambio de calificación fiscal de las subvenciones a la incorporación de jóvenes agricultores derivadas del Marco Nacional de Desarrollo Rural. Calificación que estaba dificultando el acceso a una parte de los agricultores jóvenes a dichas subvenciones, y con ello desincentivando una medida esencial en el proceso de renovación del proceso productivo. Mientras en el Marco Nacional del periodo 2007-2013 se contemplaban las ayudas a la instalación de jóvenes agricultores, como medidas destinadas a inversiones y gastos de instalación, el Marco Nacional 2014-2020 las condiciona directamente al desarrollo de un plan empresarial. Como consecuencia de lo anterior, fiscalmente han pasado de considerase subvenciones de capital a subvenciones corrientes como ayuda a la renta, obligando al perceptor a tener que computarla en su totalidad como un ingreso más del período en que se devenga (esto es, cuando se reconoce y cuantifica) sin posibilidad de fraccionamiento del pago a lo largo del período cuatrienal de percepción. Con esta medida, que entró en vigor el 1 de enero de 2020, se permite independientemente de su calificación, su imputación en cuartas partes, lo que da respuesta al problema planteado.

• Supuestos especiales de integración de rentas pendientes de imputación

Normativa: Art. 14.3 y 4 Ley IRPF

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Ahora bien, si el traslado de residencia se produce a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

Por tanto, de acuerdo con esta última regla, cuando el contribuyente pierda su condición en 2022, el período impositivo al que corresponderá la autoliquidación complementaria será el 2021, por ser el último período en que ha tenido la condición de contribuyente del IRPF.

• Operaciones a plazos

Normativa: 14.2.d) Ley IRPF y 11.4 LIS

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, salvo que el contribuyente decida imputarlas al momento del nacimiento del derecho (criterio del devengo).

> En consecuencia, la imputación se debe hacer a medida que vayan venciendo los plazos inicialmente pactados y sea exigible el pago, con independencia de que una vez alcanzado el vencimiento, se produzca o no el cobro de los mismos.

Se entienden por operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida en dicho momento la renta pendiente de imputación.

No resultará fiscalmente deducible el gasto correspondiente al deterioro del valor del derecho de crédito impagado respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible hasta que esta se realice.

> Por tanto, solo resulta fiscalmente deducible el gasto correspondiente al importe vencido y no cobrado.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubieren contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

• Reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles

Normativa: Art. 11.5 LIS

No se integrarán en la base imponible aquellos ingresos que proceden de la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

• Reversión del deterioro de elementos que hayan sido objeto de correcciones de valor

Normativa: Art. 11.6 LIS

La reversión de un deterioro o corrección de valor de cualquier elemento patrimonial que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión.

La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.

Criterios especiales de imputación fiscal del Reglamento del IRPF

Criterio de imputación de cobros y pagos

Normativa: Art. 7.2 Reglamento IRPF

a. En general

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, con excepción de los titulares de actividades empresariales mercantiles cuyo rendimiento neto se determine mediante el método de estimación directa, modalidad normal, obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, así como de los que, sin estar obligados a ello, lleven voluntariamente dicha contabilidad, podrán optar por el criterio de "cobros y pagos" para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de todas sus actividades.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración por el IRPF.

La opción por dicho criterio, cuya duración mínima es de tres años, perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente desarrollase alguna actividad empresarial de carácter mercantil en el método de estimación directa, modalidad normal, o llevase contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas de desarrollo del mismo.

> ***Atención**: los contribuyentes que determinen el rendimiento neto por estimación directa normal cuando no estén obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio (profesionales y empresarios que no tengan carácter mercantil), así como los contribuyentes en estimación directa simplificada o en estimación objetiva que opten en 2021 por el criterio de cobros y pagos para la imputación temporal de los ingresos y gastos de todas sus*

*actividades, manifestarán dicha opción consignando una "X" en la casilla **[0169]** (en el caso de actividades económicas en estimación directa), en la casilla **[1443]** (si se trata de actividades económicas, excepto agrícolas, ganaderas y forestales, en estimación objetiva) y en la casilla **[1487]** (en actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva). Igualmente, marcarán esta/s casilla/s **[0169], [1443]** y **[1487]** los contribuyentes que optaron por este criterio de imputación temporal en períodos impositivos anteriores y mantienen en el presente período impositivo dicha opción.*

b. Entidades en régimen de atribución de rentas

En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas el cumplimiento de los requisitos para determinar el método de estimación del rendimiento de la actividad económica aplicable se determina en sede de la entidad y dicho método será aplicable a la entidad con independencia del que corresponda a los comuneros, socios o partícipes por las actividades económicas desarrolladas por estos individualmente o a través de otras entidades (Arts. 31 y 39 Reglamento IRPF).

Como consecuencia de ello, la contabilidad o los libros registro correspondientes a la actividad económica desarrollada por la entidad en régimen de atribución de rentas serán únicos para cada entidad, sin que los socios, comuneros o partícipes deban llevar una contabilidad o libros registro correspondientes a su participación en la entidad; siendo asimismo la contabilidad o libros registro llevados por la entidad independientes de los que corresponda llevar a los comuneros, socios o partícipes por las actividades económicas desarrolladas por estos individualmente o a través de otras entidades (Art. 68.8 Reglamento IRPF).

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que los requisitos exigidos para la aplicación del criterio de cobros y pagos, relativos al método de estimación del rendimiento de la actividad económica y obligaciones formales, deben cumplirse por la entidad, la aplicación del criterio de cobros y pagos corresponderá a la entidad, por lo que será necesario que todos sus miembros opten por dicha aplicación, sin que en consecuencia sea posible su aplicación parcial por la entidad para alguno o algunos de sus miembros.

Asimismo, al poder cumplirse los referidos requisitos por la entidad, pero no por cada uno de sus miembros, y viceversa, la aplicación del criterio de cobros y pagos por la entidad será independiente del criterio de imputación temporal que corresponda a los comuneros, socios o participes por las actividades económicas desarrolladas por estos individualmente o por medio de otras entidades en atribución de rentas en que participen.

Criterio de imputación del anticipo a cuenta de la cesión de la explotación de los derechos de autor

Normativa: Art. 7.3 Reglamento IRPF

En el caso de rendimientos de actividades profesionales derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

Otros criterios de Imputación propuestos por el contribuyente

Normativa: Arts.11.2 LIS; 1 y 2 del Reglamento IS

La eficacia fiscal de criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos al del devengo, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de su actividad económica, está supeditada a la aprobación de los mismos por la Administración tributaria.

A tal efecto, los contribuyentes deberán presentar una solicitud ante la Delegación correspondiente a su domicilio fiscal, en la que conste la descripción del criterio utilizado, así como su adecuación al principio de imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales resultantes de su contabilidad.
Asimismo, el contribuyente deberá exponer la incidencia, a efectos fiscales, del criterio de imputación temporal.

> ***Importante:*** *la utilización de criterios de imputación fiscal diferentes al devengo o el cambio del criterio de imputación no podrá alterar la calificación fiscal de los ingresos computables y gastos deducibles, ni originar el que algún cobro o pago deje de computarse o que se compute nuevamente en otro ejercicio.*

Individualización de los rendimientos de actividades económicas

Normativa: Art. 11.4 Ley IRPF

Conforme al artículo 11.4 de la Ley del IRPF, los rendimientos de las actividades económicas se consideran obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa dichas actividades, presumiéndose a estos efectos, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las mismas.

En el supuesto de unidades familiares en las que alguno de sus miembros desarrolle actividades económicas, la normativa del IRPF delimita el tratamiento fiscal de las relaciones que pueden darse entre los miembros de la misma unidad familiar en relación con las siguientes cuestiones:

A. Prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar

Normativa: Art. 30.2 2ª Ley IRPF

Las retribuciones por el trabajo del cónyuge o de los hijos menores en la actividad económica desarrollada por el contribuyente, tienen la consideración de rendimientos del trabajo dependiente para el perceptor y de gasto deducible para el pagador, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Acreditación suficiente de que el cónyuge, o hijo menor no emancipado, del titular de la

actividad económica trabaja habitualmente y con continuidad en la misma.

- Convivencia del cónyuge, o hijo menor, con el titular de la actividad.
- Existencia de contrato laboral.
- Afiliación del cónyuge, o hijo menor, al régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Existencia de retribuciones estipuladas por el trabajo desarrollado, que no pueden ser superiores (aunque sí inferiores) a las de mercado correspondientes a la cualificación profesional y trabajo desempeñado por el cónyuge o hijos menores. Si fueran superiores, el exceso sobre el valor de mercado no será gasto deducible para el pagador.

B. Cesiones de bienes o derechos entre miembros de la misma unidad familiar

Normativa: Art. 30.2 3ª Ley IRPF

Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, el **titular de dicha actividad podrá deducir**, para la determinación de los rendimientos de la misma, la contraprestación estipulada por dicha cesión, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse este último.

Correlativamente, la contraprestación estipulada o el valor de mercado se considerarán rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

> ***Importante**: la utilización de elementos patrimoniales comunes a ambos cónyuges por parte del cónyuge que desarrolle una actividad económica, no tiene la consideración fiscal de cesión ni genera retribución alguna entre ellos.*

C. Particularidades en las actividades acogidas al método de estimación objetiva

Cuando el titular de la actividad económica determine el rendimiento neto de su actividad mediante el método de estimación objetiva, no resultan en ningún caso deducibles las retribuciones estipuladas con su cónyuge o hijos menores por el trabajo que éstos realicen al servicio de la actividad, ya que en el citado método el rendimiento neto se determina en función de signos, índices o módulos objetivos que ya prevén esta circunstancia.

Sin embargo, si el cónyuge o hijos menores tienen la consideración de personal asalariado a efectos del citado método, las retribuciones estipuladas tienen para ellos el carácter de rendimientos del trabajo sujetos al Impuesto.

De modo análogo, tampoco resultan deducibles las contraprestaciones (o el valor de mercado, en su defecto) correspondientes a las cesiones de bienes o derechos que el cónyuge o los hijos menores realicen para su utilización en la actividad. Por su parte, las contraprestaciones percibidas por el cónyuge o hijos menores tienen la consideración de rendimientos del capital y

como tales deben declararlas.

Capítulo 7. Rendimientos de actividades económicas. Método de estimación directa

Concepto y ámbito de aplicación del método de estimación directa

Normativa: Arts. 16.2 a) y 30.1 Ley IRPF

La estimación directa constituye el método general para la determinación de la cuantía de los distintos componentes de la base imponible del IRPF, entre los cuales se incluyen, obviamente, los derivados del ejercicio de actividades económicas. Este método se basa en las declaraciones presentadas por el contribuyente, así como en los datos consignados en los libros y registros contables que está obligado a llevar, comprobados por la Administración tributaria.

Cuando se trata de la determinación del rendimiento de actividades económicas en el IRPF el método de estimación directa admite dos modalidades**:** normal y simplificada.

Ámbito de aplicación de la modalidad normal

La modalidad normal del método de estimación directa debe aplicarse obligatoriamente en el ejercicio 2021 para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, salvo que el rendimiento neto de todas ellas se determine mediante el método de estimación objetiva, siempre que se cumpla cualquiera de los dos siguientes requisitos:

- **Que el importe neto de la cifra de negocios del año anterior,** correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente**, supere los 600.000 euros anuales.**

  Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, a estos únicos efectos.

- **Que se renuncie a la modalidad simplificada del método de estimación directa.**

A efectos de la delimitación del ámbito de aplicación de la modalidad normal del método de estimación directa, téngase en cuenta que las actividades económicas susceptibles de acogerse al método de estimación objetiva y los requisitos para su inclusión pueden consultarse en los Capítulos 8 y 9.

Ámbito de aplicación de la modalidad simplificada

Normativa: Art. 28 Reglamento IRPF

Requisitos

La modalidad simplificada del método de estimación directa tiene **carácter voluntario**, por lo que el contribuyente **puede renunciar a su aplicación**. En ausencia de renuncia, esta modalidad debe aplicarse en el ejercicio 2021 para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, siempre que:

a. No determine el rendimiento neto de todas sus actividades por el **método de estimación objetiva**.

> A estos efectos señalar que las actividades económicas susceptibles de acogerse al método de estimación objetiva y los requisitos para su inclusión pueden consultarse en los Capítulos 8 y 9.

b. El importe neto de la cifra de negocios del año anterior, correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, **no supere los 600.000 euros anuales**.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, a estos únicos efectos.

Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma en los términos que más adelante se comentan.

c. Ninguna actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre **en la modalidad normal** del método de estimación directa.

> ***Importante:*** *con excepción de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva, en el **primer año** de ejercicio de la actividad, el rendimiento neto se determinará por esta modalidad, salvo renuncia expresa a la misma, sea cual sea el importe neto de la cifra de negocios resultante al final del ejercicio.*

Determinación del importe neto de la cifra de negocios

El importe neto de la cifra de negocios está constituido por la diferencia entre las siguientes partidas positivas y negativas:

Partidas positivas

- El importe de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos derivados de la actividad ordinaria de la empresa, entendiendo como tal la actividad que la empresa realiza regularmente y por la que obtiene sus ingresos de carácter periódico.

> Téngase en cuenta que en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podría denominarse multiactividad. En este caso, en relación a la

determinación del "importe neto de la cifra de negocios", hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.

En ningún caso se incluyen en el importe de la cifra anual de negocios los productos para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma.

- El precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representen gastos para la empresa.

  No forman parte y, por ello, se excluyen de esta partida, las permutas de elementos **homogéneos**, como las permutas de materias primas fungibles entre dos empresas o las permutas de productos terminados, o mercaderías intercambiables entre dos comercializadores.

- El importe de las subvenciones que se concedan a la empresa individualizadamente en función y formando parte del precio de las unidades de producto vendidas o por el nivel de los servicios prestados.

  No se incluye ni el importe de las restantes subvenciones ni los ingresos financiaros.

  Por tanto, las "subvenciones" en general no se incluyen para determinar el importe neto de la cifra de negocios, admitiendose solo para casos excepcionales que se producen en el marco de algunas actividades concretas, en los que la subvención se concede de forma individualizada, en función de unidades de producto vendidas o servicios prestados.

Partidas negativas

Al importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado anterior, se deducirán en todo caso las siguientes partidas:

- Los importes de las devoluciones de ventas.
- Los "rappels" sobre ventas o prestaciones de servicios.
- Los descuentos comerciales efectuados sobre ingresos computados en la cifra anual de negocios.
- Los descuentos por pronto pago concedidos fuera de factura.
- El IVA y los impuestos especiales (que gravan la fabricación o importación de ciertos bienes), si hubieran sido computados dentro del importe de las ventas o de la prestación de servicios y deban ser objeto de repercusión.

Véase el artículo 35.2 del Código de Comercio; la Norma de elaboración de las cuentas anuales 11ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), así como el artículo 34 de la Resolución de 10 de febrero de 2021 (BOE del 13), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Renuncia o exclusión de la modalidad simplificada

• Renuncia a la modalidad simplificada y revocación a la renuncia

Normativa: Art. 29.1 Reglamento IRPF

Tal y como indicamos el método de estimación directa simplificada es un **método voluntario, lo que implica que el contribuyente puede renunciar** a la aplicación del mismo para la determinación del rendimiento neto de sus actividades económicas.

La renuncia deberá efectuarse durante el **mes de diciembre anterior al inicio del año natural** en que deba surtir efecto. En el año en que se inicia la actividad, la renuncia debe efectuarse con anterioridad al ejercicio efectivo de la misma.

Una vez presentada, la renuncia tendrá **efectos para un período mínimo de tres años**. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo citado anteriormente **se revoque** aquélla.

Tanto la renuncia como su revocación se efectuarán en la correspondiente declaración censal, de acuerdo con lo previsto en los artículos 9 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre).

La declaración podrá presentarse en los modelos de declaración censal 036/037 aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril (BOE del 10 de mayo), modificada por las Ordenes EHA/3695/2007, de 13 de diciembre (BOE del 19), EHA/3786/2008, de 29 de diciembre (BOE del 30), EHA/3111/2009, de 5 de noviembre (BOE del 20), HAP/2215/2013, de 26 de noviembre (BOE del 29), HAP/2484/2014, de 29 de diciembre (BOE del 31), HFP/417/2017, de 12 de mayo (BOE del 15) y HFP/1307/2017, de 29 de diciembre (BOE del 30) y Orden HAC/1416/2018, de 28 de diciembre (BOE del 28).

• Exclusión de la modalidad simplificada

Normativa: Art. 29.2 Reglamento IRPF

La exclusión de la modalidad simplificada se produce por el hecho de que **el importe neto de la cifra** de negocios correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente **supere la cuantía de 600.000 euros anuales**.

La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia. En consecuencia, en el año en que se supera el importe de 600.000 euros anuales, se permanece en la modalidad simplificada del método de estimación directa.

• Consecuencias de la renuncia o exclusión de la modalidad simplificada

Normativa: Art. 29.3 Reglamento IRPF

La renuncia o exclusión de la modalidad simplificada tiene como consecuencia que el rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente deba determinarse **durante un período mínimo de los tres años siguientes por la modalidad normal de este método**.

Incompatibilidad entre métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto

Normativa: Art. 28.3 Reglamento IRPF

El sistema de relaciones entre los métodos de determinación del rendimiento neto, estimación directa y estimación objetiva, se caracteriza por una rígida incompatibilidad entre ellos. Así, si el contribuyente determina el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por el método de estimación directa, modalidad simplificada, deberá determinar el rendimiento neto de todas sus restantes actividades por este mismo método, aunque se trate de actividades susceptibles de estar incluidas en el método de estimación objetiva.

De forma similar, si el contribuyente determina el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del método de estimación directa, deberá determinar el rendimiento neto de todas sus actividades por esta misma modalidad.

No obstante, **cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a la modalidad simplificada**, la incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que se venían realizando con anterioridad, con lo que dicho año se simultaneará el método de estimación directa, modalidad normal, para la determinación del rendimiento neto de la nueva actividad y el método de estimación directa, modalidad simplificada, para el resto de actividades, tributando todas ellas en el siguiente ejercicio por estimación directa, modalidad normal, como consecuencia de la renuncia.

Entidades en régimen de atribución de rentas

Normativa: Art. 31 Reglamento IRPF

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas aplicarán la modalidad simplificada del método de estimación directa, salvo renuncia expresa a la misma, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a. **Que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF.**

b. **Que la entidad cumpla los requisitos anteriormente comentados, determinantes de la aplicación de la modalidad.**

En consecuencia, la aplicación del método de estimación directa a estas entidades no depende de las circunstancias que concurran individualmente en cada uno de sus miembros, por lo que la entidad podrá determinar su rendimiento con arreglo a este método, cualquiera que sea la situación de los socios, herederos, comuneros o partícipes en relación con las actividades que

personalmente desarrollen.

La renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes. Sin embargo, la revocación de dicha renuncia no requiere unanimidad, en los términos previstos por la normativa reguladora de la declaración censal.

El rendimiento neto determinado por la entidad en régimen de atribución de rentas se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

> Téngase en cuenta que, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, las sociedades civiles con objeto mercantil son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, por lo que deja de resultarles de aplicación el régimen de atribución de rentas.

Ejemplos

Ejemplo 1:

Don S.M.G. abogado, además del ejercicio libre de su profesión que viene desarrollando desde 1990, ha iniciado en 2021 el ejercicio de una actividad agrícola susceptible de estar incluida en el método de estimación objetiva.

¿Cómo determinará los rendimientos netos de ambas actividades en 2021, sabiendo que el importe neto de la cifra de negocios de su actividad profesional no ha superado en el ejercicio 2020 el importe de 600.000 euros anuales?

Solución:

El rendimiento neto de la actividad profesional debe determinarse en la modalidad simplificada del método de estimación directa, al no haber superado en el ejercicio inmediato anterior (2020) el importe neto de la cifra de negocios los 600.000 euros anuales. Asimismo, dada la incompatibilidad entre el método de estimación directa y el de estimación objetiva, la determinación del rendimiento neto de la actividad agrícola debe efectuarse también en la modalidad simplificada del método de estimación directa.

Ejemplo 2:

Don J.J.C., empresario, determina el rendimiento neto de su actividad económica en la modalidad simplificada del método de estimación directa. El día 5 de mayo de 2021 inicia una nueva actividad económica no incluida en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva y para la que renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa.

¿Cómo determinará los rendimientos netos de ambas actividades en los ejercicios 2021 y 2022?

Solución:

En el ejercicio 2021 determinará el rendimiento neto de la nueva actividad en la modalidad

normal del método de estimación directa, permaneciendo en la modalidad simplificada la actividad económica que venía desarrollando. La incompatibilidad entre ambas modalidades del método de estimación directa no surtirá efectos hasta el año siguiente, 2022, en el que el rendimiento neto derivado de ambas actividades deberá determinarse en la modalidad normal del método de estimación directa.

Ejemplo 3:

Don A.V.C. inicia el día 1 de julio de 2021 una actividad empresarial a la que no resulta aplicable el método de estimación objetiva. El importe neto de la cifra de negocios en 2021 ascendió a 425.000 euros.

¿Cómo determinará el rendimiento neto de la actividad en los ejercicios 2021 y 2022?

Solución:

En el ejercicio 2021 determinará el rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa, al no haber renunciado expresamente a su aplicación.

En el ejercicio 2022 deberá aplicar la modalidad normal del método de estimación directa, ya que el importe neto de la cifra de negocios elevado al año supera los 600.000 euros anuales (425.000 x 12/6 = 850.000).

Fase 1ª. Determinación del rendimiento neto

Introducción

Normativa: Arts. 28.1 y 30 Ley IRPF, 30 Reglamento; 12 a 16 LIS y 3 a 7 Reglamento IS

La determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el método de estimación directa se realiza de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades (IS), sin perjuicio de las reglas contenidas a estos efectos en la propia Ley y Reglamento del IRPF.

En virtud de esta remisión al bloque normativo del Impuesto sobre Sociedades, la determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo, mediante la aplicación de los criterios de calificación, valoración e imputación establecidos en la citada normativa, el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y de sus normas de desarrollo, especialmente, las contenidas en el Plan General de Contabilidad.

No obstante, dado que en el ámbito del IRPF la obligación de llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio y demás normas de desarrollo no afecta a todos los contribuyentes titulares de actividades económicas, las correcciones o ajustes de naturaleza fiscal deben practicarse de la siguiente forma:

- **Contribuyentes obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio** (titulares de actividades empresariales de carácter mercantil cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad normal del método de estimación directa): deben aplicar las correcciones y ajustes de naturaleza fiscal sobre los componentes del resultado contable, es

decir, sobre los ingresos y sobre los gastos.

- **Contribuyentes que no estén obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio** (titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil, profesionales, artistas o deportistas, sea cual sea el método de determinación de sus rendimientos netos y titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa): deben aplicar estos mismos principios fiscales a las anotaciones registrales de ingresos y gastos que constan en sus libros registro para formular el rendimiento neto de la actividad.

En definitiva, la determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, debe efectuarse a partir de los conceptos fiscales de ingresos íntegros y gastos fiscalmente deducibles que figuran en el modelo de declaración.

Para ello, deberán aplicarse los criterios fiscales de imputación, calificación y valoración que a continuación se detallan en cada una de las partidas que tienen la consideración de ingresos computables y gastos deducibles, así como los incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión.

Importante: *a efectos de la declaración del rendimiento neto en el método de estimación directa, se consideran actividades económicas independientes la totalidad de las realizadas por el contribuyente que pertenezcan a cada uno de los siguientes grupos:*

A01 Arrendadores de bienes inmuebles urbanos
A02 Ganadería independiente
A03 Resto de actividades empresariales no incluidas en otros apartados
A04 Actividades profesionales de carácter artístico o deportivo
A05 Resto de actividades profesionales
B01 Actividad agrícola
B02 Actividad ganadera dependiente
B03 Actividad forestal
B04 Producción de mejillón en batea
B05 Actividad pesquera, excepto la actividad de producción de mejillón en batea

Cuadro-resumen: Determinación del rendimiento neto (Ingresos - Gastos)

Cuadro-resumen: Determinación del rendimiento neto (Ingresos - Gastos)

	Estimación directa (modalidad normal)	Estimación directa (modalidad simplificada)
Ingresos	(+) Ingresos de explotación (+) Ingresos financieros derivados del	(+) Ingresos de explotación (+) Ingresos financieros derivados del

	Estimación directa (modalidad normal)	Estimación directa (modalidad simplificada)
	aplazamiento o fraccionamiento de operaciones realizadas en desarrollo de la actividad. (+) Ingresos de subvenciones corrientes (+) Imputaciones de ingresos por subvenciones de capital (+) Autoconsumo de bienes y servicios (+) IVA devengado (por ejemplo, recargo de equivalencia y recargo de agricultura, ganadería y pesca) (+) Otros ingresos (+) Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible. (+) Variación de existencias (solo si hay un aumento de existencias al final del ejercicio)	aplazamiento o fraccionamiento de operaciones realizadas en desarrollo de la actividad. (+) Ingresos de subvenciones corrientes (+) Imputaciones de ingresos por subvenciones de capital (+) Autoconsumo de bienes y servicios (+) IVA devengado (por ejemplo, recargo de equivalencia y recargo de agricultura, ganadería y pesca) (+) Otros ingresos (+) Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible. (+) Variación de existencias (solo si hay un aumento de existencias al final del ejercicio)
Gastos	(-) Compra de mercaderías (-) Variación de existencia de mercaderías (solo si hay una disminución de existencias al final del ejercicio) (-) Otros consumos de explotación (-) Sueldos y salarios (-) Seguridad Social a cargo de la empresa (-) Seguridad Social o aportaciones a mutualidades alternativas del titular de la actividad (-) Indemnizaciones (-) Dietas y asignaciones de viaje del personal asalariado (-) Aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de trabajadores (-) Otros gastos de personal (-) Gastos de manutención del titular en el	(-) Compra de mercaderías (-) Variación de existencia de mercaderías (solo si hay una disminución de existencias al final del ejercicio) (-) Otros consumos de explotación (-) Sueldos y salarios (-) Seguridad Social a cargo de la empresa (-) Seguridad Social o aportaciones a mutualidades alternativas del titular de la actividad (-) Indemnizaciones (-) Dietas y asignaciones de viaje del personal asalariado (-) Aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de trabajadores (-) Otros gastos de personal (-) Gastos de manutención del titular en el desarrollo de su actividad

	Estimación directa (modalidad normal)	Estimación directa (modalidad simplificada)
	desarrollo de su actividad (-) Arrendamientos y cánones (-) Reparaciones y conservación (-) Suministro (luz, agua, gas, telefonía e Internet) (-) Otros suministros (-) Servicios de profesionales independientes (-) Primas de seguro (-) Otros servicios exteriores (-) Gastos financieros (-) IVA soportado (por ejemplo, recargo de equivalencia y recargo de agricultura, ganadería y pesca) (-) Otros tributos fiscalmente deducibles (-) Dotaciones del ejercicio para amortización del inmovilizado material (-) Dotaciones del ejercicio para amortización del inmovilizado inmaterial (-) Pérdidas por insolvencia de deudores (-) Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general (-) Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general (-) Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)	(-) Arrendamientos y cánones (-) Reparaciones y conservación (-) Suministro (luz, agua, gas, telefonía e Internet) (-) Otros suministros (-) Servicios de profesionales independientes (-) Primas de seguro (-) Otros servicios exteriores (-) Gastos financieros (-) IVA soportado (por ejemplo, recargo de equivalencia y recargo de agricultura, ganadería y pesca) (-) Otros tributos fiscalmente deducibles (-) Dotaciones del ejercicio para amortización del inmovilizado material (-) Dotaciones del ejercicio para amortización del inmovilizado inmaterial (-) Pérdidas por insolvencia de deudores (-) Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general (-) Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general (-) Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)
Provisiones	(-) Provisiones fiscalmente deducibles	(-) Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (límite 5% sobre la diferencia positiva entre ingresos y gastos anteriores con un máximo de 2.000 euros)
= RENDIMIENTO NETO		

Ingresos íntegros computables

Tienen la consideración de ingresos íntegros computables derivados del ejercicio de actividades económicas, empresariales o profesionales, los siguientes:

Covid-19: *Téngase en cuenta que las prestaciones por cese de actividad con motivo de la emergencia sanitaria originada por el Covid-19 que a continuación relacionamos se consideran rendimientos de trabajo y no ingresos de la actividad económica:*

- *Prestación extraordinaria de cese de actividad para los trabajadores autónomos afectados por una suspensión temporal de toda la actividad como consecuencia de resolución de la autoridad competente como medida de contención de la propagación del virus COVID-19.*
- *Prestación extraordinaria de cese de actividad para aquellos trabajadores autónomos que no puedan causar derecho a la prestación ordinaria de cese de actividad prevista en el artículo 7 del Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo (BOE del 27) o a la prestación de cese de actividad regulada en los artículos 327 y siguientes del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.*
- *Prestación extraordinaria de cese de actividad para los trabajadores de temporada.*
- *Prestación de cese de actividad compatible con el trabajo por cuenta propia regulada en el artículo 7 del Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo (BOE del 27).*

La razón es que su naturaleza se considera análoga a la prestación económica por cese total, temporal o definitivo, de la actividad regulada en la Ley 32/2010, de 5 de agosto, por la que se establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos (BOE del 6).

A diferencia de las anteriores, las ayudas o subvenciones concedidas por las Comunidades Autónomas con el objetivo de favorecer el mantenimiento de la actividad económica de los autónomos ante los efectos de las medidas adoptadas para hacer frente a la epidemia de COVID -19, en cuanto no tienen encaje en otros conceptos del IRPF y su objeto es compensar la disminución de ingresos obtenidos en la actividad económica, se califican como rendimientos de actividades económicas (subvenciones corrientes) y deben imputarse al ejercicio en que se conceden.

1. Ingresos de explotación

Tienen esta consideración la totalidad de los ingresos íntegros derivados de la venta de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto propio de la actividad, incluidos, en su caso, los procedentes de servicios accesorios a la actividad principal.

Véase la norma de registro y valoración 14ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), dedicada a ingresos por ventas y prestación de servicios.

De acuerdo con dicha norma los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por **el valor razonable de la contrapartida**, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, **no formarán parte de los ingresos**.

Cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor de mercado de los bienes vendidos y de los servicios prestados, la valoración de los mismos se efectuará por su valor normal en el mercado.

En las operaciones económicas realizadas con una sociedad con la que se den relaciones de vinculación en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS, las operaciones entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes condiciones que respeten el principio de libre competencia.

En estos casos el titular de la actividad deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V del título I (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

Personas o entidades vinculadas:

Para determinar cuándo hay vinculación ha de atenderse a lo dispuesto en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), en el que se consideran personas o entidades vinculadas:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 25 por 100.

En estos supuestos, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

2. Ingresos financieros derivados del aplazamiento o fraccionamiento de operaciones realizadas en desarrollo de la actividad

Se entiende incluida en esta rúbrica la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

3. Ingresos por subvenciones corrientes y por subvenciones de capital

Subvenciones corrientes y de capital: distinción

Las ayudas públicas dan lugar a un distinto tratamiento tributario según la calificación que proceda otorgar a las mismas: Subvenciones corrientes y de capital.

Subvenciones de capital

Las subvenciones de capital son aquellas que tienen como finalidad primordial la de favorecer la instalación o inicio de la actividad, así como la realización de inversiones en inmovilizado (edificios, maquinaria, instalaciones, etc.), o gastos de proyección plurianual y se imputan como ingreso en la misma medida en que se amorticen las inversiones o los gastos realizados con cargo a las mismas.

> Por tanto, la subvención tendrá el carácter de subvención de capital siempre que tenga como finalidad la financiación de inmovilizado o capital fijo del empresario o profesional. No obstante, si su objeto es garantizar, durante el inicio de la actividad, unos ingresos mínimos o compensar gastos del ejercicio, deberá tratarse como una subvención corriente.

No obstante, en aquellos casos en que los bienes no sean susceptibles de amortización, la subvención se aplicará como ingreso íntegro del ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en inventario del activo financiado con dicha subvención, aplicando la reducción del 30 por 100 propia de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Subvenciones corrientes

Las subvenciones corrientes son aquellas que se conceden normalmente para garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad y se computan en su totalidad como un ingreso más del período en que se devengan. Es decir, cuando se reconozca en firme la concesión de la subvención y se cuantifique la misma, con independencia del momento en que se perciba la misma.

> No obstante lo anterior, si el contribuyente hubiese optado por el criterio de cobros y pagos, en los términos previstos en el artículo 7.2 del Reglamento del IRPF, que establece la opción de utilizar el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de rendimientos de actividades económicas, la subvención deberá imputarse en el período impositivo en que se produzca el correspondiente cobro de la misma.

Especialidades fiscales de determinadas subvenciones y ayudas públicas

A. Subvenciones de la Política Agraria Comunitaria y otras ayudas públicas (subvenciones corrientes)

Normativa: Disposición adicional quinta Ley IRPF

No se integrarán en la base imponible las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

• La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:

1. Abandono definitivo del cultivo de viñedo.
2. Prima al arranque de plantaciones de manzanos.
3. Prima al arranque de plataneras.
4. Abandono definitivo de la producción lechera.
5. Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.
6. Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.
7. Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.

• La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria:

1. Paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países.
2. Abandono definitivo de la actividad pesquera.

• La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación, erupción volcánica u hundimiento, de elementos patrimoniales.

> Como consecuencia de la erupción del volcán de Cumbre Vieja en la isla de la Palma se modifica, con efectos desde el 1 de enero de 2021, la redacción del apartado 1.c) de la disposición adicional quinta de la Ley del IRPF por el artículo 4.1 del Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre, Real Decreto-ley 25/2021, de 8 de noviembre, de medidas en materia de Seguridad Social y otras medidas fiscales de apoyo social de la isla de La Palma (BOE del 6), para incluir específicamente la erupción volcánica como causa para declarar exenta la percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción que ocasione la misma en elementos patrimoniales.

• La percepción de ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento (actualmente, Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana) a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.

> Véase la Orden FOM/3218/2009, de 17 de noviembre (BOE del 30).

• La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de

animales destinados a la reproducción de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades.

• **Las ayudas públicas** distintas de las anteriormente relacionadas **percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales** por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, sólo se integrarán en la base imponible en la parte que excedan del coste de reparación de los mismos.

> En ningún caso los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.

Tampoco se integrarán en la base imponible del IRPF las ayudas públicas percibidas para compensar el **desalojo temporal o definitivo** por idénticas causas del local en que el titular de la actividad económica ejerciera la misma.

Reglas para calcular la renta que no se integra en la base imponible del IRPF

Aunque la subvención o ayuda pública trata de absorber la posible pérdida experimentada en los elementos patrimoniales, en aquellos supuestos en los que el importe de estas subvenciones o ayudas sea inferior al de las pérdidas o disminuciones de valor que, en su caso, se hayan producido en los elementos patrimoniales, la diferencia negativa podrá consignarse en la declaración como pérdida patrimonial.

Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

El siguiente cuadro recoge el tratamiento fiscal de estas subvenciones y ayudas públicas en función del importe percibido y del resultado producido (ganancia o pérdida patrimonial) en los elementos a los que la ayuda o subvención se refiere.

Signo de la alteración patrimonial producida	Importe de la subvención o ayuda percibida	Renta que debe incluirse en la declaración
Pérdida	Mayor que la pérdida patrimonial	Ninguna
	Menor que la pérdida patrimonial	Pérdida patrimonial (diferencia entre la subvención o ayuda percibida y la pérdida experimentada)

Notas al cuadro:

(*) Determinado conforme a las reglas generales del IRPF para el cálculo del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales, sin computar el importe de la ayuda o subvención. (Volver)

(**) Este supuesto puede darse en aquellos casos en los que el valor de realización de los elementos patrimoniales dañados o destruidos sea superior al valor neto contable de los mismos elementos. (Volver)

Signo de la alteración patrimonial producida	Importe de la subvención o ayuda percibida	Renta que debe incluirse en la declaración
Ganancia (**)	Cualquiera	Sólo la ganancia patrimonial obtenida

Notas al cuadro:

(*) Determinado conforme a las reglas generales del IRPF para el cálculo del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales, sin computar el importe de la ayuda o subvención. (Volver)

(**) Este supuesto puede darse en aquellos casos en los que el valor de realización de los elementos patrimoniales dañados o destruidos sea superior al valor neto contable de los mismos elementos. (Volver)

B. Subvenciones forestales

Normativa: Disposición adicional cuarta Ley IRPF

No se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, sea igual o superior a 20 años.

C. Ayudas económicas a deportistas de alto nivel

Normativa: Art. 4 Reglamento IRPF

En virtud de su exención que establece el artículo 7.m) de la Ley del IRPF para estas ayudas, no se incluirán entre los ingresos de las actividades profesionales que, en su caso, puedan desarrollar quienes tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva, con el límite de 60.100 euros anuales.

La exención está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE del 25).
- Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

4. Autoconsumo de bienes y servicios

Normativa: Art. 28.4 Ley IRPF

Dentro de esta expresión se comprenden las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el patrimonio privado del titular de la actividad o de su unidad familiar (autoconsumo interno), así como las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita (autoconsumo externo).

La valoración a efectos fiscales de los ingresos correspondientes a dichas operaciones debe realizarse imperativamente por el valor normal de mercado de los bienes o servicios cedidos, o que hayan sido objeto de autoconsumo.

> ***Recuerde:*** *cuando exista contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal de mercado de los bienes cedidos o de los servicios prestados, se tomará como criterio de valoración de los ingresos el precio normal de mercado de los mismos.*

5. IVA devengado

No deberá computarse dentro de los ingresos íntegros derivados de las ventas o prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de la actividad empresarial o profesional, el IVA devengado cuyas cuotas deban incluirse en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a este impuesto.

Por el contrario, deberán incluirse entre los ingresos íntegros derivados de las ventas o prestaciones de servicios, el IVA devengado y, en su caso, las compensaciones percibidas cuyas cuotas no deban incluirse en declaraciones-liquidaciones correspondientes a este impuesto.

Entre otros supuestos, dicha circunstancia ocurrirá cuando la actividad económica desarrollada se encuentre en alguno de los siguientes regímenes especiales del IVA:

- Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.
- Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

6. Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible

Normativa: Disposición adicional trigésima Ley IRPF

Cuando el ejercicio 2021 se produzca la transmisión de elementos patrimoniales que hayan gozado de la libertad amortización prevista en la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial a que, en su caso, pueda dar lugar la transmisión el valor de adquisición no se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquélla.

El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

7. Variación de existencias (solo si hay un aumento de existencias al final del ejercicio)

La variación de existencias es la diferencia que se produce entre las existencias (mercaderías y materias primas) iniciales y las finales del ejercicio contable, valoradas éstas por su precio de adquisición.

La variación de existencias tiene por objeto determinar el consumo de existencias del ejercicio y ajustar el resultado. Por ello, cuando la valoración de las existencias al inicio del ejercicio es menor que al final de éste, dicha diferencia ha de reflejarse como ingreso ya que significa que parte de las existencias adquiridas en el ejercicio no se han consumido al finalizar éste.

A diferencia de lo anterior, cuando la valoración de las existencias iniciales es mayor que la valoración de las existencias finales, dicha variación negativa ha de reflejarse como gasto. En este caso dicha variación significa que se han consumido en el ejercicio más existencias que las adquiridas a lo largo del mismo, considerando también las existencias que figuraban en el inventario a 1 de enero.

> Véase dentro de los "Gastos fiscalmente deducibles" el apartado sobre “Variación de existencias” así como la norma de registro y valoración 10ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), dedicada a la valoración de las existencias. También véase la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

Ejemplo:

Don P.X.R dedicado a la venta de electrodomésticos dispone en su almacén de existencias valoradas al inicio del ejercicio 2021 por importe 40.000 euros. Al final del ejercicio el recuento e inventario de las existencias que existen en su almacén alcanza una valoración de 60.000 euros.

Determinar si la valoración de existencias debe figurar como ingreso o gasto del ejercicio para determinar el rendimiento neto de la actividad.

Solución:

Existencias finales: Valoración: 60.000

Existencias iniciales: Valoración 40.000

Variación de existencias (60.000 – 40.000) = + 20.000

Al ser el inventario final de existencias superior al inicial, la diferencia (20.000 euros) figurará como un ingreso del ejercicio por este concepto. Ello significa que durante el ejercicio se han consumido 20.000 euros menos de las existencias que se han adquirido a lo largo del ejercicio, lo que supone al final un aumento de las existencias finales por importe de 20.000 euros.

8. Otros ingresos

Dentro de esta rúbrica deben computarse, entre otros, los siguientes conceptos:

a) Trabajos realizados para la empresa, valorados con arreglo al coste de producción de los activos fijos producidos por la propia empresa.

b) Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro.

c) Otros ingresos de gestión.

Como, por ejemplo, contraprestaciones por servicios de mediación realizados de manera accidental, o por la prestación eventual de ciertos servicios (transporte, reparaciones, asesoría, informes…), o ingresos por servicios al personal.

d) Indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras por siniestros que hayan afectado a productos de la explotación (existencias de mercaderías, materias primas, envases, embalajes, etc.), siempre que se produzca la **destrucción** de los mismos.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que:

- Si lo que se produce es un **desperfecto reparable**, la indemnización percibida de la compañía de seguros **será un ingreso de la actividad** que contrarresta el gasto de la reparación
- Si las indemnizaciones afectaran a **elementos del activo fijo afecto**, su importe no se computará como ingreso, sino que deberá **formar parte del valor de enajenación** de los mismos a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante.

Gastos fiscalmente deducibles

Atención: *La declaración de los gastos deducibles se efectuará consignando los que, habiéndose producido en el desarrollo de la actividad, tengan la consideración de fiscalmente deducibles. Aquellos gastos deducibles que no aparezcan expresamente recogidos en las siguientes rúbricas de la declaración, se reflejarán en la correspondiente a "Otros conceptos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)".*

1. Requisitos para considerar un gasto como deducible

Tienen la consideración fiscal de deducibles son gastos que cumplan los siguientes requisitos:

a. Que estén vinculados a la actividad económica desarrollada. Es decir, que sean propios de la actividad.

> La deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

b. Que se encuentren convenientemente justificados.

> De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria, los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o

profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la **factura** entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria.

Ahora bien, y sin perjuicio de lo anterior, la factura **no constituye** un medio de prueba privilegiado respecto de la existencia de las operaciones, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

c. Que se hallen registrados en la contabilidad o en los libros-registro que con carácter obligatorio deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas.

2. Compra, Variación de existencias y Otros consumos de explotación

Se incluyen dentro de esta categoría los siguientes conceptos que aparecen diferenciados en la declaración del IRPF.

a. Compra de existencias (mercaderías y materias primas)

Dentro de esta categoría se recogen las adquisiciones corrientes de bienes efectuadas a terceros, siempre que cumplan los dos siguientes requisitos:

1. Que se realicen para la obtención de los ingresos.
2. Que se trate de bienes integrantes del activo corriente.

En el precio de adquisición deben incluirse los gastos adicionales, tales como los de transportes, seguro, carga y descarga y otros atribuibles directamente a la adquisición.

Dicho precio es el importe facturado por el vendedor (después de cualquier descuento, rebaja en el precio o similar, así como los intereses incorporados al nominal de los débitos), donde se incluirán los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes estén ubicados para su venta (transportes, aranceles, seguros...).

b. Variación de existencias (solo si existe disminución de existencias al final del ejercicio)

Para determinar el consumo de existencias producido durante el ejercicio es necesario que, además de tener en cuenta las compras realizadas, se determinen las existencias no consumidas en el ejercicio, es decir, la variación de existencias. De este modo, cuando las existencias iniciales sean mayores que las existencias finales, es decir cuando hay una disminución de éstas, dicha variación se reflejará como gasto del ejercicio.

A diferencia de lo anterior, cuando las existencias al inicio del ejercicio son menores que al final de éste, es decir, cuando hay un aumento de existencias se reflejaran como ingreso.

Por lo que respecta a los criterios valorativos de las existencias**,** debe subrayarse que el valor de las finales, que debe coincidir con el valor de las iniciales del ejercicio siguiente, puede determinarse por su precio de adquisición o coste de producción, admitiéndose como criterios valorativos para grupos homogéneos de existencias el coste medio ponderado y el FIFO.

Véase dentro de los "Ingresos íntegros computables" el apartado sobre “Variación de existencias” así como la norma de registro y valoración 10ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), dedicada a la valoración de las existencias. También véase la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

c. Otros consumos de explotación

Se incluirá aquí el consumo de otros aprovisionamientos (distintos de las mercaderías y materias primas) destinados al proceso de producción o utilizados en la prestación de servicios (elementos y conjuntos incorporables, combustibles, repuestos, materiales diversos, envases, embalajes, material de oficina, etc.).

Por elementos y conjuntos incorporables se entienden los fabricados normalmente fuera de la empresa y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

En el caso de los combustibles se incluirá únicamente el consumo de materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

Son repuestos las piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes.

Por materiales diversos se entiende otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado.

El consumo del ejercicio será el resultado de sumar a las existencias iniciales de tales bienes, las adquisiciones realizadas durante el ejercicio, y de minorar dicha suma en el valor de las existencias finales del período.

Importante: *a diferencia de las existencias de mercaderías y materias primas, en el caso de “Otros consumos de explotación” únicamente se va a reflejar lo consumido en el ejercicio.*

3. Gastos de personal

Dentro de esta categoría se pueden incluir los siguientes conceptos que aparecen perfectamente diferenciados en la declaración del IRPF.

a. Sueldos y salarios

Se deben incluir las cantidades devengadas por terceros en virtud de una relación laboral. Entre las mismas, se incluyen los sueldos, pagas extraordinarias, retribuciones en especie (incluido el ingreso a cuenta que corresponda realizar por las mismas, siempre que no se haya repercutido a los perceptores), así como los premios.

Especialidades en el IRPF de las prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar

Normativa: Art. 30.2.2ª Ley IRPF

Tienen la consideración de gasto deducible las retribuciones satisfechas a otros miembros de la unidad familiar del titular, siempre que se cumplan todos los requisitos siguientes:

- Que el cónyuge o los hijos menores trabajen habitualmente y con continuidad en las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el titular de las mismas.
- Que el cónyuge o el hijo menor del titular de la actividad convivan con este último.
- Que exista el oportuno contrato laboral, de cualquiera de las modalidades establecidas en el Estatuto de los Trabajadores y demás disposiciones de desarrollo.
- Que exista afiliación del cónyuge o hijo menor al régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Que las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, correspondientes a su cualificación profesional y al trabajo realizado, no sean superiores a las de mercado. Si fueran superiores, el exceso sobre el valor de mercado no será gasto deducible para el pagador.

  Las retribuciones estipuladas tienen la consideración de rendimientos del trabajo para sus perceptores a todos los efectos tributarios.

b. Seguridad Social a cargo de la empresa

Se incluirán las cantidades satisfechas a la Seguridad Social por cotizaciones sociales a cargo de la empresa en base a los sueldos y salarios de su personal.

c. Indemnizaciones

Comprende las cantidades que se entregan al personal de la empresa para resarcirle de un daño o perjuicio, aunque resulten exentas para el perceptor. Se incluyen específicamente en esta apartado las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

d. Dietas y asignaciones de viajes del personal empleado

Se incluirán las cantidades que abone la empresa para sufragar o compensar los gastos de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, así como los gastos de locomoción en que incurran sus trabajadores por desplazamientos a municipios distintos de su lugar de trabajo habitual (aunque resulten exentos del IRPF para el perceptor).

e. Aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de los trabajadores

• Contribuciones a planes de pensiones o a planes de previsión social empresarial

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.2 de la LIS, serán deducibles las contribuciones o aportaciones efectuadas por el empresario o profesional en calidad de promotor de un plan de

pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial del que resulten partícipes o asegurados sus empleados, siempre que las mismas se imputen a cada partícipe o asegurado en la parte correspondiente, salvo que se trate de las realizadas a favor de beneficiarios de manera extraordinaria cuando sea preciso para garantizar las prestaciones en curso o los derechos de los partícipes de planes que incluyan regímenes de prestación definida para la jubilación y se haya puesto de manifiesto, a través de las revisiones actuariales, la existencia de un déficit en el plan de pensiones.

Desde 1 de enero de 2013 se admiten los seguros colectivos de dependencia como contratos de seguros aptos para instrumentar los compromisos por pensiones asumidos por las empresas.

> Véase al respecto la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones en la redacción dada por la Ley 27/2011, de 1 de agosto (BOE del 2).

• Contribuciones efectuadas para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.2 de la LIS, serán deducibles las contribuciones empresariales efectuadas para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculan las prestaciones.
- Que el pagador transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- Que el pagador transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Asimismo, serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo (FPE), siempre que se cumplan los requisitos enumerados anteriormente y las contingencias cubiertas sean las previstas para los planes de pensiones en su normativa reguladora.

Atención: *téngase en cuenta que la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2016, derogó la Directiva 2003/41/CE a que se refiere el artículo 51 de la Ley del IRPF, con efectos a partir de 13 de enero de 2019, estableciendo que las referencias a la indicada Directiva 2003/41/CE se entenderán hechas a la citada Directiva (UE) 2016/2341.*

Finalmente indicar en relación con las aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de los trabajadores que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1 de la LIS, **no serán deducibles los gastos por provisiones y fondos internos** para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre. Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las

prestaciones.

f. Otros gastos de personal

Dentro de esta rúbrica pueden incluirse los gastos de formación del personal, tanto de carácter habitual como esporádico, primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc., excepto las cuotas de la Seguridad Social y cualquier otro relacionado con el personal al servicio de la actividad que no pueda ser considerado como pura liberalidad.

> Los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa (obsequios, cestas de Navidad, etc.) no se consideran como puras liberalidades, por lo que pueden constituir gastos deducibles.

4. Gastos del titular de la actividad

Se incluyen dentro de esta categoría los siguientes conceptos a que aparecen diferenciados en la declaración del IRPF:

a. Seguridad social o aportaciones a mutualidades alternativas del titular de la actividad

Se incluyen:

1. Las cotizaciones del titular de la actividad al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) o,

> ***Covid-19***: la *exclusión total o parcial del pago de las cuotas del RETA, como consecuencia de la aplicación de las medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del covid-19 contenidas en el artículo 6 del Real Decreto-ley 11/2021, de 27 de mayo, sobre medidas urgentes para la defensa del empleo, la reactivación económica y la protección de los trabajadores autónomos, en cuanto derivada de una inexistencia de obligación o exención, determina su falta de incidencia en el IRPF, al no corresponder a ninguno de los supuestos de obtención de renta establecidos en el artículo 6 de la Ley del IRPF, no teniendo por tanto la naturaleza de rendimiento íntegro ni correlativamente la de gasto deducible para la determinación de los rendimientos.*

2. En su caso, las aportaciones que realice el titular de la actividad a las Mutualidades de Previsión Social cuando actúen como alternativas al citado régimen especial de la Seguridad Social.

> ***Especialidades en el IRPF de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional***
>
> **Normativa (Art. 30.2.1ª Ley IRPF)**
>
> Como regla general, las aportaciones a mutualidades de previsión social del empresario

o profesional, no constituyen gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad, dado que las mismas pueden reducir la base imponible del contribuyente con arreglo a los requisitos y límites establecidos a tal efecto.

> Véase al respecto en el Capítulo 13 las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

No obstante, tienen la consideración de gasto deducible de la actividad las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en cada ejercicio económico.

> La disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995 ha sido derogada por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, e integrada en la disposición adicional decimoctava de dicho texto refundido. Por tanto, la referencia efectuada a la disposición derogada se entenderá realizada a la disposición correspondiente del texto refundido.
>
> Además, debe tenerse en cuenta a efectos del límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en cada ejercicio económico que, para 2021, se prorroga la cotización por contingencias comunes en el RETA que regula el artículo 15 de la Orden TMS/83/2019, de 31 de enero, por la que se desarrollan las normas legales de cotización a la Seguridad Social, desempleo, protección por cese de actividad, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional para el ejercicio 2019 (BOE del 2 de febrero). Dicho artículo establece una base máxima de cotización de 4.070,10 euros mensuales y, de acuerdo con lo previsto en el citado artículo 15, el tipo máximo de cotización para contingencias comunes es del 28,30 por 100. Por tanto, la cuota máxima por contingencias comunes en 2021 es de 13.822,06 euros [0,283 x (4.070,10 x 12)].

Cuando las aportaciones excedan de este límite, el exceso podrá ser objeto de reducción en la base imponible del IRPF, si bien sólo en la parte que tenga por objeto la cobertura de las mismas contingencias que los planes de pensiones y con los límites y requisitos que se señalan en el Capítulo 13 en el apartado correspondiente a "Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social".

b. Gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica

Normativa: Art. 30.2.5ª.c) Ley IRPF

Los contribuyentes podrán deducir para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en estimación directa los gastos de manutención que cumplan los siguientes requisitos:

- Que sean gastos del propio contribuyente.

- Que se realicen en el desarrollo de la actividad económica. Es decir, que sean propios de la actividad.
- Que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería.
- Que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago.
- Que no superen los límites cuantitativos que reglamentariamente se establece el artículo 9.A.3.a) del Reglamento del IRPF para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

  La remisión que la Ley del IRPF realiza para los gastos de manutención de empresarios o profesionales a la regulación reglamentaria establecida para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores contenida en el artículo 9 del Reglamento del IRPF, se circunscribe a los límites cuantitativos establecidos para dichos gastos de manutención, sin que, en consecuencia, en dicha remisión se contemplen gastos distintos a los de manutención, como los gastos de estancia, ni otros aspectos regulados en el artículo 9 respecto a los gastos de manutención distintos a sus límites cuantitativos, dada su distinta naturaleza.

  En ese sentido mientras que las dietas constituyen asignaciones efectuadas por el empresario al trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; los gastos deducibles por manutención del empresario o profesional a que se refiere el artículo 30.2.5ª de la Ley del IRPF, son gastos en que incurre el propio empresario o profesional, en desarrollo de su actividad económica.

  Dichos límites son:

Información	España	Extranjero
Pernoctando en municipio distinto (*)	53,34 euros/día	91,35 euros/día
Sin pernoctar en municipio distinto	26,67 euros/día	48,08 euros/día
(*) Debe tratarse de un municipio distinto del lugar de trabajo habitual del contribuyente y del que constituya su residencia. (Volver)		

  El exceso sobre dichos importes no podrá ser objeto de deducción.

Importante: *el contribuyente deberá conservar, durante el plazo máximo de prescripción, aportando cuando sea requerido al efecto, los justificantes de los gastos para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma.*

5. Servicios exteriores

Dentro de esta categoría se pueden incluir los siguientes conceptos que aparecen perfectamente diferenciados en la declaración del IRPF.

a. Arrendamientos y cánones

En general

Se entienden incluidos en esta rúbrica los gastos originados en concepto de alquileres, cánones, asistencia técnica, etc., por la cesión al contribuyente de bienes o derechos que se hallen afectos a la actividad, cuando no se adquiera la titularidad de los mismos.

Por el concepto de **"cánones"** se incluirán las cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

Por el concepto de **"arrendamiento"**, las cantidades satisfechas por el alquiler o arrendamiento operativo o por cesión de bienes muebles e inmuebles para el uso o a disposición de la empresa.

Especialidades

Sin perjuicio de lo anterior han de tenerse en cuenta a efectos de determinar las cantidades deducibles por este concepto las especialidades que se comentan en sus siguientes apartados.

1. Contratos de arrendamiento financiero "leasing"

Normativa: Art. 106 LIS

Se establece un régimen fiscal específico para los contratos de arrendamiento financiero en los que se den los siguientes requisitos:

- Que el arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.
- Que tengan una duración mínima de 2 años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales.

  No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

- Que las cuotas de arrendamiento financiero aparezcan expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.
- Que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien debe permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

Concepto de contratos de arrendamiento financiero: Con efectos a partir del 28 de junio de 2014, la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito (BOE del 27) define en su disposición adicional tercera el concepto de operaciones de arrendamiento financiero como "aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuotas. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario".

Cumplidos estos requisitos su **régimen de deducibilidad fiscal** es el siguiente:

a. La totalidad de la parte de las cuotas correspondiente a la carga financiera satisfecha a la entidad arrendadora tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible.

b. La parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas a la entidad arrendadora que corresponda a la recuperación del coste del bien tiene la consideración de gasto deducible con las dos limitaciones siguientes:

1. La cantidad deducible no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal máximo según las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

   En el caso de contribuyentes (empresarios o profesionales) que tengan la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión, el coeficiente de amortización lineal según tablas se multiplicará por tres a estos efectos.

   > La tabla de coeficientes de amortización aplicables en la modalidad normal del método de estimación directa se contiene en el artículo 12.1.a) LIS. En la modalidad simplificada del citado régimen, la tabla de amortización aplicable se contiene en la Orden de 27 de marzo de 1998 (BOE del 28).

   Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Los excesos que, como consecuencia de esta limitación, no sean deducibles podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, con el mismo límite doble o triple del coeficiente de amortización anteriormente señalado.

2. En el supuesto de que el objeto del contrato sea terrenos, solares y otros activos no amortizables, esta parte de la cuota no constituye gasto deducible. En caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

> ***Atención:*** *en el caso de que el contrato no reúna los requisitos previstos en el artículo 106 de la LIS, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha, así como un importe equivalente a las cuotas de amortización que, de acuerdo con los sistemas de amortización establecidos el artículo 12.1 de la LIS, corresponderían al bien objeto del contrato.*

Ejemplo:

Don S.T.V. ejerce la actividad de fabricación de calzado y determina el rendimiento neto de dicha actividad por el método de estimación directa, modalidad normal.

El día 30 de junio de 2021 adquiere una furgoneta de reparto nueva en régimen de arrendamiento financiero ("leasing") con arreglo a las siguientes condiciones:

- Duración del contrato: 2 años.
- Cuotas anuales: 8.000 euros, de las que 600 euros representan la carga financiera y el resto corresponde a la recuperación del coste del bien.
- Opción de compra: 1.200 euros a la finalización del segundo año.

- Coste del elemento: 16.000 euros.

Determinar las cantidades que don S.T.V. podrá deducir en el ejercicio las satisfechas por el contrato de arrendamiento financiero efectuado, sabiendo que el coeficiente de amortización lineal según tablas de la furgoneta es el 16 por 100, que la furgoneta fue puesta a disposición y entró en funcionamiento el día 1 de julio de 2021 y que la actividad económica de la que es titular tiene el ejercicio 2021 la consideración de empresa de reducida dimensión.

Solución:

Al tener la actividad económica desarrollada la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio 2021, el titular podrá deducir de sus rendimientos íntegros los siguientes gastos fiscalmente deducibles:

Carga financiera (600/12 meses) x 6 meses = 300

Recuperación del coste del bien (cantidad satisfecha deducible) [(8.000 /12 meses) x 6 meses] - 300 = 3.700

Total gastos deducibles (300 + 3.700) = 4.000

Nota: La cantidad satisfecha correspondiente a la recuperación del coste del bien tiene en su totalidad la consideración de gasto deducible, al no superar los límites legalmente establecidos. La determinación de dicho límite se realiza de la siguiente forma:

Coeficiente lineal máximo aplicable según tablas: 16%

Coeficiente lineal máximo aplicable en 2021: (16 x 3) = 48%

Importe máximo de amortización fiscal: (48% s/16.000) x 6/12 = 3.840

2. Especialidades en el IRPF de las cesiones a la actividad económica de bienes y derechos pertenecientes de forma privativa a miembros de la unidad familiar

Normativa: Art. 30.2.3ª Ley IRPF

Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, el titular de dicha actividad podrá deducir, para la determinación de los rendimientos de la misma, la contraprestación estipulada por dicha cesión, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse este último.

Correlativamente, la contraprestación estipulada, o el valor de mercado, se considerarán rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

Importante: *la utilización de elementos patrimoniales comunes a ambos cónyuges por parte del cónyuge que desarrolle una actividad económica no tiene la consideración fiscal de cesión ni genera retribución alguna entre ellos.*

b. Reparaciones y conservación

Se consideran gastos de conservación y reparación del activo material afecto:

- Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales.
- Los de sustitución de elementos no susceptibles de amortización y cuya inutilización sea consecuencia del funcionamiento o uso normal de los bienes en que estén integrados.
- Los de adaptación o readaptación de elementos materiales del inmovilizado, cuando no supongan incremento de su valor o capacidad productiva.

No se considerarán gastos de conservación o reparación, los que supongan ampliación o mejora del activo material y sean, por tanto, amortizables.

Véase al respecto la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (BOE de 8 de marzo).

c. Suministros

Normativa: Art. 30.2.5ªb) Ley IRPF

Debe incluirse dentro de este concepto el importe de los gastos correspondientes a electricidad y cualquier otro abastecimiento (agua, gas, telefonía, internet, etc.) que no tuviere la cualidad de almacenable.

> ***Atención:*** *los gastos derivados del uso de una línea de telefonía móvil serán deducibles en la medida en que esta línea se utilice* ***exclusivamente*** *para el desarrollo de la actividad económica. Entre dichos gastos se encontrará el de la adquisición del propio teléfono móvil, si bien dicha deducción deberá realizarse por la vía de la amortización, aplicando a su valor de adquisición el coeficiente de amortización correspondiente.*

Sin perjuicio de lo anterior han de tenerse en cuenta a efectos de determinar las cantidades deducibles por este concepto la siguiente regla especial del IRPF que se comenta a continuación.

IRPF por gastos de suministros de la vivienda habitual del contribuyente que esté parcialmente afecta al desarrollo de la actividad económica

Normativa: Art. 30.2.5ª.b) Ley IRPF

Desde 1 enero 2018, cuando el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de su actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, serán deducibles en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por 100 a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

Observación: Con anterioridad a la modificación llevada a cabo por el artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE del 25) sólo se consideraban plenamente deducibles en estos casos los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc, en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble, salvo que el contribuyente fuese arrendatario de la vivienda, en cuyo caso podía deducir el gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de la vivienda en proporción a la parte exclusivamente afectada a la actividad económica en relación con la totalidad de la misma. Por el contrario, se exigía que los gastos derivados de los suministros (agua, luz, calefacción, teléfono, conexión a Internet, etc.) se destinasen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo utilizarse en relación con éstos la misma regla de prorrateo que se aplicaba a los gastos derivados de la titularidad o del arrendamiento de la vivienda.

Covid-19: *en el caso de que, debido a la situación derivada del Covid 19, un profesional trabaje en su vivienda sin que esta se encuentre parcialmente afecta a la actividad y, como consecuencia de dicho uso profesional aumente el gasto habitual de algunos suministros (luz, internet, etc.) de la misma, téngase en cuenta que NO podrán deducirse estos gastos por suministros puesto que la vivienda no se encuentra parcialmente afecta a la actividad siendo su utilización motivada por una circunstancia ocasional y excepcional.*

Ejemplo:

Don J.C.P., para el ejercicio de la actividad profesional de abogado, destina una habitación de 40 m² de su vivienda habitual.

Determinar el importe deducible de los gastos de suministros correspondientes a la parte de la vivienda afectada a la actividad profesional teniendo en cuenta que la vivienda habitual del contribuyente tiene 100 m² y los gastos anuales por suministros ascienden a 5.000 euros.

Solución:

Proporción entre los m² de la vivienda habitual destinados a la actividad respecto a su superficie total: 40 m² / 100 m² = 40%

Porcentaje de deducción (30% x 40%) = 12%

Gastos deducibles (12% s/5.000 euros) = 600 euros

d. Servicios de profesionales independientes

Se incluye dentro de este concepto el importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la actividad económica. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

e. Primas de seguros

Debe incluirse dentro de este concepto las cantidades satisfechas en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la empresa.

Además, a efectos de determinar las cantidades deducibles ha de tenerse en cuenta la siguiente regla especial del IRPF por gastos por primas de seguro de enfermedad que comentamos a

continuación.

Especialidades en el IRPF de los gastos por primas de seguro de enfermedad del contribuyente y su familia

Normativa: Art. 30.2.5ª.a) Ley IRPF

De acuerdo con el artículo 30.2.5ª.a) de la Ley del IRPF tienen la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él.

En el caso de hijos con discapacidad no se prevé ninguna excepción a la edad, por lo que es necesario que convivan con el contribuyente y que tengan menos de 25 años.

El límite máximo de deducción será de:

- 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente
- 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad

f. Otros servicios exteriores

Se incluyen dentro de este concepto aquellos otros servicios de naturaleza diversa adquiridos para la actividad económica que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado.

Dentro de dichos servicios pueden señalarse, entre otros, los siguientes:

- Gastos en investigación y desarrollo.
- Transportes.
- Servicios bancarios y similares.
- Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

Importante: *los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.*

6. Tributos fiscalmente deducibles

Se incluye dentro de esta categoría los siguientes conceptos que aparecen diferenciados en la declaración del IRPF

a. IVA soportado

No se incluirá dentro de los gastos deducibles de la actividad económica desarrollada el IVA soportado en dichas operaciones, cuyas cuotas resulten deducibles en las autoliquidaciones de este impuesto.

Por el contrario, deberá incluirse dentro de los gastos deducibles de la actividad económica desarrollada el IVA, incluido, en su caso, el recargo de equivalencia, soportado en dichas operaciones, cuyas cuotas no resulten deducibles en las autoliquidaciones del propio IVA de este impuesto. Entre otros supuestos, dicha circunstancia se producirá cuando la actividad económica desarrollada esté sometida a los siguientes regímenes especiales del IVA:

- Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.
- Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Por su parte, el IVA soportado correspondiente a la adquisición de elementos del inmovilizado afecto a la actividad que no resulte deducible en este último impuesto, debe integrarse como mayor valor de adquisición de dichos elementos, por lo que su consideración como gasto en el IRPF se efectuará **a través de las correspondientes amortizaciones**.

b. Otros tributos fiscalmente deducibles

Dentro de este concepto se comprenden los tributos y recargos no estatales, las exacciones parafiscales, tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, siempre que incidan sobre los rendimientos computados, no tengan carácter sancionador y correspondan al mismo ejercicio que los ingresos. Son ejemplos de tributos no estatales el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) correspondientes a la actividad económica desarrollada.

No tienen la consideración de gastos deducibles las sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

7. Gastos financieros

Delimitación de los gastos financieros deducibles o no deducibles:

Se incluyen todos los gastos derivados de la utilización de recursos financieros ajenos, para la financiación de las actividades de la empresa o de sus elementos de activo. Entre otros, tienen tal consideración los siguientes:

- Gastos de descuento de efectos y de financiación de los créditos de funcionamiento de la empresa.
- Recargos por aplazamiento de pago de deudas correspondientes a la actividad.
- Intereses correspondientes a aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias, siempre que estén directamente relacionados con la actividad y correspondan al ejercicio.

Por el contrario, **no tienen la consideración de gastos financieros deducibles**:

- Los que supongan un mayor coste de adquisición de elementos patrimoniales.
- Los que se deriven de la utilización de capitales propios.

Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros netos

El límite a la deducibilidad de los gastos financieros netos será la **mayor** de las siguientes cantidades:

a. **El 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio.**

b. **1 millón de euros cuando el límite anterior supera el millón de euros**

Hasta dicho importe, esto es, hasta 1 millón de euros, los gastos financieros netos serán, en todo caso, deducibles.

No obstante, cuando la duración de la actividad sea inferior al año, el importe, en todo caso, deducible será el que resulte de multiplicar un millón de euros por la proporción existente entre el tiempo de duración de la actividad en el período impositivo respecto del año.

Véase la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades (BOE del 17).

8. Pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores

Concepto de pérdidas por deterioro

El deterioro es la expresión contable de la pérdida estimada de valor de un activo, distinta, para el caso de los elementos amortizables, a su depreciación sistemática por el funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute (esto es, del gasto por amortización).

Desde el punto de vista contable un activo se considera deteriorado cuando su valor contable es superior a su importe recuperable, circunstancia que obliga a reconocer una pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias y la correspondiente corrección valorativa.

> Véase la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos (BOE del 25).

Ahora bien, a efectos fiscales la **regla general es la no deducibilidad de pérdidas por deterioro con una excepción:** las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores.

Pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores

Normativa: Arts. 13.1 LIS y 14 Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE del 23)

Serán deducibles en 2021 las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del IRPF (normalmente, el 31 de diciembre) concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a. Que haya transcurrido el plazo de tres meses, cuando se trate de contribuyentes del IRPF que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión y **de seis meses**, en otro caso, desde el vencimiento de la obligación.

> ***Novedad 2020 y 2021:*** *se reduce de 6 a 3 meses el plazo que debe haber transcurrido desde el vencimiento de la obligación para poder deducir, en los ejercicios 2020 y 2021, las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores, cuando se trate de contribuyentes del IRPF que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión (art. 14 Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre).*

b. Que el deudor esté declarado en situación de concurso.

c. Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.

d. Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

1. Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

2. Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

3. Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Nota: véase al respecto la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos (BOE del 25).

> ***Importante:*** *los titulares de empresas de reducida dimensión podrán, además, deducir la pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo, exceptuados aquéllos sobre los que se hubiese reconocido de forma individualizada la pérdida por*

insolvencias y aquéllos respecto de los que las pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles. La determinación del importe deducible correspondiente a estas pérdidas por deterioro para titulares de empresas de reducida dimensión se comenta en este mismo Capítulo.

Régimen transitorio para la reversión del deterioro de valor de determinados elementos patrimoniales

Normativa: Disposición transitoria decimoquinta LIS

La reversión de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán como ingreso en el período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

En el caso de inmovilizado intangible de vida útil indefinida, la referida reversión se integrará con el límite del valor fiscal que tendría el activo intangible teniendo en cuenta que en el artículo 13.3 de la LIS, vigente hasta 31 de diciembre de 2015, establecía que las cantidades deducidas minorarían, a efectos fiscales, el valor del correspondiente inmovilizado intangible.

Atención: *hasta el 31 de diciembre de 2015 los intangibles de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, no se amortizaban contablemente, pero si se tenía en cuenta su deterioro permitiéndose deducir, a efectos fiscales, su precio de adquisición con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe. Esta deducción que corregía su valor fiscal no estaba condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.*

9. Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general

Normativa: Art. 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Tiene la consideración de convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general aquél por el cual las entidades beneficiarias del mecenazgo, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los citados convenios no constituye una prestación de servicios.

Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tienen la consideración de gastos deducibles para determinar el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al método de estimación directa en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada.

El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de los citados convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

> El régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002 para los donativos realizados a las entidades beneficiarias del mecenazgo se comenta en el Capítulo 16.

10. Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general

Normativa: Art. 26 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Son deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por contribuyentes acogidos al método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada, los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el artículo 3.1º de la citada Ley 49/2002.

De acuerdo con este artículo tienen tal consideración, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas y culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

11. Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)

Podrán incluirse dentro de este concepto los demás gastos que, teniendo el carácter de fiscalmente deducibles, no figuren expresamente recogidos en las anteriores rúbricas.

Siempre que exista una adecuada correlación con los ingresos de la actividad pueden citarse a título de ejemplo, entre otros, los siguientes gastos:

- Adquisición de libros, suscripción a revistas profesionales y adquisición de instrumentos no amortizables, siempre que tengan relación directa con la actividad.
- Gastos de asistencia a cursos, conferencias, congresos, etc., relacionados con la actividad.
- Determinadas cuotas satisfechas por el empresario o profesional a corporaciones, cámaras y asociaciones empresariales legalmente constituidas.

12. Provisiones

Hay que diferenciar entre las modalidades (normal y simplificada) del método de estimación

directa ya que esta última (la modalidad simplificada) tiene para estos gastos un tratamiento específico en el IRPF.

Modalidad normal

Normativa: Art. 14 de la LIS

Serán deducibles por el concepto de provisiones los siguientes gastos:

- Los correspondientes a actuaciones medioambientales cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.
- Los gastos inherentes a los riesgos derivados de las garantías de reparación y revisión serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación con las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

Esta misma regla se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones comentadas anteriormente por riesgos derivados de las garantías de reparación y revisión, mediante la fijación del porcentaje allí referido, respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieran transcurridos.

No serán deducibles por el concepto de provisiones los siguientes gastos:

• Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (Art. 14.1 LIS).

Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.

• Los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida (Art. 14.2 LIS).

No obstante, **serán deducibles** las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial. Igualmente serán deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones.

Véase el comentario sobre estas contribuciones en este mismo Capítulo dentro "Gastos de personal".

• Los siguientes gastos asociados a provisiones:

a. Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

b. Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

c. Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

d. Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

e. Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

Importante: *los gastos que, de conformidad con los dos apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.*

Modalidad simplificada

Normativa: Art. 30.2ª Reglamento IRPF

El **conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación** se cuantificarán exclusivamente aplicando el porcentaje del **5 por 100 sobre el rendimiento neto positivo** con carácter general (la diferencia positiva entre los ingresos íntegros y los demás gastos fiscalmente deducibles incluidas las amortizaciones), excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales.

El porcentaje del 5 por 100 se aplica actividad por actividad, pero el importe máximo que se puede deducir el contribuyente en todas sus actividades por este concepto no puede superar 2.000 euros.

En el supuesto de tributación conjunta, el límite máximo de 2.000 euros se aplica para todos miembros de la unidad familiar que determinen el rendimiento neto por estimación directa simplificada.

En el caso **actividades desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas** la deducción en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación se aplicará individualmente por cada contribuyente o socio, heredero, comunero o partícipe sobre el rendimiento neto de la actividad económica que le corresponde en función de su porcentaje de participación en la entidad, aplicándose el límite de 2.000 euros sobre dicha cantidad. Ahora bien, si el contribuyente desarrolla otras actividades económicas en estimación directa simplificada, el límite de 2.000 euros se aplicará a la suma de las deducciones correspondientes a cada una de dichas actividades, reduciéndose el exceso de forma proporcional al rendimiento neto de cada una de ellas.

Importante: *el porcentaje del 5 por 100 en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación es incompatible con la aplicación de la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas contemplada en el artículo 32.2.1º de la Ley del IRPF y 26.1 del Reglamento del citado impuesto, que más adelante se comenta. En consecuencia, cuando el contribuyente opte por aplicar la citada reducción no resultará aplicable el porcentaje del 5 por 100 y a la inversa.*

Gastos fiscalmente no deducibles

Normativa: Art. 15 LIS

No tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- Los que representen una **retribución de los fondos propios**

  Tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

  Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los **préstamos participativos** otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- **Las multas y sanciones penales y administrativas**, los **recargos** del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

- Las **pérdidas del juego.**

- Los **donativos y liberalidades.**

  No tienen tal consideración los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

  No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

- Los gastos de actuaciones **contrarias al ordenamiento jurídico**.

- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente **con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales**, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

- Los **gastos financieros** devengados en el período impositivo, derivados de deudas con **entidades del grupo** según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

- Los **gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil** a que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF, o de ambas, aun

cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

1. 1.000.000 de euros, o

2. El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

   No obstante, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente. A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio. con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- Las **aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional que den derecho a reducir la base imponible** del contribuyente con arreglo a los requisitos y límites establecidos a tal efecto (artículo 30.2.1º Ley IRPF).

  Véanse al respecto, en el Capítulo 13, las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. Véase también en relación con gastos fiscalmente deducibles las especialidades de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional que se comentan en este Capítulo.

Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles

Las amortizaciones constituyen una de las partidas de gasto deducible en la determinación del resultado contable**.**

Son deducibles las amortizaciones del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias que correspondan a la **depreciación efectiva** que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

La deducibilidad fiscal de las amortizaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12 LIS y en los artículos 3 a 7 de su Reglamento, está condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos y reglas generales que se examinan en los apartados siguientes:

Requisitos generales

Contabilización de las dotaciones

Para los empresarios no mercantiles y los profesionales este requisito se referirá a la anotación en su libro registro de bienes de inversión de la cuota de amortización anual correspondiente a cada uno de dichos bienes.

Efectividad de la amortización: Sistemas de amortización

La amortización anual debe recoger la efectiva depreciación del elemento en ese mismo período.

Se distinguen los siguientes sistemas:

1. Por coeficientes de amortización lineal

Normativa: Arts. 12.1.a) de la LIS y 4 del Reglamento del IS

Será el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal que establece, a partir de 1 de enero de 2015. la siguiente tabla de amortización:

Tabla de coeficientes de amortización lineal [artículo 12.1.a) de la LIS]

Tipo de elemento		Coeficiente lineal máximo	Periodo máximo
Obra civil	Obra civil general	2 por 100	100 años
	Pavimentos	6 por 100	34 años
	Infraestructuras y obras mineras	7 por 100	30 años
Centrales	Centrales hidráulicas	2 por 100	100 años
	Centrales nucleares	3 por 100	60 años
	Centrales de carbón	4 por 100	50 años
	Centrales renovables	7 por 100	30 años
	Otras centrales	5 por 100	40 años
Edificios	Edificios industriales	3 por 100	68 años
	Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4 por 100	50 años
	Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7 por 100	30 años
	Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2 por 100	100 años
Instalaciones	Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5 por 100	40 años

Tipo de elemento		Coeficiente lineal máximo	Periodo máximo
	Cables	7 por 100	30años
	Resto instalaciones	10 por 100	20 años
	Maquinaria	12 por 100	18 años
	Equipos médicos y asimilados	15 por 100	14 años
Elementos de transporte	Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8 por 100	25 años
	Buques, aeronaves	10 por 100	20 años
	Elementos de transporte interno	10 por 100	20 años
	Elementos de transporte externo	16 por 100	14 años
	Autocamiones	20 por 100	10 años
Mobiliario y enseres	Mobiliario	10 por 100	20 años
	Lencería	25 por 100	8 años
	Cristalería	50 por 100	4 años
	Útiles y herramientas	25 por 100	8 años
	Moldes, matrices y modelos	33 por 100	6 años
	Otros enseres	15 por 100	14 años
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas	Equipos electrónicos	20 por 100	10 años
	Equipos para procesos de información	25 por 100	8 años
	Sistemas y programas informáticos	33 por 100	6 años
	Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33 por 100	6 años
	Otros elementos	10 por 100	20 años

Régimen transitorio

Normativa: disposición transitoria decimotercera LIS

Los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la nueva tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Asimismo, aquellos contribuyentes que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el período que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Finalmente, para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 se aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en esta Ley, multiplicados por 1,1.

2. Otros sistemas de amortización

Otros sistemas de amortización son:

- ### Según porcentaje constante

  Normativa: Art. 5 del Reglamento del IS

  Se entiende que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización. Dicho porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

  - **1,5**, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.
  - **2**, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.
  - **2,5**, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

  El porcentaje constante así determinado no podrá ser inferior al 11 por 100.

  El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo.

  Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización

según porcentaje constante.

Este sistema de amortización se regula en el artículo 5 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

- ### Según números dígitos

Normativa: Art. 6 del Reglamento IS

Se entiende que la depreciación es efectiva cuando sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización que podrá ser cualquiera de los comprendidos entre el período máximo y el que se deduce del coeficiente de amortización lineal máximo según la tabla de amortización oficialmente aprobada.

Los edificios, el mobiliario y los enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

Este sistema de amortización se regula en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

- ### Según Plan especial

Normativa: Art. 7 del Reglamento IS

Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

Las características condiciones y requisitos se establecen en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

- ### Por justificación de la amortización

Se entiende que la depreciación es efectiva cuando el contribuyente justifique su importe.

Reglas de amortización

A. Base de amortización

La base de la amortización está constituida por el precio de adquisición del elemento, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, o por su coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. En el supuesto de adquisición de bienes y posterior afectación a la actividad económica desarrollada, la amortización tomará como base el valor de adquisición que tuviesen los bienes en el momento de la afectación.

B. Inicio del cómputo de la amortización

La amortización se efectuará a partir de la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento si pertenece al inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, o desde el momento en

que estén en condiciones de producir ingresos si pertenece al inmovilizado intangible.

C. Amortización del inmovilizado intangible

A partir de 1 de enero de 2016 todos los inmovilizados intangibles pasan a considerarse activos de vida útil definida y son amortizables aplicándose los siguientes criterios:

- Con carácter general, el inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil.
- No obstante, cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (el 5 por 100).

Asimismo, la amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (el 5 por 100).

> Ahora bien ha de tenerse en cuenta que el artículo 39 del Código de Comercio en la redacción dada por la disposición final primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE del 21) aplicable a los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016, dispone que los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y que cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de 10 años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.
>
> En el caso del fondo de comercio, el citado artículo 39 del Código de Comercio señala que únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso y se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.
>
> Como consecuencia de lo anterior en los inmovilizados intangibles en los que no pueda estimarse de manera fiable su vida útil y en el caso del fondo de comercio, la amortización **contable** será del 10 por 100 mientras que la amortización **fisca**l será del 5 por 10, por lo que en los ejercicios undécimo al vigésimo no habrá gasto contable por amortización, pero sí amortización fiscal.

Téngase en cuenta que hasta el 31 de diciembre de 2015 la deducibilidad fiscal de los activos inmateriales **de vida útil indefinida**, incluido el fondo de comercio, se realizaba no a través de la amortización sino a través de las correcciones valorativas que procedía practicar por su posible "deterioro". Por ello, cuando se produce la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se debe incluir el importe correspondiente a la reversión del deterioro o corrección de valor con el límite que establece la disposición transitoria decimoquinta de la LIS, cuyo comentario se realiza en el apartado sobre "Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales" de este Capítulo.

D. Elementos patrimoniales usados

Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización a aquellos casos en que se utiliza la amortización por tablas se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

a. Si se toma como base de la amortización el valor de adquisición del elemento usado, el coeficiente máximo utilizable será el doble del coeficiente de amortización lineal máximo fijado en la tabla de amortización.

b. Si se toma como base de amortización el precio de adquisición o coste de producción originario, se aplicará el coeficiente de amortización lineal máximo fijado en las tablas de amortización para dicho elemento.

c. Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el contribuyente podrá determinar aquél pericialmente, y una vez fijado, se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no tendrán la consideración de elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años.

E. Exceso de amortizaciones

La dotación en un ejercicio de amortizaciones superiores a las permitidas fiscalmente no constituye gasto deducible, sin perjuicio de que el exceso pueda serlo en períodos posteriores.

Importante: *el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28) estableció para los contribuyentes que no cumplían los requisitos para ser considerados de empresas de reducida dimensión, una limitación a la deducibilidad de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias en los ejercicios 2013 y 2014 de hasta el 70 por 100 del importe que hubiera resultado fiscalmente deducible por aplicación de los sistemas generales de amortización o el previsto para elementos del inmovilizado intangible con vida útil definida. La amortización contable que no resultó fiscalmente deducible (el 30 por 100) se puede deducir desde 2015 de forma lineal durante un plazo de diez años u, opcionalmente, durante la vida útil del elemento patrimonial.*

Precisión: *la disposición derogatoria 2.z) de la LIS declara vigente el artículo 7 de la Ley 16/2012 en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades.*

Supuestos de libertad de amortización

Dentro de los incentivos fiscales establecidos en relación con las amortizaciones para los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica en el método de estimación directa, modalidad normal o simplificada, la libertad de amortización resulta aplicable en los siguientes supuestos:

a) Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo. Régimen transitorio para las cantidades pendientes de aplicar a 31 de marzo de 2012

Normativa: disposición adicional trigésima LIRPF y disposición transitoria decimotercera LIS

Ámbito de aplicación

El régimen transitorio es aplicable por los contribuyentes del IRPF que a 31 de marzo de 2012 tuvieran cantidades pendientes de aplicar por las siguientes inversiones que hayan gozado de la libertad de amortización de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS:

- **Inversiones realizadas en los años 2009 y 2010** a las que resulte aplicable la libertad de amortización **con** mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (BOE del 13).

- **Inversiones realizadas desde el 1 de enero de 2011 hasta el 30 de marzo de 2012** a las que resulte aplicable la libertad de amortización **sin** mantenimiento de empleo de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo (BOE del 3). Este último régimen de libertad de amortización también era aplicable a las inversiones realizadas entre el 3 de diciembre de 2010 y el 31 de diciembre 2010 cuando la entidad no hubiera cumplido con el requisito de mantenimiento del empleo.

Contenido del régimen transitorio

Los contribuyentes que, a 31 de marzo de 2012, no hubieran amortizado en su totalidad la inversión realizada por este concepto podrán seguir aplicando las cantidades que tenga pendientes en las condiciones y con los requisitos establecidos por la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según redacción dada por Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril y por el Real Decreto-ley 13/2010.

Límite en la aplicación de las cantidades pendientes

Las cantidades pendientes de amortizar podrán aplicarse con el límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se hubieran afectado los elementos patrimoniales previo a la deducción de las cantidades pendientes y, en su caso, a la minoración del 5 por 100 por provisiones y gastos de difícil justificación prevista para la modalidad simplificada de estimación directa.

> ***Importante**: este límite también resulta aplicable a las inversiones realizadas hasta el 31 de marzo de 2012 que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, a las que resulte de aplicación cualquiera de los regímenes de la libertad de amortización de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS .*

Consecuencias de aplicación de la libertad de amortización en la transmisión de elementos patrimoniales

La transmisión en 2021 de elementos patrimoniales que hubieran gozado de la libertad de amortización de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, tiene dos consecuencias:

1. En el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el valor de adquisición no se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido

fiscalmente deducibles de no haberse aplicado la libertad de amortización.

En relación con el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial de elementos afectos a la actividad véase el Capítulo 11.

2. El exceso entre el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas y el importe de las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquella tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

Véase dentro del apartado "Ingresos íntegros computables" lo que se indica sobre la transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización en este Capítulo 7 y la disposición adicional trigésima de la Ley del IRPF.

b) Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo realizadas por empresas de reducida dimensión

Normativa: Arts. 102 LIS

Véase el comentario de la libertad de amortización aplicable a los titulares de empresas que tengan la consideración de reducida dimensión, que se contiene en este mismo Capítulo.

c) Libertad de amortización en los supuestos contemplados en el artículo 12.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

De acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 de la LIS podrán amortizarse libremente:

- Los elementos del **inmovilizado material e intangible**, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo. Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

- Los **gastos de investigación y desarrollo** activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

- Los elementos del **inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias** de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

- Los **elementos del inmovilizado material nuevos**, **cuyo valor unitario no exceda de 300 euros,** hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año. Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

Especialidades fiscales de las amortizaciones en la modalidad simplificada

Normativa: Art. 30. 1ª Reglamento IRPF

Sin perjuicio de lo anteriormente comentado para la libertad de amortización, las amortizaciones del inmovilizado **material se practicarán de forma lineal**, en función de la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 (BOE del 28), que se reproduce a continuación:

Tabla de amortizaciones simplificada

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	3 por 100	68 años
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10 por 100	20 años
3	Maquinaria	12 por 100	18 años
4	Elementos de transporte	16 por 100	14 años
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26 por 100	10 años
6	Útiles y herramientas	30 por 100	8 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16 por 100	14 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8 por 100	25 años
9	Frutales cítricos y viñedos	4 por 100	50 años
10	Olivar	2 por 100	100 años

(*) Para los activos nuevos adquiridos entre el 01-01-2003 y el 31-12-2004, los coeficientes de amortización lineales máximos aplicables son el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. Estos coeficientes así determinados resultan aplicables durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado.
(Volver)

Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión

Normativa: Arts. 101 a 104 y 106.6 LIS

Cuestión previa: concepto de empresa de reducida dimensión

Normativa: Art. 101 LIS

En general

A los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales que se comentan en el presente epígrafe, **se consideran empresas de reducida dimensión en el ejercicio 2021 aquellas en las que el importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior (ejercicio 2020) haya sido inferior a 10 millones de euros,** cualquiera que sea el importe neto de la cifra de negocios en el propio ejercicio.

Reglas especiales

- Cuando la empresa fuera de nueva creación, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad, elevándose dicha cifra proporcionalmente al año si el tiempo de ejercicio hubiera sido inferior a 12 meses.
- Si el período impositivo inmediato anterior hubiera tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará proporcionalmente al año.
- Grupo sociedades: en el supuesto de que una persona física, por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentre con relación a las entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de las entidades o empresas pertenecientes a dicho grupo teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.
- En el supuesto de que una misma persona física desarrolle varias actividades económicas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de todas las realizadas.
- Entidades en régimen de atribución de rentas: el importe neto de la cifra de negocios se determinará teniendo en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

Ámbito temporal de aplicación de los incentivos fiscales cuando la empresa de reducida dimensión supere los 10 millones de euros de cifra de negocios

Las empresas de reducida dimensión que en un período impositivo alcancen o superen la cifra de negocios de 10 millones de euros podrán, no obstante, seguir aplicando los incentivos fiscales de su régimen fiscal especial durante los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél, siempre que hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel período (en el que alcance o supere el límite de los 10 millones) como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Esta medida también se aplica al supuesto en que dicho límite se sobrepase a resultas de una reestructuración empresarial acogida al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS, siempre que las entidades intervinientes que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Ejemplos

a. Doña V.G.C. es titular desde 1996 de una empresa cuyo importe neto de la cifra de negocios ha sido:

   - Ejercicio 2018: 3.700.000 euros.
   - Ejercicios 2019 y 2020: 8.300.000 euros.
   - Ejercicio 2021: 10.045.000 euros.

b. Don J.L.T. es titular de una empresa cuya cifra neta de negocios en 2020 fue de 10.100.000 euros.

c. Don S.M.G. es titular desde el 1 de julio de 2020 de una empresa cuya cifra neta de negocios hasta 31 de diciembre de dicho año fue de 4.600.000 euros.

d. Doña A.B.M. es titular desde el 30 de septiembre de 2021 de una empresa cuya cifra neta de negocios hasta 31 de diciembre de dicho año fue de 60.000 euros.

Determinar las empresas que en el ejercicio 2021 tienen la consideración de empresa de reducida dimensión.

Soluciones:

a. La empresa descrita es de reducida dimensión en el ejercicio 2021, pues el importe neto de su cifra de negocios en el año 2020 es inferior a 10 millones de euros. Además, aunque en el ejercicio 2021 se hayan superado los 10 millones de euros de cifra de negocios podrá seguir aplicando los beneficios fiscales de este régimen especial en los ejercicios 2022, 2023 y 2024, puesto que tanto en el ejercicio 2020, como en los dos anteriores, 2019 y 2018, cumplía los límites de importe neto de cifra de negocios para ser consideradas como de reducida dimensión (inferior a 10 millones de euros en 2020, 2019 y 2018).

b. La empresa descrita no es de reducida dimensión en el ejercicio 2021, sea cual sea el importe neto de su cifra de negocios en este ejercicio.

c. La empresa descrita es de reducida dimensión en el ejercicio 2021, ya que el importe neto de su cifra de negocios en el ejercicio 2020 elevado al año fue de 9.200.000 euros, por lo que no supera la cifra establecida de 10 millones de euros.

d. La empresa descrita es de reducida dimensión en el ejercicio 2021. Asimismo, debe notarse que esta calificación fiscal también será aplicable en el ejercicio 2022, porque al elevar al año el importe neto de la cifra de negocios la cantidad resultante (240.000 euros) no supera la cantidad máxima fijada de 10 millones de euros.

Atención: *la determinación del importe neto de la cifra de negocios se efectúa de acuerdo con lo comentado al respecto en este mismo Capítulo.*

Libertad de amortización con creación de empleo

Normativa: Art. 102 LIS

Requisitos

Podrán acogerse a este incentivo los titulares de actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine en estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, y en las que concurran todos y cada uno de los requisitos que a continuación se enumeran.

a. **Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en que se realice la inversión**.

   A estos efectos, se entenderá realizada la inversión cuando los bienes se pongan a disposición del titular de la actividad.

b. **Que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas**, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en que la actividad económica tenga la consideración de empresa de reducida dimensión.

   La inversión también podrá realizarse en elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

   La inversión también podrá realizarse en elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa, siempre que la finalización de la construcción tenga lugar dentro de los 12 meses siguientes o en el período impositivo en que la actividad económica tenga la consideración de empresa de reducida dimensión.

   Si los elementos del inmovilizado material nuevos y las inversiones inmobiliarias se adquieren mediante un contrato de arrendamiento financiero, será necesario que se ejercite la opción de compra.

c. **Que durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses.**

   Para el cálculo de la plantilla media total de la actividad económica y para la determinación del

incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa. Deben incluirse, pues, los trabajadores con contrato indefinido, de duración limitada, temporales, de aprendizaje, para la formación y a tiempo parcial.

d. **Que la cuantía máxima de la inversión que se amortice libremente no supere el importe resultante de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el incremento de la plantilla media total de la actividad económica calculado con dos decimales.**

   Cumpliéndose todos y cada uno de los anteriores requisitos, la libertad de amortización podrá aplicarse desde la entrada en funcionamiento de los elementos susceptibles de acogerse a la misma.

Incompatibilidad

Los trabajadores contratados que den derecho a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (artículo 38 de la LIS) no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo para empresas de reducida dimensión del artículo 102 de la LIS. Tampoco se computarán los trabajadores contratados que dieran derecho a una de las deducciones previstas en el artículo 37 de la LIS (deducciones por creación de empleo).

Consecuencias del incumplimiento de la obligación de incrementar o mantener la plantilla

En el supuesto de que con posterioridad a la aplicación del beneficio fiscal se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla, deberá ingresarse la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso, más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la citada cuota y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

> ***Importante:*** *la libertad de amortización para inversiones de escaso valor que el anterior texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedad regulaba en su artículo 110 sólo para entidades de reducida dimensión ha sido sustituido en la actual LIS por un beneficio similar aplicable a todos los contribuyentes del citado impuesto.*

Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible

Normativa: Art. 103 LIS

Los titulares de actividades económicas, cuyo rendimiento neto se determine mediante el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, en las que concurran todos y cada uno de los requisitos que a continuación se señalan, podrán amortizar de forma

acelerada, a efectos fiscales, los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, en los términos que a continuación se señalan.

Requisitos

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se produzca la puesta a disposición de los elementos a que se refiere este beneficio fiscal.

b) Que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, así como de elementos del inmovilizado intangible, afectos a actividades económicas.

> Si los elementos son encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, es necesario que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.
>
> La inversión también podrá realizarse en elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, construidos o producidos por la propia empresa, siempre que la finalización de la construcción o producción tenga lugar en el período impositivo en que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión o en los 12 meses siguientes a la conclusión del periodo impositivo.

Amortización acelerada deducible

Elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible podrán aplicar el porcentaje que resulte de **multiplicar por 2 el coeficiente lineal máximo** previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

> Téngase en cuenta al respecto que la tabla de coeficientes de amortización aplicables en la modalidad normal del método de estimación directa se recoge en el artículo 12.1.a) de la LIS. En la modalidad simplificada del citado método, la tabla de amortización aplicable se contiene en la Orden de 27 de marzo de 1998 (BOE del 28).

Ahora bien, dentro de los inmovilizados intangibles aquellos cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el fondo de comercio, podrán aplicar el porcentaje del 150 por 100 al importe que resulte deducible de aplicar para ellos lo establecido en el artículo 12.2 de la LIS.

> El artículo 12.2 de la LIS establece que los activos intangibles cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el fondo de comercio serán deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (el 5 por 100).

Sin perjuicio de lo anterior, para los elementos patrimoniales a los que sea aplicable el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria decimotercera de la LIS, esto es, para aquellos que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, la nueva vida útil del elemento debe determinarse en función del coeficiente lineal máximo previsto en la tabla establecida en la LIS, para, una vez determinada, multiplicar por 2 el coeficiente por el que se habrá de amortizar durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Compatibilidad

Este régimen de amortización será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma. Además, este régimen es subsidiario del de libertad de amortización con creación de empleo, por lo que podrá aplicarse a la parte de inversión en activos fijos materiales nuevos que exceda del límite máximo fijado para este último.

Ejemplo: Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible

Don A.S.T. es titular de una actividad económica dedicada a la fabricación de artículos de cerrajería y de forja artística cuyo rendimiento neto se determina por el método de estimación directa, modalidad normal.

En el ejercicio 2020 el importe neto de la cifra de negocio de la actividad ascendió a 2.800.000 euros.

En el mes de julio de 2021 adquirió para su actividad una máquina nueva de doblar y curvar chapa y barras cuyo precio de adquisición, incluidos los gastos accesorios, ascendió a 36.000 euros.

La citada máquina fue puesta a disposición de don A.S.T. en el mes de noviembre de 2021 y entró en funcionamiento el día 1 de diciembre de 2021.

Determinar la amortización acelerada deducible correspondiente a dicha máquina durante el ejercicio 2021.

Solución:

Al tener la actividad económica en el ejercicio 2021 la consideración de empresa de reducida dimensión y ser este ejercicio en el que se entiende realizada la inversión, al ponerse a disposición del titular la citada máquina, podrá practicarse en dicho ejercicio la amortización acelerada.

El cálculo de dicha amortización se efectúa de la siguiente forma:

- Coeficiente lineal máximo de amortización según tablas: 12 por 100
- Coeficiente de amortización acelerada: (12 x 2) = 24 por 100
- Importe de la amortización acelerada: (24% s/36.000) x 1/12 = 720 euros

Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores

Normativa: Art. 104 LIS

Requisitos

Además de las pérdidas individualizadas por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores a que se refiere el artículo 13.1 de la LIS, los titulares de actividades

económicas cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, podrán deducir la pérdida por deterioro sobre el saldo de deudores no afectados por la provisión individualizada con arreglo a los siguientes requisitos:

a. Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se deduce la pérdida.

b. Que la pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores no supere el límite del 1 por 100 sobre los existentes a la conclusión del período impositivo.

A estos efectos, **no se incluirán los siguientes deudores:**

a. Los deudores sobre los que se hubiese reconocido de forma individualizada la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecida en el artículo 13.1 de la LIS.

b. Los deudores cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en el artículo 13.1 de la LIS. De conformidad con el citado artículo, en el supuesto de entidades de reducida dimensión no resultan deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

   - Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

   - Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

Puede consultarse, con efectos meramente informativos, la tabla de correspondencias de los preceptos de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, con los del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, en virtud de la disposición adicional tercera del mismo, a través de la página web de los Ministerios de Justicia y de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

Atención: *téngase en cuenta que el artículo 14 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE del 23) reduce de seis a tres meses el plazo que ha de transcurrir desde el vencimiento de la obligación, para poder deducir en los años 2020 y 2021 las pérdidas individuales por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores a que se refiere el artículo 13.1 de la LIS.*

Supuesto especial: pérdida de la consideración de empresa de reducida dimensión

En los períodos en que la actividad económica dejase de cumplir las condiciones para ser considerada empresa de reducida dimensión, las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores no serán deducibles fiscalmente hasta que no superen el importe de la pérdida global dotada en los períodos en los que la actividad económica tuvo dicha consideración.

Importante: *téngase en cuenta que las empresas de reducida dimensión que en un período impositivo alcancen o superen la cifra de negocios de 10 millones de euros podrán seguir aplicando los incentivos fiscales de su régimen fiscal especial durante los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel, siempre que hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período (en el que alcance o supere el límite de los 10 millones) como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.*

Régimen transitorio: Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión por empresas de reducida dimensión

Normativa: Disposición transitoria vigésima octava LIS

Los titulares de actividades económicas que determinen el rendimiento neto por el método de estimación directa y estuviesen aplicando con anterioridad a 1 de enero de 2015 la amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión que regulaba para las empresas de reducida dimensión el artículo 113 del texto refundido de la LIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, podrán continuar su aplicación, con los requisitos y condiciones establecidos en aquel artículo.

A estos efectos, el citado artículo permitía amortizar los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a la explotación económica en los que se hubiese materializado la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa **de elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias** también afectos, en función del coeficiente que resulte de **multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.**

Los requisitos que se exigían en el artículo 113 del texto refundido de la LIS para aplicar este incentivo eran los siguientes:

a. Que en el ejercicio en el que se transmitía el elemento del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, el empresario o profesional fuese titular de una empresa de reducida dimensión.

b. Que el elemento transmitido lo fuese a título oneroso, no siendo de aplicación este beneficio a las transmisiones lucrativas.

c. Que la inversión se realizase en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento transmitido y los tres años posteriores.

   La reinversión se entendía efectuada en la fecha en que se producía la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materializó el importe obtenido en la transmisión.

d. Que se reinvirtiera el importe total obtenido en la transmisión. Cuando el importe invertido fuese inferior o superior al obtenido en la transmisión, la amortización acelerada se aplicaba sólo sobre el importe de dicha transmisión que fue objeto de reinversión.

Atención: *téngase en cuenta la particularidad que el artículo 106 de la LIS establece para las entidades de reducida dimensión en los contratos de arrendamiento financiero que se comenta en el apartado destinado a arrendamientos y cánones dentro de "Gastos fiscalmente deducibles" de este Capítulo.*

Fase 2ª. Determinación del rendimiento neto reducido

Para determinar rendimiento neto reducido se aplicará sobre el rendimiento neto calculado de acuerdo con lo indicado en la Fase 1ª anterior la siguiente reducción:

Reducción por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular

Normativa: Arts. 32.1 Ley IRPF y 25 Reglamento

Sobre el rendimiento neto calculado podrá aplicarse cuando proceda esta reducción cuyos aspectos más destacados son los siguientes:

1. Rendimientos a los que se aplica y porcentaje de reducción

Se reducirán en un 30 por 100 los siguientes rendimientos:

a. **Rendimientos netos cuyo período de generación sea superior a dos años, siempre que se imputen a un único periodo impositivo.**

b. **Rendimientos netos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.**

   Se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, **cuando se imputen en un único período impositivo**:

   a. Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

   b. Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

   c. Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

   d. Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

2. Importe máximo del rendimiento al que se aplica la reducción

La cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe de **300.000 euros anuales**.

En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

***Importante**: no resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.*

3. Rendimientos percibidos de forma fraccionada antes de 1 de enero de 2015: Régimen transitorio

Normativa: Disposición transitoria vigésima quinta.3 Ley IRPF

Los rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de la reducción del artículo 32.1 de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, **podrán aplicar la reducción actual del 30 por 100 con el límite de la base máxima de reducción de 300.000 euros, a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015**, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

No obstante, **cuando se trate de rendimientos derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha**, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

Fase 3ª. Determinación del rendimiento neto reducido total

Reducciones generales por el ejercicio de determinadas actividades económicas

1. Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado

Normativa: Arts. 32.2.1º y 2º Ley IRPF y 26 Reglamento

Requisitos para tener derecho a esta reducción

Tienen derecho a esta reducción los contribuyentes, que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que el rendimiento neto de la actividad económica se determine con arreglo al método

de estimación directa.

No obstante, si el rendimiento neto se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con la aplicación del porcentaje del 5 por 100 deducible (con una cuantía máxima de 2.000 euros) por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación a que se refiere el artículo 30.2.4ª de la Ley del IRPF.

Precisiones:

En tributación conjunta, si sólo uno de los cónyuges cumple los requisitos para aplicar la reducción, el hecho de que opte por su aplicación no impide que el otro cónyuge aplique la deducción del 5 por 100 en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (con el límite de 2.000 euros).

Si ambos cónyuges cumplen los requisitos para aplicar la reducción, el hecho de que uno de ellos opte por su aplicación tampoco impide que el otro cónyuge aplique la deducción del 5 por 100 por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (con el límite de 2.000 euros). No obstante, en este caso el importe de la reducción no podrá ser superior al rendimiento neto de las actividades del cónyuge que haya optado por la aplicación de la reducción.

b) Que la totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúen a una única persona, física o jurídica, **no vinculada** en los términos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, **o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente** conforme a lo dispuesto en la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo (BOE del 12) y el cliente del que dependa económicamente **no sea una entidad vinculada** en los términos anteriormente comentados.

Personas o entidades vinculadas:

Para determinar cuándo hay vinculación ha de atenderse a lo dispuesto en el artículo 18.2 de la LIS, en el que se consideran personas o entidades vinculadas:

- *Una entidad y sus socios o partícipes.*
- *Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.*
- *Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.*
- *Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 25 por 100.

En estos supuestos, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

c) Que el conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente **no exceda del 30 por 100 de los rendimientos íntegros declarados**.

d) Que, durante el período impositivo, **se cumplan todas las obligaciones formales** previstas en el artículo 68 del Reglamento del IRPF.

Las obligaciones formales contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas se comentan en el Capítulo 6.

e) Que no se perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo.

No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o cualquiera de las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 17.2 de la Ley del IRPF, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.

En estos supuestos y siempre que se cumpla la totalidad de los requisitos establecidos, procederá aplicar tanto la reducción por obtención de rendimientos del trabajo como la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas.

f) Que al menos el 70 por 100 de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

g) Que no se realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

Importante: *cuando el contribuyente opte por la tributación conjunta, tendrá derecho a la reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado cuando individualmente cumpla con los requisitos anteriormente señalado para tener derecho a su aplicación y su importe no podrá superar el rendimiento neto de las actividades económicas de los miembros de la unidad familiar que generen el derecho a su aplicación.*

Importe de la reducción

Cuantía fija: 2.000 euros

Cuando se cumplan los requisitos anteriores, los contribuyentes, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros.

Reducción adicional para contribuyentes con rendimientos netos inferiores a 14.450 euros

Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, y el contribuyente no tenga rentas, **excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros** se establecen las siguientes reducciones adicionales:

Importe de la reducción adicional para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado

Rendimiento neto	Importe de la reducción
11.250 euros o menos	3.700 euros
Entre 11.250,1 y 14.450 euros	3.700 - [1,15625 x (RN - 11.250)] (*)
(*) RN=rendimiento neto de las actividades económicas.	

En el supuesto de tributación conjunta de unidades familiares en las que varios de sus miembros obtengan rendimientos del actividades económicas, el importe de la reducción se determinará en función de la cuantía conjunta de los rendimientos netos de la actividad económica de todos los miembros de la unidad familiar y, en su caso, de las rentas distintas de las de actividad económica, sin que proceda multiplicar el importe de la reducción resultante en función del número de miembros de la unidad familiar perceptores de rendimientos de actividades económicas.

Atención: *el concepto de "rentas excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas" a que se refiere el artículo 32.2.3ª, incluye la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo y del capital mobiliario e inmobiliario), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos, pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la Ley del IRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos.*

Reducción adicional para personas con discapacidad

Adicionalmente, las personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de una actividad económica podrán aplicar, la cantidad que corresponda de las siguientes:

- 3.500 euros anuales, con carácter general.
- 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

2. Reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros

Normativa: Arts. 32.2.3º Ley IRPF y 26 Reglamento

Importe de la reducción

Cuando no se cumplan los requisitos para aplicar la anterior reducción, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en las siguientes cuantías:

Importe de la reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros

Rentas no exentas	Importe de la reducción
8.000 euros o menos	1.620 euros
Entre 8.000,1 euros y 12.000 euros	1.620 - [0,405 x (Rentas – 8.000]

Atención: *se entiende por renta, a estos efectos, la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario, y de actividades económicas), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos, pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la Ley del IRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos.*

Límite de la reducción

Esta reducción tiene como límite la cuantía de los rendimientos de las actividades económicas de los contribuyentes que generen el derecho a su aplicación.

Precisiones

- Esta reducción es única para el contribuyente con independencia del número de actividades económicas ejercidas por él y del método por el que se determine el rendimiento neto, por lo que, si se realizan varias, habrá que distribuir su importe de forma proporcional entre todas ellas.
- Los requisitos para la aplicación de esta reducción son exigidos y vienen referidos al contribuyente por lo que si éste reúne dichos requisitos podrá aplicar la citada reducción, con independencia de que los rendimientos de actividades económicas deriven de su participación en una entidad en régimen de atribución de rentas. Por el contrario, no cabe la aplicación de esta reducción para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas de entidades en régimen de atribución de rentas.
- La reducción es compatible con el gasto estimado en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación que regula el artículo 30 del Reglamento del IRPF.

- En el supuesto de tributación conjunta, si uno de los contribuyentes integrantes de la unidad familiar aplicara la reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado prevista en el artículo 32.2.1° de la Ley del IRPF, el resto de miembros de la unidad familiar a los que no le resultará de aplicación dicha reducción no podrá aplicar esta reducción, dada la incompatibilidad entre ambas.

3. Límite máximo e incompatibilidades de las reducciones generales por el ejercicio de determinadas actividades económicas

Límite máximo

• Como consecuencia de la aplicación de las reducciones por el ejercicio de determinadas actividades económicas antes comentadas, previstas en el artículo 32.2 de la Ley del IRPF, el saldo resultante del rendimiento neto de las actividades económicas **no podrá ser negativo**.

• En el caso de **tributación conjunta** debe tenerse en cuenta lo siuiente:

a. La reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado del artículo 32.2.1º de la Ley de IRPF tiene como límite la cuantía de los **rendimientos netos de las actividades económicas de los contribuyentes que generen el derecho a su aplicación**.

b. La reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros tiene como límite el saldo de la **suma de rendimientos netos** de actividades económicas de los **miembros de la unidad familiar**, de manera que no pueda ser negativo por aplicación de la reducción.

   Además, **esta reducción** para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros **conjuntamente con la reducción** por obtención de rendimientos del trabajo **del artículo 20 de la Ley del IRPF no podrá exceder de 3.700 euros.**

Incompatibilidades

La reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado y reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros son incompatibles entre sí.

Reducción en el rendimiento neto por inicio de una actividad económica

Normativa: Art. 32.3 Ley IRPF

Requisitos

Tiene derecho a esta reducción el contribuyente que cumpla todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a. **Que inicie el ejercicio de una actividad económica y determine el rendimiento el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa**.

   Para el cumplimiento de este requisito han de tenerse en cuenta todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, tanto las desarrolladas individualmente como las que realice a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

b. Que la actividad económica se haya iniciado a **partir de 1 de enero de 2013**.

c. Que **no se haya ejercido ninguna otra actividad en el año anterior a la fecha de inicio de la nueva actividad**.

   A estos efectos se entenderá que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

Importe de la reducción

- Cumplidos los anteriores requisitos, el contribuyente podrá reducir un **20 por 100 del importe del rendimiento neto positivo** declarado de todas sus actividades, previamente minorado, en su caso, por aplicación de la reducción por rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por la reducción que corresponda por el ejercicio de determinadas actividades económicas a que se refiere el artículo 32.2 de la Ley del IRPF.

- La reducción se aplicará en el **primer periodo impositivo en el que el rendimiento sea positivo y en el siguiente**.

- En aquellos casos en que se inicie una actividad que genere el derecho a aplicar esta reducción y posteriormente se inicie otra, sin haber cesado en la anterior, la reducción se empezará a aplicar en el periodo impositivo en el que la **suma de los rendimientos netos positivos de ambas actividades sea positiva**, aplicándose sobre dicha suma.

Límite máximo de la reducción

La cuantía de los rendimientos netos sobre la que se aplicará la citada reducción no puede superar el importe de **100.000 euros anuales**.

Exclusión

La reducción no resulta de aplicación en el período impositivo en el que **más del 50 por 100 de los ingresos del mismo** procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente haya obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

Cuadro resumen

Cuadro resumen: Cálculo del rendimiento neto a integrar en la base imponible

Fase	Estimación directa (modalidad normal) (EDN)	Estimación directa (modalidad simplificada) (EDS)
Fase 1ª	(+) Ingresos íntegros (-) Gastos deducibles (-) Amortizaciones **(=) Rendimiento neto**	(+) Ingresos íntegros (-) Gastos deducibles (excepto provisiones y amortizaciones) (-) Amortizaciones tabla simplificada (-) Diferencia (+) Gastos de difícil justificación: 5% s/diferencia positiva (Máximo 2.000 euros) ***** ***Nota (*):*** *Es incompatible con la reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado* **(=) Rendimiento neto**
Fase 2ª	(-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros. Régimen transitorio: aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015. **(=) Rendimiento neto reducido**	(-) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros. Régimen transitorio: aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015. **(=) Rendimiento neto reducido**
Fase 3ª	(-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado: • Reducción general. • Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros. • Incremento adicional por discapacidad.	(-) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado ***** ***Nota (*):*** *Es incompatible con gastos de difícil justificación* • Reducción general. • Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a

Fase	Estimación directa (modalidad normal) (EDN)	Estimación directa (modalidad simplificada) (EDS)
	(-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad económica (incompatible con la reducción anterior) (-) Reducción por inicio de actividad **(=) Rendimiento neto reducido total**	6.500 euros. • Incremento adicional por discapacidad. (-) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad económica (incompatible con la reducción anterior) (-) Reducción por inicio de actividad **(=) Rendimiento neto reducido total**

Tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al ejercicio de actividades económicas

Normativa: Art. 28.2 Ley IRPF

Con objeto de equiparar el tratamiento fiscal aplicable a las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la totalidad de bienes o derechos cuya titularidad corresponde al contribuyente, la Ley del IRPF establece en su artículo 28.2 como principio general que las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a las actividades económicas no se incluyen en el rendimiento neto de las mismas, sino que tributan como tales junto con el resto de ganancias o pérdidas patrimoniales.

Véase al respecto dentro del Capítulo 11 dedicado a "Ganancias y pérdidas patrimoniales" de este manual las normas específicas de valoración que se comentan en relación con los "Elementos patrimoniales afectos o desafectados con menos de tres años de antelación".

Caso práctico (determinación del rendimiento neto derivado de actividad profesional en estimación directa, modalidad simplificada)

Don H.A.V., casado con doña E.S.M. en régimen de gananciales, es médico radiólogo y ejerce su actividad profesional exclusivamente en una consulta privada situada en un local adquirido por el matrimonio.

Para la determinación de sus rendimientos netos viene utilizando el método de estimación directa (simplificada) y el criterio de devengo para la imputación de los ingresos y gastos de su actividad.

La plantilla en el ejercicio 2021 es de una persona empleada. Según los datos que constan en sus libros registros, los ingresos y gastos correspondientes a 2021, son los siguientes:

Ingresos íntegros

- Honorarios por prestación de servicios: 124.000
- Conferencias y publicaciones: 10.800

Gastos

- Sueldos y salarios: 18.900
- Seguridad Social: 5.900
- Régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos del titular de la actividad (RETA): 3.300
- Compras material radiológico y sanitario:19.000
- Gastos financieros:1.100
- Amortización del local: 2.900
- Amortización del equipamiento radiológico: 5.000
- IVA soportado en gastos corrientes: 1.600
- Tributos no estatales: 1.700
- Asistencia VI Congreso Radiológico: 1.000
- Adquisición libros y revistas médicas:1.300
- Suministro eléctrico: 4.000
- Suministro de agua: 300
- Suministro de gas: 1.000
- Suministro de telefonía e Internet: 2.500
- Limpieza del local: 4.500
- Reparaciones y conservación: 3.800
- Recibo de comunidad (local consulta): 1.700

Asimismo, en concepto de “ingresos y gastos extraordinarios”, figuran las siguientes partidas:

- Ingreso extraordinario (consecuencia de la venta del local destinado a consulta): 80.900
- Gasto extraordinario (consecuencia de la venta equipos rayos X):7.200

Otros datos de interés

- Dentro de las cantidades consignadas en la rúbrica "Honorarios por prestación de servicios" no figura contabilizada cantidad alguna por 10 radiografías practicadas a su hijo en marzo de 2021. El precio medio de mercado por cada radiografía similar es de 60 euros.
- Las "Conferencias y publicaciones" suponen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de servicios, existiendo por lo que respecta a las publicaciones la cesión de los derechos de autor.
- En "Sueldos y salarios" figuran 1.200 euros entregados a su esposa por los servicios prestados como auxiliar en la clínica durante el mes de vacaciones de la empleada que presta sus servicios en la clínica desde el año 2002.
- Las amortizaciones practicadas corresponden a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado material.
- Las existencias iniciales de productos inventariables ascendían a 13.100 euros, siendo las finales de 16.100 euros.
- Los "Ingresos y gastos extraordinarios" responden, respectivamente, a la ganancia obtenida en la venta del local en el que estaba instalada la consulta y a la pérdida derivada de la venta de un aparato de rayos X.
- Las restantes rentas no exentas del IRPF obtenidas por el contribuyente en el año 2021 ascendieron a 1.500 euros.

Solución:

Información	Concepto	Valores registrados	Valores fiscales
Ingresos	Honorarios	124.000	124.000
	Autoconsumo	--	600 (1)
	Conferencias	10.800	10.800 (2)
	Variación de existencias	3.000	3.000 (3)
	Total ingresos	**137.800**	**138.400**
Gastos	Sueldos y salarios	18.900	17.700 (4)
	Seguridad Social	5.900	5.900
	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos	3.300	3.300

Información	Concepto	Valores registrados	Valores fiscales
	Compras	19.000	19.000 (5)
	Adquisición libros y revistas	1.300	1.300
	Gastos financieros	1.100	1.100
	Dotaciones del ejercicio para amortización de inmovilizado material (local y equipamiento radiológico)	7.900	7.900 (6)
	IVA soportado	1.600	1.600 (7)
	Tributos no estatales	1.700	1.700
	Suministro (electricidad, agua, gas, telefonía e internet	7.800	7.800
	Reparación conservación	3.800	3.800
	Limpieza del local (otros servicios exteriores)	4.500	4.500
	Recibos comunidad/consulta (otros servicios exteriores)	1.700	1.700
	Asistencia VI Congreso (Otros conceptos fiscalmente deducibles)	1.000	1.000
	Total gastos	**79.500**	**78.300** (8)
	Conjunto de provisiones deducibles y gastos de dificil justificación	--	2.000 (9)
Rendimiento neto		58.300	**58.100**
Rendimiento neto reducido			**58.100** (10)
Rendimiento neto reducido total			**58.100** (11)

Notas a la tabla:

(1) Dentro de los ingresos deben figurar 600 euros, en concepto de autoconsumo, al valorar a precio de mercado las 10 radiografías efectuadas a su hijo. (Volver)

(2) Las cantidades percibidas en concepto de "Conferencias y publicaciones" tienen la consideración de rendimientos de la actividad profesional realizada por el contribuyente. (Volver)

(3) La variación entre las existencias iniciales (13.100) y las finales (16.100) determina un aumento de 3.000 euros al cierre del ejercicio respecto del inicio, esto es, una variación positiva que deberá figurar como ingreso íntegro dentro de

la rúbrica “Variación de existencias (incremento de existencias finales)". (Volver)

(4) De la cantidad registrada en "sueldos y salarios", no tienen dicho carácter 1.200 euros entregadas a su esposa por la prestación de trabajos en la consulta durante el mes de julio, al no cumplirse los requisitos legalmente exigibles para ello. Dichos requisitos se refieren especialmente a la habitualidad y continuidad en la prestación del trabajo, así como a la existencia de contrato laboral y afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social. (Volver)

(5) Las compras figuran por su importe total como gasto deducible. No obstante, para determinar el material radiológico y sanitario consumido en el ejercicio dicha rúbrica se completa con la de “Valoración de existencias” (que figurará como ingreso cuando el valor de las existencias finales sea mayor que el valor de las iniciales y como gasto cuando se produzca lo contrario, esto es, la valoración de las existencias finales sea menor que el de las iniciales).

En este caso se ha incluido la variación de existencia al ser positiva como ingreso (+3.000) y las compras de material como gasto (-19.000) lo que determina por diferencia el material consumido (16.000)

A estos efectos debe tenerse en cuenta que para determinar el material radiológico y sanitario consumido en el ejercicio debe efectuarse la siguiente operación: 13.100 (existencias iniciales) + 19.000 (compras realizadas) – 16.100 (existencias finales) = 16.000 euros (compras consumidas).

En este caso se ha incluido la variación de existencia al ser positiva como ingreso (+3.000) y las compras de material como gasto (-19.000) lo que determina por diferencia el material consumido (-16.000). (Volver)

(6) Las amortizaciones practicadas corresponden a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado, por lo que su importe constituye gasto fiscalmente deducible. (Volver)

(7) Se deduce como gasto el IVA soportado por tratarse de una actividad exenta de este impuesto que no da derecho a deducir las cuotas soportadas. (Volver)

(8) Pese a tener la consideración de bienes afectos tanto el local de la consulta como el aparato de rayos X, la venta de dichos bienes origina ganancias o pérdidas patrimoniales que como tales no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica. La cuantificación y tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes afectos se comenta en el Capítulo 11 "Ganancias y pérdidas patrimoniales" de este Manual. (Volver)

(9) Al estar en la modalidad simplificada de estimación directa puede deducir en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación 5 por 100 sobre el rendimiento neto positivo con carácter general (la diferencia positiva entre los ingresos íntegros y los demás gastos fiscalmente deducibles), con el límite de 2.000 euros anuales. En este caso podrá deducir 2.000 euros al superar el 5 por 100 de sus rendimientos netos dicha cuantía: 5%(135.400 – 72.000) = 3.170 euros. (Volver)

(10) Al no haber rendimientos con período de generación superior a dos años o que tengan la consideración de obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, el rendimiento neto reducido de la actividad coincide con el rendimiento neto que asciende a 61.400 euros. (Volver)

(11) El rendimiento neto reducido total coincide con el rendimiento neto reducido que asciende a 61.400 euros ya que no cumple los requisitos para la aplicación de la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas del artículo 32.2.1º de la Ley del IRPF que, en su caso, hubiera sido incompatible con la deducción del 5 por 100 (con una cuantía máxima de 2.000 euros) por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación a que se refiere el artículo 30.2.4ª de la Ley del IRPF). Tampoco cumple los requisitos para aplicar las reducciones del artículo 32.2.3º y 32.3 de la Ley del IRPF. (Volver)

Capítulo 8. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (I) (Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales)

Concepto y ámbito de aplicación

Normativa: Arts. 16. 2 b), 31 y disposiciones adicional trigésima sexta y transitoria trigésima segunda Ley IRPF; 32 y ss. Reglamento y Orden HAC/1155/2020

El método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales, presenta como principal característica la de prescindir de los flujos reales de ingresos y gastos producidos en el desarrollo de la actividad. En su lugar, se aplican determinados indicadores objetivos que representan las características económicas estructurales básicas de cada sector de actividad económica (signos, índices o módulos), que son aprobados previamente mediante Orden del Ministro de Hacienda.

Actividades económicas desarrolladas directamente por personas físicas

Circunstancias que deben concurrir para la aplicación del método de estimación objetiva

El método de estimación objetiva resulta aplicable en 2021 a las actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales cuyo comentario se realiza en el Capítulo siguiente, desarrolladas directamente por personas físicas en las que concurran las siguientes circunstancias:

1. Tratarse de actividades incluidas en la relación contenida en la Orden HAC /1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre), que más adelante se reproduce.
2. Que el contribuyente titular de la actividad no haya renunciado, de forma expresa o tácita, a la aplicación del método de estimación objetiva ni a los regímenes especiales: simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o simplificado y de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).
3. Que el contribuyente no incurra en ninguna causa de exclusión del método de estimación objetiva.

Cada una de estas circunstancias se examina en los apartados siguientes.

1. Actividades incluidas en la relación contenida en la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre

Véase el apartado "Actividades incluidas en el ejercicio 2021 en el método de estimación objetiva" de este Capítulo.

2. Renuncia a la aplicación del régimen de estimación objetiva y al régimen especial simplificado del IVA o del IGIC

Renuncia expresa

Normativa: Arts. 33.1 a) y 4 Reglamento IRPF. Véase también el artículo 5 de la Orden HAC /1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre)

Sin perjuicio de las medidas excepcionales que se han adoptado para 2020 y 2021 y a las que se hace referencia más adelante, la renuncia expresa tanto al método de estimación objetiva como a los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del IVA o simplificado y de la agricultura y ganadería del IGIC, deberá efectuarse, como regla general, mediante la presentación de la declaración censal en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En el supuesto de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

La renuncia deberá presentarse mediante el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores o en el modelo 037 de declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el citado Censo de empresarios, profesionales y retenedores, aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril.

Renuncia tácita

Normativa: Art. 33.1 b) Reglamento IRPF. Véase también el artículo 5 de la Orden HAC /1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

También se entiende efectuada la renuncia al método de estimación objetiva por la presentación en el plazo reglamentario (hasta el 20 de abril) de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

En caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se realice en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

Medidas especiales para los ejercicios 2020 y 2021

Normativa: Véase el artículo 10 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia

tributaria (BOE del 23)

Excepcionalmente, para los ejercicios 2020 y 2021 se han adoptado con respecto a la renuncia al método de estimación objetiva las siguientes medidas:

- Se permite volver a determinar **tanto en 2021 como en 2022** el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva, a los contribuyentes del IRPF viniesen determinando su rendimiento neto con arreglo al método de **estimación directa** por haber renunciado al método de estimación objetiva de forma tácita (art. 33.1.b del Reglamento del IRPF) o, en caso de inicio de la actividad a partir del 1 de abril de 2020, de forma expresa al método de estimación objetiva en el ejercicio 2020.

  > ***Atención:*** *téngase en cuenta que en el ejercicio 2020, el artículo 10 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE del 22), permitió ejercer la renuncia al método de estimación objetiva en IRPF y/o régimen especial simplificado en IVA sin sujeción al plazo de 3 años, presentando el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de 2020 conforme al método de estimación directa (es decir, presentando el modelo 130, en lugar del 131), o bien expresamente, en el momento de presentar la declaración censal en caso de inicio de la actividad a partir de 1 de abril de 2020*.

  Para ello deben cumplir los requisitos para su aplicación y haber **revocado la renuncia** al método de estimación objetiva, bien de forma expresa durante el mes de diciembre de 2020 (este plazo se amplió al mes de enero de 2021), bien de forma tácita mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2021 en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva (es decir, presentando el modelo 131).

- Adicionalmente, para los contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas con arreglo al método de **estimación objetiva** y renuncien a la aplicación del mismo para el ejercicio 2021, ya sea mediante renuncia expresa o tácita, se establece la posibilidad de volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio **2022**, sin sujeción al plazo de 3 años, siempre que cumplan los requisitos para su aplicación y revoquen la renuncia al método de estimación objetiva, revocando la renuncia anterior desde el 30 de diciembre de 2021 hasta el 31 de enero de 2022 (o durante el mes de diciembre de 2021),o mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2022 en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva.

  > ***Atención:*** *el Real Decreto-ley 31/2021, de 28 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece en su disposición adicional segunda un nuevo plazo para presentar la renuncia al método de estimación objetiva que deba surtir efectos para el año 2022, fijándolo desde el 30 de diciembre de 2021 (día siguiente a la fecha de publicación en el BOE del citado Real Decreto-ley 31/2021) hasta el 31 de enero de 2022. No obstante, las renuncias presentadas durante mes de diciembre de 2021, se*

entenderán presentadas en período hábil, sin perjuicio de que los contribuyentes afectados puedan modificar su opción (revocar su renuncia) en el mencionado plazo, esto es, desde el 30 de diciembre de 2021 hasta el 31 de enero de 2022.

Consecuencias de la renuncia

Normativa: Arts. 33.2 y 3 Reglamento IRPF

La renuncia al método de estimación objetiva en relación con una actividad cualquiera origina, a efectos del IRPF, que el contribuyente quede sometido obligatoriamente al método de estimación directa, en la modalidad del mismo que corresponda, para la determinación del rendimiento neto de la totalidad de las actividades que desarrolle, durante un período mínimo de tres años.

Covid-19: *como se ha comentado antes, para el año 2021 se ha permitido la renuncia excepcional al método de estimación objetiva eliminando la vinculación obligatoria al plazo de tres años, de modo que en 2022 el contribuyente que haya renunciado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del Real Decreto-ley 35/2020, podrá volver a tributar en el método de estimación objetiva siempre que cumpla los requisitos para su aplicación, revocando la renuncia anterior.*

Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que se proceda formalmente a la **revocación de la renuncia** en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En todo caso, si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

3. Causas de exclusión del método de estimación objetiva

Normativa: Disposición transitoria trigésima segunda Ley IRPF y art. 32.2 Reglamento IRPF

3.1 Límites cuantitativos excluyentes

Importante: *el artículo 63 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 30) ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2021, la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del IRPF, para ampliar al período impositivo 2021 la aplicación de los mismos límites cuantitativos excluyentes fijados para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y2020.*

Constituyen causas de exclusión del método de estimación objetiva los siguientes límites cuantitativos:

A. Haber alcanzado en el ejercicio anterior (2020), un volumen de rendimientos íntegros derivados del ejercicio de actividades económicas **que supere los siguientes importes:**

Normativa: Disposición transitoria trigésima segunda Ley IRPF y art. 32.2 a) Reglamento

- **250.000 euros anuales**, considerando todas las operaciones desarrolladas por el contribuyente, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales

  A estos efectos, se computará la totalidad de las operaciones con independencia del destinatario de las mismas, esto es, de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

  Para este cómputo no se tienen en cuenta el volumen de ingresos de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

- **125.000 euros anuales**, cuando corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura al ser el destinatario un empresario o profesional que actúe como tal de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

  > El artículo 2.2.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece que : “a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.

  Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

  En ningún caso se computarán las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

B. Haber superado en el ejercicio anterior (2020) el volumen de compras en bienes y servicios la cantidad de **250.000 euros anuales**, excluidas las adquisiciones del inmovilizado.

Normativa: Art. 32.2 b) Reglamento IRPF.

> ***Atención**: para determinar este límite también se tiene en cuenta el volumen de compras de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.*

En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

Reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras

Para la determinación del volumen de rendimientos íntegros y el de compras en bienes y servicios anteriormente comentados, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

- **Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares.**

  A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

- **Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.**

  En el supuesto de operaciones realizadas con entidades vinculadas, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), deberán valorarse de forma imperativa por su valor normal de mercado, entendiéndose como tal el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

  En estos supuestos, el contribuyente debe cumplir las obligaciones de documentación de dichas operaciones en los términos y condiciones establecidos en los artículos 13 a 16, Capítulo V ("Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas") del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

3.2 Otras causas de exclusión del método de estimación objetiva

a. Desarrollar la actividad económica, total o parcialmente, fuera del territorio español

Normativa: Art. 32.2 c) Reglamento IRPF. Véase también el artículo 3.2 de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

A estos efectos, se entenderá que las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, de transporte por autotaxi, de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas, se desarrollan, en cualquier caso, dentro del territorio español.

b. Haber superado durante el año anterior (2020) la magnitud específica máxima (número de personas empleadas o de vehículos o de bateas utilizados) establecida para cada actividad en el artículo 3.1. d) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre), que se recogen en la relación de actividades que se reproduce en este Capítulo

Normativa: Art. 34.1 Reglamento IRPF.

En el primer año de ejercicio de la actividad únicamente se tendrá en cuenta a estos efectos el número de personas empleadas, de vehículos afectos o de bateas utilizadas el día de inicio de la actividad.

Deberá computarse no solo la magnitud específica correspondiente a la actividad desarrollada por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, cuando se den las circunstancias antes in dicadas en las "Reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras".

> ***Importante**: a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, tienen la consideración de actividades independientes cada una de las que figuran en la relación que más adelante se reproduce, al margen de que la actividad se desarrolle en uno o varios locales o que se corresponda con uno solo o con varios grupos o epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) (Art. 38.1 Reglamento IRPF).*

c. Determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades

Normativa: Arts. 34.2 y 35 Reglamento IRPF. Véase también el artículo 3.1 de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

La normativa reguladora del IRPF establece como principio general la incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa. Conforme a este principio, los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, están obligados a determinar el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho método, en la modalidad que corresponda.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que se venían realizando con anterioridad, sino a partir del año siguiente.

d. La exclusión del régimen especial simplificado del IVA o del IGIC

Normativa: Arts. 34.2 y 36 Reglamento IRPF.

En virtud del principio de coordinación del método de estimación objetiva con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o con el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), la exclusión del régimen especial simplificado en el IVA o en el IGIC supone la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Consecuencias de la exclusión del método de estimación objetiva

Normativa: Art. 34.3 Reglamento IRPF

La exclusión del método de estimación objetiva por cualquiera de las circunstancias anteriormente comentadas produce sus efectos únicamente en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia y supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito

de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, salvo renuncia al mismo.

> ***Importante**: si se supera el volumen de rendimientos íntegros o de compras previsto en el artículo 32.2 del Reglamento del IRPF el contribuyente quedará excluido del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva para todas sus actividades económicas durante, al menos, los tres años siguientes, con independencia del tipo de actividades que se desarrollen en estos años.*

Actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas

Normativa: Art. 39 Reglamento IRPF

El método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas se aplicará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en sus socios, herederos, comuneros o partícipes, siempre que, además de las condiciones de carácter general señaladas anteriormente para las actividades económicas realizadas directamente por personas físicas, se cumplan los siguientes requisitos:

- **Que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF**.
- **Que no se haya renunciado en tiempo y forma a la aplicación del método de estimación objetiva.**

  La renuncia deberá formularse por unanimidad de todos los socios, herederos, comuneros o partícipes integrantes de la entidad; sin embargo, la revocación de la renuncia podrá ser presentada por uno sólo de ellos.

> ***Importante**: para la definición del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades desarrolladas por la propia entidad, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes, los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos, así como por otras entidades en régimen de atribución en las que participen cualquiera de las personas anteriores en las que concurran las circunstancias expresadas en las reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras.*
>
> *Asimismo deberá computarse no sólo la magnitud específica correspondiente a la actividad económica desarrollada por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores cuando se den las circunstancias indicadas en las reglas de determinación del volumen de*

rendimientos íntegros y de compras.

Actividades incluidas en el ejercicio 2021 en el método de estimación objetiva

Relación de actividades con la indicación del Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) que le corresponde y los signos o módulos previstos para cada actividad

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
---	Producción de mejillón en batea	5 bateas (*)
419.1	Industrias del pan y de la bollería	6 empleados
419.2	Industrias de la bollería, pastelería y galletas	6 empleados
419.3	Industrias de elaboración de masas fritas	6 empleados
423.9	Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares	6 empleados
641	Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos	5 empleados
642.1, 2, 3 y 4	Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados	5 empleados
642.5	Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos	4 empleados
642.6	Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados	5 empleados
643.1 y 2	Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles	5 empleados

(*) Cualquier día del año.

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
644.1	Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos	6 empleados
644.2	Despachos de pan, panes especiales y bollería	6 empleados
644.3	Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería	6 empleados
644.6	Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes	6 empleados
647.1	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor	5 empleados
647.2 y 3	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados	4 empleados
651.1	Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería	4 empleados
651.2	Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado	5 empleados
651.3 y 5	Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales	3 empleados
651.4	Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería	4 empleados
651.6	Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general	5 empleados
652.2 y 3	Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal	4 empleados

(*) Cualquier día del año.

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
653.1	Comercio al por menor de muebles	4 empleados
653.2	Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina	3 empleados
653.3	Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)	4 empleados
653.4 y 5	Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.	3 empleados
653.9	Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.	3 empleados
654.2	Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres	4 empleados
654.5	Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos)	3 empleados
654.6	Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos	4 empleados
659.2	Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina	4 empleados
659.3	Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos	3 empleados
659.4	Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública	3 empleados
659.4	Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública	2 empleados
659.6	Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas	3

(*) Cualquier día del año.

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
	deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia	empleados
659.7	Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales	4 empleados
662.2	Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1	3 empleados
663.1	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados	2 empleados
663.2	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección	2 empleados
663.3	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero	2 empleados
663.4	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general	2 empleados
663.9	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.	2 empleados
671.4	Restaurantes de dos tenedores	10 empleados
671.5	Restaurantes de un tenedor	10 empleados
672.1, 2 y 3	Cafeterías	8 empleados
673.1	Cafés y bares de categoría especial	8 empleados
673.2	Otros cafés y bares	8 empleados
675	Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos	3

(*) Cualquier día del año.

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
		empleados
676	Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías	3 empleados
681	Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas	10 empleados
682	Servicio de hospedaje en hostales y pensiones	8 empleados
683	Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes	8 empleados
691.1	Reparación de artículos eléctricos para el hogar	3 empleados
691.2	Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos	5 empleados
691.9	Reparación de calzado	2 empleados
691.9	Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales)	2 empleados
692	Reparación de maquinaria industrial	2 empleados
699	Otras reparaciones n.c.o.p.	2 empleados
721.1 y 3	Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera	5 vehículos (*)
721.2	Transporte por autotaxis	3 vehículos (*)
722	Transporte de mercancías por carretera	4 vehículos (*)

(*) Cualquier día del año.

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
751.5	Engrase y lavado de vehículos	5 empleados
757	Servicios de mudanzas	4 vehículos (*)
849.5	Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propio	5 vehículos (*)
933.1	Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.	4 empleados
933.9	Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.	5 empleados
967.2	Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte	3 empleados
971.1	Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados	4 empleados
972.1	Servicios de peluquería de señora y caballero	6 empleados
972.2	Salones e institutos de belleza	6 empleados
973.3	Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras	4 empleados

(*) Cualquier día del año.

Actividades independientes y operaciones accesorias

Normativa: Art. 38 Reglamento IRPF

A los efectos del método de estimación objetiva, se consideran actividades económicas **independientes** cada una de las recogidas específicamente en la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre) que regula este método para el ejercicio 2021.

La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad de las relacionadas en el punto anterior de este apartado deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto

sobre Actividades Económicas (IAE) en la medida en que resulten aplicables.

> Véase al respecto el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOE del 29).

Asimismo, se comprenderán en cada actividad las operaciones económicas que se desarrollen con **carácter accesorio** a la actividad principal.

A estos efectos tiene la consideración de actividad accesoria a la actividad principal aquélla cuyo volumen de ingresos no supere el 40 por 100 del volumen correspondiente a la actividad principal.

Finalmente indicar que para el cómputo de la magnitud máxima de exclusión deberán tenerse en cuenta las personas empleadas o vehículos o bateas que se utilicen para el desarrollo de la actividad principal y de cualquier actividad accesoria incluida en el método de estimación objetiva.

> Las actividades económicas accesorias que se entiendan comprendidas en cada una de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva se indican en la rúbrica "Nota" dentro del Apéndice "Rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2021", que se reproduce en este mismo Capítulo.

Reglas de cómputo de la magnitud máxima de exclusión

Reglas generales

Normativa: Véase artículo 3.1. d) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

A efectos de determinar para cada actividad si la magnitud correspondiente a la misma excede o no de las cantidades máximas indicadas en la anterior relación, deberán tenerse en cuenta las siguientes particularidades:

a. La magnitud "empleados" comprenderá todas las personas, asalariadas o no asalariadas, que trabajen efectivamente en la actividad principal y en cualquier otra actividad accesoria incluida en el régimen. Su cuantía se determinará por la media ponderada correspondiente al período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

Para determinar la media ponderada se aplicarán exclusivamente las siguientes reglas:

- Sólo se tomará en cuenta el número de horas trabajadas durante el período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

- Se computará como **una persona no asalariada**, la que trabaje en la actividad al menos 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1.800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1.800.

  No obstante, el empresario se computará como una persona no asalariada. En aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al empresario en 0,25

personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

- Se computará como una persona asalariada, la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas/ año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800.

b. Las magnitudes "vehículos" y "**bateas**" se refiere, respectivamente, al número máximo de vehículos o bateas que se utilicen en cualquier día del año para el desarrollo de la actividad principal y de cualquier otra actividad accesoria incluida en el método.

> ***Importante**: en el primer año de ejercicio de la actividad se tendrá en cuenta el número de personas empleadas o vehículos o bateas al inicio de la misma.*

Cuando en un año natural se supere la magnitud máxima en alguna actividad, el contribuyente **quedará excluido, a partir del año inmediato siguiente**, del método de estimación objetiva, debiendo determinar su rendimiento neto por el método de estimación directa, modalidad simplificada, siempre que se reúnan los requisitos establecidos para dicha modalidad y no se renuncie a su aplicación, en cuyo caso resultará aplicable la modalidad normal de dicho método.

> Los requisitos establecidos para aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, y los efectos de la renuncia a la misma, se comentan en el Capítulo 7.

Reglas especiales

Para la determinación de las magnitudes excluyentes del método de estimación objetiva deberá computarse no sólo la magnitud específica correspondiente a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias siguientes:

a. **Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares**.

A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

b. Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas deberán computarse no sólo la magnitud específica correspondiente a la actividad económica desarrollada por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias anteriormente señaladas.

Determinación del rendimiento neto reducido

Introducción: esquema

Normativa; Véanse el Anexo II e instrucciones de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

En el método de estimación objetiva las operaciones necesarias para la determinación del rendimiento neto, en su caso, reducido se realizan de forma aislada y separada para cada actividad que tenga la consideración de independiente, aunque el mismo contribuyente desarrolle varias a las que resulte de aplicación dicho método.

Para 2021 la determinación del rendimiento neto reducido anual correspondiente a cada actividad se efectúa, una vez transcurrido el año, mediante las operaciones sucesivas que se indican en el siguiente esquema:

Fase1ª:

UNIDADES DE MÓDULO EMPLEADAS, UTILIZADAS O INSTALADAS

(x) RENDIMIENTO ANUAL POR UNIDAD DE MÓDULO (antes de amortización)

= RENDIMIENTO NETO PREVIO

Fase 2ª

(-) MINORACIÓN POR INCENTIVOS AL EMPLEO

(-) MINORACIÓN POR INCENTIVOS A LA INVERSIÓN

= RENDIMIENTO NETO MINORADO

Fase 3ª

(x) ÍNDICES CORRECTORES ((según la actividad y determinadas circunstancias)

= RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS

Fase 4ª

(-) REDUCCIÓN DE CARÁCTER GENERAL: 5 POR 100

(-) REDUCCIÓN ESPECIAL PARA ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN LORCA: 20 POR 100

(-) GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES (Incendios, inundaciones, hundimientos, etc, , comunicadas a la AEAT en tiempo y forma)

(+) OTRAS PERCEPCIONES EMPRESARIALES

= RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD

Fase 5ª

(-) REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD (*) : 30 POR 100

= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DE LA ACTIVIDAD

(*) Aplicable únicamente respecto del componente "Otras percepciones empresariales" con período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo. (Volver)

Fase 1ª: Determinación del rendimiento neto previo

Normativa: Véanse el Anexo II e instrucciones 2.1 de la Orden 1155/2020, de 25 de noviembre (BOE de 4 de diciembre)

El rendimiento neto previo de la actividad está constituido por la suma de los productos obtenidos de multiplicar el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad de cada uno de los módulos, por el rendimiento anual antes de amortización asignado a cada unidad de módulo.

> Los rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en 2021 a cada una de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva se reproducen como apéndice al final del presente Capítulo.

Por tanto, para la determinación del rendimiento neto previo hay que tener en cuenta:

1. Cuantificación del número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad de los distintos signos o módulos

La primera operación que debe realizarse para determinar el rendimiento neto previo consiste en cuantificar el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas de cada uno de los módulos fijados para cada actividad que tenga la consideración de independiente.

La Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre), establece en su Anexo II en apartado 2.1 de sus Instrucciones las reglas para cuantificación del número de unidades de los distintos signos o módulos que pasamos a examinar a continuación.

Reglas para el cómputo de los módulos

Normativa: Instrucción 7 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

En la Orden que desarrolla el método de estimación objetiva se fijan una serie de reglas que debe aplicar el contribuyente para calcular el promedio de los signos, índices o módulos relativos a todo el período en que haya ejercido la actividad durante dicho año natural para el cálculo del rendimiento neto que corresponda, cuando se produzcan durante el ejercicio alguna de las siguientes circunstancias:

- Inicio de la actividad con posterioridad al día 1 de enero del año natural.
- Cese en la actividad antes del día 31 de diciembre del año natural.

- Ejercicio discontinuo de la actividad (sin que tengan esta consideración los períodos vacacionales).
- Haberse producido variaciones durante el año en la cuantía de las variables o módulos correspondientes a la actividad.

El cálculo del promedio de los signos, índices o módulos se determina:

a. En los **módulos "personal asalariado" y "personal no asalariado"** en función de las horas trabajadas.

b. En los **módulos "distancia recorrida" y "consumo de energía eléctrica**" se tendrán en cuenta, respectivamente, los kilómetros recorridos o los kilovatios/hora consumidos.

c. **En los restantes casos**, en función de los días de efectivo empleo, utilización o instalación, teniendo en cuenta que los mismos comprenden los días normales de descanso y vacaciones, ya que las cuantías que se fijan en la Orden tienen carácter anual.

4º. Cuando del promedio calculado no resulte un número entero, se expresa con **dos cifras decimales**.

Módulos comunes a varias actividades: cuando exista utilización parcial de un módulo en la actividad o sector de actividad, el valor a computar será el que resulte de su prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuera posible determinar ésta, se imputará por partes iguales a cada una de las utilizaciones del módulo.

Módulo "Personal no asalariado"

Normativa: Instrucción 2.1.1ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Personal no asalariado es el **empresario**.

También tendrán esta consideración, su **cónyuge y los hijos menores que convivan con él**, cuando, trabajando efectivamente en la actividad, no constituyan personal asalariado por no concurrir alguno de los **requisitos siguientes**:

- Que trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad empresarial.
- Que exista el correspondiente contrato laboral.
- Que estén afiliados al régimen general de la Seguridad Social.

Reglas para el cómputo del módulo "Personal no asalariado"

A. Reglas generales

a. **Empresario:**

Se computará como una persona no asalariada el empresario. En aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad.

En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al **titular de la actividad en 0,25 personas/año**, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

b. **Cónyuge e hijos menores del empresario:**

Se computará como una persona no asalariada, el cónyuge e hijos menores del titular de la actividad que convivan con él, cuando trabajen en la actividad, al menos, 1.800 horas/año.

Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1.800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1.800.

El número de unidades del módulo "personal no asalariado" **se expresará con dos decimales.**

***Importante**: el personal no asalariado con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 se computará al 75 por 100. A estos efectos, se tomará en consideración la situación existente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).*

B. Regla especial del cómputo del cónyuge e hijos menores del empresario

Cuando el cónyuge o los hijos menores del empresario tengan la consideración de no asalariados, se computarán al 50 por 100, siempre que el titular de la actividad se compute por entero, antes de aplicar, en su caso, la reducción prevista para personas con discapacidad anteriormente comentada, y no haya más de una persona asalariada.

La reducción del 50 por 100 se practicará después de haber aplicado, en su caso, la correspondiente por grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.

Ejemplo: Determinación del número de unidades del módulo "personal no asalariado" empleadas en la actividad

Don R.G.C., que tiene reconocido un grado de discapacidad del 33 por 100, es titular de un bar en el que únicamente trabajan él y su esposa, constando la afiliación de ambos al régimen de trabajadores autónomos de la Seguridad Social.

Determinar las unidades del módulo "personal no asalariado" empleadas en la actividad en el año 2021 teniendo en cuenta que, como consecuencia del cierre temporal de la actividad decretados en su Comunidad Autónoma con motivo de la crisis sanitaria provocada por la Covid-19, han trabajado durante el ejercicio 1.400 horas cada uno.

Solución:

Al no darse el requisito de la afiliación de la esposa al régimen general de la Seguridad Social, ésta tiene la consideración de "personal no asalariado".

Módulo "personal no asalariado":

a. **Horas trabajadas por el titular y por su cónyuge:** 1.400 horas cada uno.

b. **Horas computables:**

- Titular**:** 75% s/ 1.400 horas = 1.050 horas
- Cónyuge: 50% s/ 1.400 horas = 700 horas
- Total Horas computables: 1.050 + 700 = 1.750 horas

Notas:

Títular: el cierre temporal de la actividad como consecuencia de la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2 se considera una causa objetiva que permite que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año. En este caso el tiempo efectivo dedicado a la actividad es de 1.400 horas de las que se computarán el 75 por 100 al tener el contribuyente un grado de discapacidad de 33 por 100.

Cónyuge: al no computarse el titular de la actividad por entero (por ser el número de horas de trabajo al año inferior a 1.800 horas) por una causa objetiva se aplica al cónyuge la reducción del 50 por 100 previsto en la instrucción 2.1.1ª del anexo II de la Orden HAC/1155/2020.

c. **Cálculo Nº de unidades (promedio):**

1.750 horas ÷ 1.800 horas/año = **0,97 persona**

Módulo "Personal asalariado"

Normativa: Instrucción 2.1.2ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Tienen la condición de personal asalariado:

a. Las personas que trabajen en la actividad y no tengan la condición de personal no asalariado, incluidos, en su caso, los trabajadores contratados a través de Empresas de Trabajo Temporal (ETT).

b. El cónyuge y los hijos menores del titular de la actividad que convivan con él, siempre que, existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen general de la Seguridad Social, trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

***Importante**: no se computarán como personas asalariadas los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo. A diferencia de los anteriores el personal contratado como becario debe computarse como personal asalariado.*

Reglas para el cómputo del módulo "Personal asalariado"

La determinación del número de unidades del módulo "personal asalariado" se realiza mediante la aplicación de las siguientes reglas:

1º. Regla general

a. **Si existe convenio colectivo**, se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador que haya sido fijado en dicho convenio.

b. **Si no existe convenio colectivo**, se estimará que una persona asalariada equivale a 1.800 horas/año.

Cuando el número de horas sea **inferior o superior** al indicado, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800 horas.

El número de unidades del módulo "personal asalariado" **se expresará con dos decimales**.

> ***ERTE:*** *debe tenerse en cuenta que, en la medida en que el módulo "personal asalariado" se cuantifica en función del número de horas efectivamente trabajadas anualmente por cada trabajador en la actividad, cuando se apruebe un expediente temporal de regulación de empleo (ERTE) deberán cuantificarse las horas anuales trabajadas por el personal asalariado en función de las condiciones en que cada uno de ellos se encuentre en el ERTE, computándose, exclusivamente, las horas de trabajo efectivo. Por ello, NO se computarán las horas que correspondan al tiempo en que el contrato de trabajo se encuentre suspendido temporalmente (ERTE de suspensión del contrato de trabajo) o, en su caso, las horas que son objeto de reducción temporalmente (ERTE de reducción de jornada).*

2º. Se computará en un 60 por 100 al personal asalariado **menor de 19 años** y al que preste sus servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación.

3º. Se computará en un 40 por 100 al personal asalariado que sea una **persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100**.

En estos dos ultimos casos, cuando una persona asalariada cumpla 19 años o se le reconozca un grado de discapacidad del 33 por 100 o superior durante el período impositivo, el cómputo del 60 por 100 o, en su caso, del 40 por 100 se efectuará únicamente **respecto de la parte del período en la que se den cualquiera de estas circunstancias**.

> ***Importante****: las reducciones del 60 por 100 y del 40 por 100 anteriormente comentadas son incompatibles entre sí.*

4º. En las actividades en las que así aparece indicado, el módulo "personal asalariado" se desglosa en dos:

- Personal asalariado de fabricación.

- Resto del personal asalariado.

En estos casos, el cómputo de cada uno de los dos módulos citados deberá efectuarse de forma independiente. Cuando un mismo trabajador desarrolle labores de fabricación y de otro tipo, el número de unidades que debe computarse en cada uno de dichos módulos se determinará en función del número de horas efectivas de trabajo en cada labor. Si no fuera posible determinar dicho número, se imputará el total por partes iguales a cada uno de dichos módulos.

Ejemplo: Determinación del número de unidades del módulo "personal asalariado" empleadas en la actividad

Don A.C.M. es titular de un establecimiento de comercio al por menor de productos alimenticios y bebidas, epígrafe 647.1 del IAE, que viene determinando el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva.

Desde el año 2004 trabajan a jornada completa en dicho establecimiento, además del titular, dos empleados fijos mayores de 19 años.

En el ejercicio 2021 se han producido las siguientes alteraciones en la plantilla de trabajadores del mismo:

- El 1 de enero se contrataron, a jornada completa y por un período de 6 meses, dos aprendices mayores de 19 años, que totalizaron 900 horas anuales cada uno.
- El día 2 de mayo se contrata, por tiempo indefinido y a jornada completa, un trabajador con un grado de discapacidad del 33 por 100, que totalizó 1.100 horas anuales.

Determinar el número de unidades de los módulos "personal no asalariado" y "personal asalariado" correspondientes al ejercicio 2021, suponiendo que el número de horas anuales establecidas en el correspondiente convenio colectivo es de 1.800 horas/año.

Solución:

Módulo "personal no asalariado":

Titular de la actividad: 1,00 persona

Total: 1,00 persona

Módulo "personal asalariado":

2 empleados todo el año: 2,00 personas

2 aprendices (60% s/2 x 900/1800): 0,60 personas

1 empleado con discapacidad (40% s/1.100/1.800): 0,24 personas

Total: 2,84 personas

Módulo "Superficie del local"

Normativa: Instrucción 2.1.3ª y 4ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el

IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

A efectos de la aplicación del módulo, se entiende por locales las construcciones, edificaciones o instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para el desarrollo de la actividad.

La unidad del módulo "Superficie del local" es el metro cuadrado (m^2).

Por superficie del local se tomará la definida en la Regla 14ª.1.F, letras a), b), c) y h), de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (BOE del 29 y 1 y 2 de octubre), así como en la disposición adicional cuarta, letra f), de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (BOE del 28).

En las actividades en las que así figure indicado, dentro de la magnitud superficie del local será preciso distinguir y determinar por separado alguno, o varios, de los siguientes módulos:

- Superficie local independiente.
- Superficie local no independiente.
- Superficie del local de fabricación.

La unidad de cada uno de estos módulos es, igualmente, el metro cuadrado (m^2).

Definiciones

Se entiende por:

- **Local independiente**

  El que dispone de sala de ventas para atención al público. Se consideran asimismo locales independientes aquellos que deban tributar según lo dispuesto en la Regla 14ª.1.F, letra h), de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del IAE , aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

- **Local no independiente**

  El que no disponga de sala de ventas propia para atención al público por estar situado en el interior de otro local, galería comercial o mercado.

- **Local de fabricación**

  El local, o parte del mismo, dedicado a la realización de las operaciones de fabricación.

Módulo "Consumo de energía eléctrica"

Normativa: Instrucción 2.1.5ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Por consumo de energía eléctrica se entenderá la facturada por la empresa suministradora, cuya

unidad es 100 kilovatios por hora (kw/h). Cuando en la factura se distinga entre energía "activa" y "reactiva", sólo se computará la primera.

Módulo "Potencia eléctrica"

Normativa: Instrucción 2.1.6ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Se entenderá por potencia eléctrica la contratada con la empresa suministradora de la energía, cuya unidad es el kilovatio contratado (kw).

Módulo "Superficie del horno"

Normativa: Instrucción 2.1.7ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Por superficie del horno se entenderá la que corresponda a las características técnicas del mismo. La unidad del módulo "superficie del horno" es 100 decímetros cuadrados (dm^2).

Módulo "Mesas"

Normativa: Instrucción 2.1.8ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

En los bares y cafeterías, así como en los restaurantes, la unidad “mesa” se entenderá referida a la susceptible de ser ocupada por cuatro personas. Las mesas de capacidad superior o inferior aumentarán o reducirán la cuantía del módulo en la proporción correspondiente.

Mesas que se utilizan solamente durante determinados períodos del año. El número de unidades del módulo "mesas" se determinará en proporción a la duración del período, computado en días, durante el que se hayan utilizado las mesas a lo largo del año.

Tableros que se utilizan ocasionalmente como mesas. Se computará una unidad del módulo "mesas" por cada cuatro personas susceptibles de ocupar los tableros. Una vez determinado con arreglo a este criterio el número de unidades, éste se prorrateará en función del período, computado en días, de utilización de los tableros durante el año.

Barras adaptadas para servir comidas. Estas barras no se computarán a efectos de determinar el número de unidades del módulo "mesas".

Módulo "Número de habitantes"

Normativa: Instrucción 2.1.9ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

El número de habitantes será el de la población de derecho del municipio, constituida por el total de los residentes inscritos en el Padrón Municipal de Habitantes, presentes y ausentes. La condición de residentes se adquiere en el momento de realizar tal inscripción.

Módulo "Carga del vehículo"

Normativa: Instrucción 2.1.10ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

La capacidad de carga de un **vehículo o conjunto de vehículos** será igual a la diferencia entre la masa total máxima autorizada determinada teniendo en cuenta las posibles limitaciones administrativas, que en su caso, se reseñen en las Tarjetas de Inspección Técnica, con el límite de 40 toneladas, y la suma de las taras correspondientes a los vehículos portantes (peso en vacío del camión, remolque, semirremolque y cabeza tractora), expresada, según proceda, en kilogramos o toneladas, estas últimas con dos cifras decimales.

En el caso de cabezas tractoras que utilicen distintos semirremolques, su tara se evaluará en ocho toneladas como máximo.

Cuando el transporte se realice exclusivamente con contenedores, la tara de éstos se evaluará en tres toneladas.

Módulo "Plazas"

Normativa: Instrucción 2.1.11ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

En las actividades de servicio de hospedaje, se entenderá por "plazas" el número de unidades de capacidad de alojamiento del establecimiento.

Módulo "Asientos"

Normativa: Instrucción 2.1.12ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

En las actividades de **transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera**, se entenderá por "asientos" el número de unidades que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, excluidos el del conductor y el del guía.

Vehículos adaptados específicamente para **transporte escolar**. El cómputo de unidades del módulo asiento de estos vehículos deberá efectuarse por el número equivalente de asientos de personas adultas. A estos efectos, se considerará que cada tres asientos para niños menores de 14 años equivalen a dos asientos de personas adultas.

Módulo "Máquinas recreativas"

Normativa: Instrucción 2.1.13ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Unicamente se computarán las máquinas recreativas instaladas **que no sean propiedad** del titular de la actividad.

Esta magnitud comprende dos módulos: máquinas tipo "A" y máquinas tipo "B" de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4º y 5º, respectivamente, del Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por el Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre (BOE del 16).

- **Máquina recreativa tipo "A".** Son máquinas tipo "A" todas aquéllas de mero pasatiempo o recreo que se limitan a conceder al usuario un tiempo de uso o de juego a cambio del precio de la partida, sin que puedan conceder ningún tipo de premio en metálico, en especie o en forma de puntos canjeables por objetos o dinero.
- **Máquina recreativa tipo "B".** Son máquinas tipo "B" aquéllas que, a cambio del precio de la jugada, conceden al usuario un tiempo de uso o de juego y, eventualmente, de acuerdo con el programa de juego, un premio en metálico.

> ***Atención:*** *tenga en cuenta que las máquinas propiedad del titular constituyen una actividad independiente, clasificada en el epígrafe 969.4 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).*

Módulo "Longitud de barra"

Normativa: Instrucción 2.1.15ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

En las actividades de cafés y bares que tienen asignado el módulo "longitud de barra", se entenderá por barra el mostrador donde se sirven y apoyan las bebidas y alimentos solicitados por los clientes.

> La longitud de barra se medirá por el lado del público y de ella se excluirá la zona reservada al servicio de camareros. Si existiesen barras auxiliares de apoyo adosadas a las paredes, pilares, etc., dispongan o no de taburetes, se incluirá su longitud para el cálculo del módulo.

La unidad de este módulo es el metro lineal (m.l.). El número de unidades se expresará, en su caso, con dos decimales.

Módulo "Potencia fiscal del vehículo"

Normativa: Instrucción 2.1.14ª para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

En las actividades que lo tienen asignado, este módulo viene definido por la potencia fiscal que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, expresada en caballos fiscales (CVF).

Módulo "Distancia recorrida"

Normativa: Instrucción 7 para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

La actividad de transporte por autotaxis tiene como módulo asignado la "distancia recorrida" por cada vehículo afecto a la actividad, debiendo computarse la totalidad de los recorridos en el año. La unidad está constituida por 1.000 km.

2. Importes de los rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización

En general

Para el ejercicio 2021 los importes de los rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización correspondientes a cada actividad son los que figuran en el Anexo II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre) y se recogen en el "Apéndice: Rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2021" de este Capítulo.

Reducción del rendimiento anual por unidad de módulo por circunstancias excepcionales

Normativa: Art 37.4.1º y 2º Reglamento IRPF. Véase también el Anexo III de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

En situaciones de normalidad económica, el rendimiento neto previo de la actividad viene determinado por el resultado de multiplicar el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad de cada uno de los módulos aplicables por el rendimiento anual por unidad antes de amortización asignado a cada unidad. Sin embargo, cuando se produzcan las circunstancias excepcionales que se indican a continuación, se podrá acordar por la Administración la reducción del dicho rendimiento anual por unidad en relación con los módulos que procedan, con indicación del período de tiempo a que resulte de aplicación. Dichas circunstancias se agrupan en los siguientes supuestos:

- Cuando el desarrollo de la actividad económica se vea afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afecten a un sector o zona determinada.
- Cuando el desarrollo de la actividad económica se vea afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones o anomalías graves en el desarrollo de la actividad.
- Cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

En el primer caso, la reducción de los signos, índices o módulos deberá ser autorizada por la Ministra de Hacienda y podrá afectar a los contribuyentes de un determinado sector o zona.

> A estos efectos téngase en cuenta que como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca (Murcia) se mantiene la aplicación de la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto de módulos a las actividades desarrolladas en dicho término municipal.

En los restantes casos, los interesados que deseen que se reduzcan los signos, índices o módulos, deberán presentar, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se hayan producido las alteraciones o la situación de incapacidad temporal, escrito ante la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que se

ponga de manifiesto el hecho de haberse producido dichas circunstancias, aportando al mismo tiempo las pruebas que se estimen oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de las alteraciones producidas. Acreditada la efectividad de las mismas, el titular de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria acordará la reducción de los módulos que procedan, con indicación del período de tiempo a que resulte de aplicación.

Atención: *en el supuesto de que el contribuyente tenga reconocido el derecho a la reducción de alguno o varios de los módulos aplicables a la actividad, la declaración se cumplimentará en base a las cuantías reducidas acordadas por la Administración tributaria.*

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto minorado

Normativa: Véanse el Anexo II e instrucciones 2.2 de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

El rendimiento neto minorado es el resultado de reducir el rendimiento neto previo en el importe de los incentivos al empleo y a la inversión, en la forma que se establece a continuación:

1. Minoración por incentivos al empleo

Cálculo del importe correspondiente a esta minoración por incentivos al empleo

1.1. Coeficientes minoración

Para determinar el importe correspondiente a esta minoración, deberá multiplicarse la cuantía del "rendimiento anual por unidad antes de amortización" establecido para el módulo "personal asalariado" por el coeficiente de minoración que corresponda, el cual está constituido, a su vez, por la suma de los dos coeficientes siguientes:

- **Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas**.
- **Coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".**

De forma resumida:

Minoración = RA x (Coeficiente por incremento del nº de personas asalariadas + Coeficiente por tramos)

Siendo RA el importe del rendimiento anual por unidad antes de amortización del módulo "personal asalariado" correspondiente a la actividad de que se trate**.**

1.2. Determinación del coeficiente por incremento del número de personas asalariadas

La aplicación de este coeficiente está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que en el año 2021 se haya incrementado, en términos absolutos, el número de personas asalariadas empleadas en la actividad en relación con el año 2020.
- Que, además, el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2021 sea superior al número de unidades de ese mismo módulo correspondiente a 2020.

Cumpliéndose ambos requisitos, la diferencia positiva entre el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2021 y el correspondiente a 2020 se multiplicará por 0,40. El resultado obtenido es el **coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.**

A estos efectos, se tendrán en cuenta exclusivamente las personas asalariadas que se hayan computado en la Fase 1ª, de acuerdo con las reglas anteriormente comentadas para el cómputo del módulo "personal asalariado". Si en el año anterior no se hubiese estado acogido al método de estimación objetiva, se tomará como número de unidades correspondiente a dicho año el que hubiera correspondido, de acuerdo con las reglas establecidas para el cómputo del "personal asalariado".

> ***Atención:*** *en ningún caso se tendrán en cuenta, a efectos de determinar el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas, aquéllas que no se hubieran computado, para determinar el rendimiento neto previo de la actividad, como es el caso de los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.*

1.3. Determinación del coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado"

A cada uno de los tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado" utilizado para determinar el rendimiento neto previo correspondiente al ejercicio 2021, excluida, en su caso, la diferencia positiva sobre la que se hubiera aplicado el coeficiente 0,40 anterior, se le aplicará el coeficiente que corresponda de la siguiente tabla:

Tramo	Coeficiente
Hasta 1,00	0,10
Entre 1,01 y 3,00	0,15
Entre 3,01 y 5,00	0,20
Entre 5,01 y 8,00	0,25

Tramo	Coeficiente
Más de 8,00	0,30

El resultado de la aplicación de la citada tabla es el **coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".**

La minoración por incentivos al empleo será el resultado de multiplicar la cuantía del "rendimiento anual por unidad antes de amortización", establecido para el módulo "personal asalariado" por el resultado de sumar los dos coeficientes anteriores.

Ejemplo: Minoración por incentivos al empleo

Don A.A.A. desarrolla la actividad de restaurante de dos tenedores, epígrafe 671.4 del IAE .

Durante el ejercicio 2020, trabajaron en la actividad 3 empleados con contrato fijo y a jornada completa, cada uno de los cuales como consecuencia del cierre de actividad por la declaración del estado de alarma totalizó 1.300 horas/año. En el mes de junio, se contrató por un período de 6 meses un aprendiz que totalizó 600 horas de trabajo.

En el ejercicio 2021 la situación de la plantilla ha sido la siguiente:

- Permanecen en la empresa los 3 empleados con contrato fijo, realizando la misma jornada laboral anual que en el año anterior. No obstante, como consecuencia de las limitaciones horarias decretadas en la Comunidad Autónoma, las horas de trabajo efectivo han sido 1.500 horas/año por empleado.
- El 2 de enero, se contrató por tiempo indefinido a un trabajador que totalizó 1.500 horas/año.
- El día 1 de agosto, se contrataron temporalmente por un período de 6 meses a 2 nuevos empleados, cada uno de los cuales totalizó 600 horas/año de trabajo.

Determinar la minoración por incentivos al empleo correspondiente al ejercicio 2021, suponiendo que el número de horas anuales establecidas en el correspondiente convenio colectivo es de 1.800.

Solución:

1. Determinación del coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.

a. Incremento del número de personas asalariadas en 2021 respecto de 2020 en términos absolutos:

   - Personas asalariadas en el año 2020: 4 personas
   - Personas asalariadas en el año 2021: 6 personas
   - Incremento del número de personas asalariadas: 2 personas

b. Incremento del número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2021 respecto de 2020:

- Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2020.
  (3 x 1.300/1.800) + (60% s/600/1.800) = 2,17 + 0,2 = 2,37 personas
- Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2021
  (4 x 1.500/1.800) + (2 x 600/1.800) = 3,33 + 0,67 = 4 personas
- Incremento del número de unidades: 4 – 2,37 = 1,63 personas

Al cumplirse ambos requisitos, la diferencia positiva entre el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2021 respecto de 2020 se multiplicará por 0,40.

Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas: 0,40 x 1,63= 0,652

2. Determinación del coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado", excluida la diferencia positiva sobre la que se ha aplicado el coeficiente 0,4 anterior.

4-1,63 = 2,37

Tramo	Personal asalariado	Coeficiente por tramo	Totales
Hasta 1,00	1	0,10	0,10
Entre 1,01 y 3,00	1,37	0,15	0,2055
Entre 3,01 y 5,00			
Total	**2,37**		**0,3055**

3. Coeficiente de minoración: 0,652 + 0,3055 = 0,9575

4. Importe de la minoración por incentivos al empleo.

Es el resultado de multiplicar el rendimiento anual por unidad antes de amortización del módulo "personal asalariado" (3.709,88) por el coeficiente de minoración (suma del coeficiente por incremento del número de asalariados más el coeficiente por tramos: 0,9575). Es decir, 3.709,88 x 0,9575 = 3.552,21 euros.

2. Minoración por incentivos a la inversión

Este incentivo permite reducir el rendimiento neto previo de la actividad en el importe correspondiente a la depreciación efectiva experimentada por el inmovilizado, material o intangible, afecto a la misma por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Tabla de amortización

El importe de la depreciación efectiva se determina utilizando la tabla de amortización incluida en la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre), que se reproduce a continuación:

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5 por 100	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40 por 100	5 años
3	Batea	10 por 100	12 años
4	Barco	10 por 100	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material Inmovilizado intangible	25 por 100	8 años
6	Inmovilizado intangible	15 por 100	10 años

Reglas particulares para la aplicación de la tabla de amortización

- **El coeficiente de amortización utilizable puede ser cualquier porcentaje entre el máximo y el mínimo**. Este último porcentaje es el resultado de dividir 100 entre el período máximo que figura en la tabla para cada grupo de elementos.
- **El coeficiente de amortización se aplica sobre el precio de adquisición o coste de producción** si el elemento ha sido producido por la propia empresa, excluyendo:
  - El valor residual, en su caso, para todos los elementos.
  - El valor del suelo para las edificaciones. Cuando no se conozca la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo, este valor se determinará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.
  - El IVA soportado en su adquisición o producción cuando el bien se afecte a una actividad económica incluida en el régimen simplificado del citado Impuesto.
- **La amortización deberá practicarse elemento por elemento**, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales integrados en el mismo Grupo de la Tabla de Amortización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la amortización correspondiente a cada elemento patrimonial.
- **Los elementos patrimoniales del inmovilizado material** empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.
- **La vida útil no puede exceder del período máximo** de amortización establecido en la tabla para cada tipo de elementos.
- Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados, la

amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

- **En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación**, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para el cesionario, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la Tabla de Amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.

- **Los elementos del inmovilizado material nuevos**, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio 2021, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.

- En todo caso, deberá disponerse de los **justificantes documentales** de la adquisición de los elementos amortizables y que los mismos consten debidamente registrados en el correspondiente libro registro de bienes de inversión.

- **Para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004**, los coeficientes de amortización lineales máximos aplicables serán el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. El nuevo coeficiente así determinado será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el citado período.

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto de módulos

Normativa: Véanse el Anexo II e instrucciones 2.3 de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Sobre el rendimiento neto minorado de la actividad cuyo importe sea positivo se aplicarán, cuando corresponda, los índices correctores que a continuación se señalan

> ***Atención:*** *si el rendimiento neto minorado de la actividad es una cantidad negativa, no se aplicarán los índices correctores.*

1. Índices correctores especiales

Únicamente tienen asignado índice corrector especial las siguientes actividades:

Actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública (epígrafe IAE: 659.4)

Normativa: Instrucción 2.3 a.1) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre)

Ubicación de los quioscos	Índice aplicable
Madrid y Barcelona	1,00
Municipios de más de100.000 habitantes	0,95
Resto de municipios	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

Actividad de transporte por autotaxis (epígrafe IAE: 721.2)

Normativa: Instrucción 2.3 a.2) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre)

Población del municipio en el que se ejerce la actividad	Índice aplicable
Hasta 2.000 habitantes	0,75
De 2.001 hasta 10.000 habitantes	0,80
De 10.001 hasta 50.000 habitantes	0,85
De 50.001 hasta 100.000 habitantes	0,90
Más de 100.000 habitantes	1,00

Cuando, por ejercerse la actividad de transporte por autotaxis en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

Actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera (epígrafes IAE: 721.1 y 3)

Normativa: Instrucción 2.3. a.3) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Si el titular dispone de un único vehículo, **el índice aplicable es el 0,80**.

Actividades de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas (epígrafes IAE: 722 y 757)

Normativa: Instrucción 2.3 a.4) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4

de diciembre).

Características de la actividad	Índice aplicable
Actividad en la que el titular disponga de un único vehículo	0,80
Actividad desarrollada con tractocamiones y sin semirremolques	0,90
Actividad desarrollada con un único tractocamión y sin semirremolques	0,75

Actividad de producción de mejillón en batea

Normativa: Instrucción 2.3 a.5) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Características de la actividad	Índice aplicable
Empresa con una sola batea y sin barco auxiliar	0,75
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de menos de 15 toneladas de registro bruto (T.R.B.)	0,85
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de 15 a 30 T.R.B.	0,90
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de más de 30 T.R.B.	0,95
Empresa con dos bateas y sin barco auxiliar	0,90
Empresa con dos bateas y con un barco auxiliar de menos de 15 T.R.B	0,95

2. Índices correctores generales

Los índices correctores generales son los que a continuación se indican:

Índice corrector para empresas de pequeña dimensión

Normativa: Instrucción 2.3 b.1) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Este índice corrector resulta aplicable a las empresas que cumplan los siguientes requisitos:

1. Que el titular de la actividad sea persona física.
2. Que ejerza la actividad en un único local.

3. Que no disponga de más de un vehículo afecto a la actividad y éste no supere los 1.000 kg de capacidad de carga.

4. Que en ningún momento del año 2021 haya tenido más de dos personas asalariadas en la actividad.

Concurriendo estos requisitos, la cuantía del índice corrector será la que, en función del número de personas asalariadas y, en su caso, la población del municipio en que se ejerce la actividad, se indica a continuación:

- **Si la actividad se ejerce sin personal asalariado:**

Población del municipio en el que se ejerce la actividad	Índice aplicable
Hasta 2.000 habitantes	0,70
De 2.001 hasta 5.000 habitantes	0,75
Más de 5.000 habitantes	0,80

  Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

- **Si la actividad se ejerce con personal asalariado, hasta un máximo de dos trabajadores, se aplicará el índice 0,90** cualquiera que sea la población del municipio en el que se desarrolle la actividad.

Índice corrector de temporada

Normativa: Instrucción 2.3 b.2) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

En las actividades que habitualmente se desarrollen sólo durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año, se aplicará un índice corrector multiplicador, cuya cuantía está en función de la duración de la temporada en la que se realiza la actividad.

Duración de la temporada	Índice aplicable
Hasta 60 días	1,50
De 61 días a 120	1,35
De 121 días a 180 días	1,25
Más de 180 días (no constituye actividad de temporada)	---

Índice corrector de exceso

Normativa: Instrucción 2.3 b.3) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Si el rendimiento neto minorado, rectificado, en su caso, por la aplicación de los índices anteriores, supera las cuantías que para cada actividad se indican en la relación que sigue, **al exceso le será de aplicación el índice multiplicador 1,30**.

Epígrafe IAE	Actividad	Cuantía
--	Producción de mejillón en batea	40.000,00
419.1	Industrias del pan y de la bollería.	41.602,30
419.2	Industrias de la bollería, pastelería y galletas	33.760,53
419.3	Industrias de elaboración de masas fritas	19.670,55
423.9	Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares	19.670,55
641	Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos.	16.867,67
642.1, 2, 3 y 4	Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados	21.635,71
642.5	Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos.	20.136,65
642.6	Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados	16.237,81
643.1 y 2	Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles.	24.551,97
644.1	Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos	43.605,26
644.2	Despachos de pan, panes especiales y bollería.	42.925,01
644.3	Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería.	33.760,53
644.6	Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes.	19.670,55

Epígrafe IAE	Actividad	Cuantía
647.1	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor	15.822,10
647.2 y 3	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados.	25.219,62
651.1	Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería	23.638,67
651.2	Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado	24.848,00
651.3 y 5	Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales.	19.626,46
651.4	Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería	14.862,05
651.6	Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general.	24.306,32
652.2 y 3	Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal.	25.333,00
653.1	Comercio al por menor de muebles.	30.718,31
653.2	Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina.	26.189,61
653.3	Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos).	24.470,09
653.4 y 5	Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.	26.454,15
653.9	Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.	32.765,35
654.2	Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres.	32.815,74
654.5	Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos).	31.367,06
654.6	Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados.	26.970,63

Epígrafe IAE	Actividad	Cuantía
659.2	Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina	30.718,31
659.3	Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos	35.524,14
659.4	Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública	25.207,02
659.4	Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública (1)	28.860,22
659.6	Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia.	24.948,78
659.7	Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales.	23.978,80
662.2	Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el Grupo 661 y en el epígrafe 662.1.	16.395,27
663.1	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados.	14.379,72
663.2	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección.	19.059,58
663.3	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero	17.081,82
663.4	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general.	16.886,56
663.9	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.	18.354,14
671.4	Restaurantes de dos tenedores	51.617,08
671.5	Restaurantes de un tenedor.	38.081,38
672.1,2 y 3	Cafeterías.	39.070,26
673.1	Cafés y bares de categoría especial.	30.586,03
673.2	Otros cafés y bares.	19.084,78

Epígrafe IAE	Actividad	Cuantía
675	Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos.	16.596,83
676	Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías	25.528,25
681	Servicios de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas.	61.512,19
682	Servicios de hospedaje en hostales y pensiones.	32.840,94
683	Servicios de hospedaje en fondas y casas de huéspedes	16.256,70
691.1	Reparación de artículos eléctricos para el hogar	21.585,33
691.2	Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos.	33.729,04
691.9	Reparación de calzado (2)	16.552,74
691.9	Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales). (3)	24.803,91
692	Reparación de maquinaria industrial.	30.352,99
699	Otras reparaciones n.c.o.p.	23.607,18
721.1 y 3	Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera	35.196,62
722	Transporte de mercancías por carretera.	33.640,86
751.5	Engrase y lavado de vehículos.	28.280,74
757	Servicios de mudanzas.	33.640,86
849.5	Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios.	33.640,86
933.1	Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.	47.233,25
933.9	Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.	33.697,55
967.2	Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte	37.067,30
971.1	Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados.	37.224,77

Epígrafe IAE	Actividad	Cuantía
972.1	Servicios de peluquería de señora y caballero.	18.051,81
972.2	Salones e institutos de belleza	26.945,44
973.3	Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.	24.192,95

Notas al cuadro del índice corrector de exceso:

(1) En quioscos situados en la vía pública. (Volver)

(2) Reparación de calzado. (Volver)

(3) Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales). (Volver)

Índice corrector por inicio de nuevas actividades

Normativa: Instrucción 2.3 b.4) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

a. Los contribuyentes que hayan iniciado nuevas actividades, podrán aplicar en el ejercicio 2021 **un índice corrector del 0,80** si se trata del primer año de ejercicio de la actividad, **o del 0,90** si se trata del segundo.

A estos efectos, en el ejercicio de la actividad deberán concurrir las siguientes circunstancias:

- Que se trate de nuevas actividades cuyo ejercicio se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2020.
- Que no se trate de actividades de temporada.
- Que no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación.
- Que se realicen en local o establecimiento dedicados exclusivamente a dicha actividad, con total separación del resto de actividades empresariales o profesionales que, en su caso, pudiera realizar el contribuyente.

b. Cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad, con grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 los índices correctores aplicables serán del **0,60 si se trata del primer año** de ejercicio de la actividad o del **0,70 si se trata del segundo**.

Reglas para la aplicación de los índices correctores: orden de aplicación e incompatibilidades

Los índices correctores se aplican en el orden en el que acaban de indicarse, que es el orden en

el que aparecen en la declaración, siempre que no sean incompatibles entre sí, sobre el rendimiento neto minorado o, en su caso, sobre el rectificado por aplicación de los mismos.

Las **incompatibilidades** entre los diferentes índices correctores son las siguientes:

- El índice corrector para empresas de pequeña dimensión no será aplicable a las actividades para las que estén previstos índices correctores especiales, a excepción del aplicable a la actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública (epígrafe IAE: 659.4).
- Cuando resulte aplicable el índice corrector para empresas de pequeña dimensión no se aplicará el índice corrector de exceso.
- Cuando resulte aplicable el índice corrector de temporada no se aplicará el índice corrector por inicio de nuevas actividades.

Fase 4ª: Determinación del rendimiento neto de la actividad

La determinación del rendimiento neto de la actividad es el resultado de disminuir el rendimiento neto de módulos en la cuantía de las reducciones generales (en su caso, si procede, en la cuantía de la reducción específica para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca) y en la de los gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales. El saldo resultante de esta operación deberá incrementarse en el importe correspondiente a otras percepciones empresariales.

1. Reducción general: 5 por 100

Normativa: Disposición adicional primera de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre)

La disposición adicional primera de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE de 4 de diciembre), por la que se desarrollan para el año 2021 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 30), ha establecido una reducción del rendimiento neto de módulos del 5 por 100 aplicable con carácter general en el ejercicio 2021 a todos los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva.

2. Reducción para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca: 20 por 100

Normativa: Disposición adicional cuarta de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Una vez aplicada la reducción anterior y, únicamente para aquellos contribuyentes que desarrollen su actividad económica en el término municipal de Lorca y determinen el rendimiento neto de dicha actividad por el método de estimación objetiva, **se podrá reducir el rendimiento neto de módulos de 2021 correspondiente a tales actividades en un 20 por 100**. La reducción se deberá consignar en la casilla ***[1476]*** de la declaración.

3. Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales

Normativa: Art. 37.4.3º Reglamento IRPF. Véase también norma común 2 del Anexo III de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Cuando el desarrollo de la actividad se haya visto afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales, que hayan determinado gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos.

Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en la que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

4. Otras percepciones empresariales

Normativa: Véase la norma común 3 del Anexo III de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

El rendimiento neto de módulos deberá incrementarse en el importe correspondiente a otras percepciones empresariales tales como las subvenciones corrientes y de capital.

Los criterios de imputación temporal de las subvenciones corrientes y de capital se comentan en el Capítulo 7 de este Manual.

Las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributan como rendimientos del trabajo.

***Covid 19**:* las prestaciones por cese de actividad con motivo de la emergencia sanitaria originada por el Covid-19 que a continuación relacionamos se consideran rendimientos de trabajo y no ingresos de la actividad económica:

- *Prestación extraordinaria de cese de actividad para los trabajadores autónomos afectados por una suspensión temporal de toda la actividad como consecuencia de resolución de la autoridad competente como medida de contención de la propagación del virus COVID-19.*
- *Prestación extraordinaria de cese de actividad para aquellos trabajadores autónomos que no puedan causar derecho a la prestación ordinaria de cese de actividad prevista en el artículo 7 del Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo (BOE del 27) o a la prestación de cese de actividad regulada en los artículos 327 y siguientes del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.*
- *Prestación extraordinaria de cese de actividad para los trabajadores de temporada.*

- *Prestación de cese de actividad compatible con el trabajo por cuenta propia regulada en el artículo 7 del Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo (BOE del 27).*

La razón es que la naturaleza de estas prestaciones se considera análoga a la prestación económica por cese total, temporal o definitivo, de la actividad regulada en la Ley 32/2010, de 5 de agosto, por la que se establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos (BOE del 6).

A diferencia de las anteriores, las ayudas o subvenciones concedidas por las Comunidades Autónomas con el objetivo de favorecer el mantenimiento de la actividad económica de los autónomos ante los efectos de las medidas adoptadas para hacer frente a la epidemia de COVID -19, en cuanto no tienen encaje en otros conceptos del IRPF y su objeto es compensar la disminución de ingresos obtenidos en la actividad económica, se califican como rendimientos de actividades económicas (subvenciones corrientes) y deben imputarse al ejercicio en que se conceden, salvo que se hubiese optado por el criterio de cobros y pagos para la imputación temporal de los rendimientos de la actividad.

Fase 5ª: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad

Normativa: Arts. 32.1 Ley IRPF y 25 Reglamento

El rendimiento neto reducido de la actividad es el resultado de minorar la cuantía del rendimiento neto de la actividad en el importe equivalente al 30 por 100 del concepto "otras percepciones empresariales" cuyo período de generación sea superior a dos años, así como de aquellas que se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando éstos se imputen en un único período impositivo

A estos efectos, se consideran obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, las siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Importe máximo del rendimiento al que se aplica la reducción:

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de **300.000 euros anuales**.

> En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

Determinación del rendimiento neto reducido total

Para determinar el rendimiento neto reducido total, al rendimiento neto reducido de la actividad calculado conforme a lo explicado en el apartado anterior podrá aplicarse la siguiente reducción cuyas condiciones, cuantía y límite de esta reducción están recogidos en el Capítulo 7:

Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros.

Normativa: Art. 32.2.3º de la Ley IRPF

Caso Práctico

Bar de categoría especial (epígrafe IAE: 673.1), situado en un local alquilado en el que desde su apertura en el año 1995 han trabajado con el titular 3 personas asalariadas a jornada completa según el Convenio Colectivo del sector, que fija una jornada laboral de 1.800 horas anuales. El titular no desarrolla ninguna otra actividad económica.

En el ejercicio anterior (2020), el número de unidades del módulo "personal asalariado" ascendió a 0,60 personas al incluir a sus tres trabajadores en un ERTE desde el 19 de marzo de 2020.

En el ejercicio 2021 como consecuencia de la situación de emergencia sanitaria provocada por el coronavirus Covid-19 y las diversas medidas adoptadas ante esta situación, los datos a tener en cuenta son los siguientes.

a. La actividad económica ha estado cerrada por resolución de la autoridad competente de la Comunidad Autónoma donde radica el bar como medida de contención de la propagación del Covid-19 por un total de 30 días, teniendo el resto del año restricciones de aforo.

b. El titular solicitó y obtuvo durante el tiempo en que la actividad estuvo cerrada la prestación extraordinaria por cese de actividad por un importe de 600 euros.

c. Por lo que se refiere a sus tres trabajadores, prorrogó el ERTE por fuerza mayor de suspensión de los contratos de trabajo que le fue reconocido en el año 2020, si bien el 15 de mayo reincorporó a uno de los trabajadores en ERTE que realizó un total de 900 horas.

d. La longitud de la barra del bar es de 10 metros y en el mismo hay autorizadas 8 mesas para cuatro personas.

e. La potencia eléctrica contratada es de 35 kilovatios y en el local hay instalada una máquina recreativa tipo "B".

f. Del inmovilizado afecto a la actividad el titular únicamente conserva facturas de la cafetera, una vitrina térmica, la instalación de aire acondicionado y las 8 mesas con sus sillas. Los datos que figuran en su libro registro de bienes de inversión son los siguientes:

Elemento	Comienzo de utilización	Valor de adquisición	Amortización acumulada a 31-12-2020
Mobiliario (mesas y sillas)	01-06-2016	1.500 euros	1.500 euros
Cafetera	01-06-2017	9.400 euros	8.400 euros
Vitrina térmica	01-07-2018	4.000 euros	2.500 euros
Instalación de aire acondicionado	01-08-2018	6.600 euros	3.900 euros

g. Para sustituir las mesas y sillas del establecimiento, el titular el día 1 de febrero de 2021 adquirió 8 mesas y 32 sillas nuevas por 2.400,00 euros, sin que el valor unitario de ninguno de dichos muebles supere la cantidad de 601,01 euros.

   Dicho mobiliario ha sido instalado en el bar el día 15 del citado mes. El mobiliario viejo lo vendió por 510,00 euros.

h. El día 10 de agosto de 2021 se produjo una inundación en el bar, ocasionando daños cuya reparación ascendió a 1.200,00 euros, sin que la póliza de seguro del titular cubriera el mencionado riesgo. El día 1 de septiembre, el titular de la actividad presentó escrito en la Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, comunicando los referidos hechos y aportando factura de las reparaciones efectuadas junto al documento acreditativo de la inundación expedido por el servicio de bomberos de la localidad. Por los servicios competentes de la Administración de la Agencia Tributaria se ha verificado la certeza de la causa que ha motivado el gasto extraordinario y su cuantía.

i. El contribuyente no ha obtenido otras rentas en el ejercicio.

Solución

1ª Fase: Determinación del rendimiento neto previo.

1. Determinación del número de unidades computables de cada uno de los módulos aplicables a la actividad.

Módulo 1. Personal asalariado

Nota previa: el personal asalariado se cuantifica en función del número de horas efectivamente trabajadas anualmente por cada trabajador en la actividad.

En el caso de los ERTE, el personal asalariado debe valorarse exclusivamente por las horas de trabajo efectivo que realicen de acuerdo con las condiciones individuales que afecten a cada trabajador.

Por tanto, a los efectos de la cuantificación del módulo “personal asalariado”, el personal asalariado deberá valorarse, trabajador por trabajador, en función de las condiciones en que se encuentren en el ERTE no computándose la parte del contrato de trabajo que se encuentre suspendida temporalmente.

- Trabajador 1: Reincorporado el 15 de mayo

Horas trabajadas computables: 900 horas

- Trabajadores 2 y 3

  Horas trabajadas computales: 0 horas (ya que están en ERTE).

- Total horas (900 + 0) = 900 horas/año computables.
- Cálculo Nº unidades modulo "personal asalariado" (promedio): 900 horas trabajadas ÷ 1.800 horas/año = 0,5

Módulo 2. Personal no asalariado: El titular

Nota previa: de acuerdo con la Instrucción 7º para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, para calcular el período en que haya ejercido la actividad durante dicho año natural no se tendrá en cuenta los días en los que la actividad hubiera permanecido cerrada (30 días) sin incluir en estos días los de vacaciones y de descanso semanal.

- Días computables:

  Cierre de la actividad: 30 días

  Total días con actividad (365- 30) = 335 días

- Horas trabajadas: 335 x 1.800 horas/año = 1.652 horas
- Cálculo Nº unidades modulo "personal no asalariado" (promedio): 1.652 horas trabajadas ÷ 1.800 horas/año = 0, 91

Módulo 3. Potencia eléctrica. Kilovatios contratados: 35,00 kW/hora

- Cierre de la actividad: 30 días

  Total días con actividad (365 - 30) = 335 días

- Promedio: 35 KW/hora × (335 días ÷ 365 días) = 32,12 kw/hora

Módulo 4. Mesas. Mesas para 4 personas: 8 mesas

- Cierre de la actividad: 30 días

  Total días con actividad (365 -30) = 335 días

- Promedio: 8 mesas × (335 días ÷ 365 días) = 7,34 mesas

Módulo 5. Longitud de barra. Metros lineales: 10,00 m.l.

- Cierre de la actividad: 30 días

  Total días con actividad (365 - 30) = 335 días

- Promedio: 10 × (335 días ÷ 365 días) = 9,17 longitud de barra

Módulo 6. Máquinas recreativas tipo "A".

El local no dispone de ninguna máquina recreativa tipo "A". Por tanto, número de unidades = 0.00

Módulo 7. Máquinas recreativas tipo "B".

- Cierre de la actividad: 30 días

  Total días con actividad (365 - 30) = 335 días

- Promedio: 1 maquina × (335 días ÷ 365 días) = 0,91 máquinas recreativas tipo "B"

2. Aplicación al número de unidades de cada módulo del rendimiento anual por unidad antes de amortización establecido en la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Módulo	Nº unidades	Rendimiento por unidad	Rendimiento por módulo
1. Personal asalariado	0,50	4.056,30	2.028,15
2. Personal no asalariado	0,91	15.538,66	14.140,18
3. Potencia eléctrica	32,12	321,23	10.310,91
4. Mesas	7,34	233,04	1.710,51
5. Longitud de barra	9,17	371,62	3.407,76
6. Maquinas tipo "A"	0,00	957,39	0,00
7. Maquinas tipo "B"	0,91	2.903,66	2.642,33
Rendimiento neto previo (suma)			34.246,84

Nota: La prestación por cese de actividad se considera rendimientos de trabajo por lo que no computan como ingresos de la actividad económica.

2ª Fase: Determinación del rendimiento neto minorado.

1. Minoración por incentivos al empleo.

a. *Coeficiente de minoración por incremento del número de personas asalariadas*.

No se ha incrementado la plantilla respecto de la existente en el ejercicio 2020 por lo que no se aplica este coeficiente.

b. *Coeficiente de minoración por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".*

El coeficiente por tramos se aplica sobre 0,50 unidades del módulo de la siguiente forma:

Hasta 1,00: 0,5 x 0,10 = 0,05

Coeficiente de minoración por tramos (0,05 + 0,00): 0,05

c. *Coeficiente de minoración por incentivos al empleo.*

Es el resultado de sumar los coeficientes de minoración por incremento del número de personas asalariadas y por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado": 0 + 0,05 = 0,05

d. *Importe de la minoración por incentivos al empleo.*

Es el resultado de multiplicar el coeficiente minorador por el rendimiento anual por unidad del módulo "personal asalariado": 0,05 x 4.056,30 = 202,82 euros.

2. Minoración por incentivos a la inversión.

Utilizando la tabla de amortización contenida en la Orden HAC /1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre), y aplicando los coeficientes lineales máximos de amortización fijados en la misma, el importe de la minoración por incentivos a la inversión se determina como sigue:

Elemento patrimonial	Valor adquisición	Coeficiente máximo	Período amortizable	Amortización
Mobiliario (mesas y sillas)	1.500	---	---	--- (2)
Cafetera	9.400	25%	Todo el año	1.000(3)
Vitrina térmica	4.000	25%	Todo el año	1.000
Aire acondicionado	6.600	25%	Todo el año	1.650
Minoración por incentivos a la inversión (suma)				6.050

Nota al cuadro:

(1) En el valor de adquisición de los elementos del inmovilizado no está incluido el IVA soportado, ya que la actividad está sujeta al régimen simplificado del IVA. (Volver)

(2) Pese a haber estado en funcionamiento en la empresa hasta su baja por venta, no cabe amortizar en 2021 las mesas y sillas viejas, ya que a 31-12-2020 dichos elementos ya estaban completamente amortizados. (Volver)

(3) Como el importe que resultaría de la aplicación del coeficiente máximo es superior a la cantidad pendiente de amortizar a 31-12-2020, que asciende a 1.000 euros (valor de adquisición 9.400 - Amortización acumulada 8.400), la amortización se ha efectuado por esta última cantidad. (Volver)

(4) Las mesas y sillas nuevas pueden amortizarse libremente por ser su valor unitario inferior a 601,01 euros y porque, además, el importe global de los elementos patrimoniales nuevos adquiridos en el año 2021 no supera la cantidad de 3.005,06 euros. (Volver)

Elemento patrimonial	Valor adquisición	Coeficiente máximo	Período amortizable	Amortización
Mesas y sillas nuevas (amortizadas libremente)	2.400	100%(4)	Irrelevante	2.400
Minoración por incentivos a la inversión (suma)				6.050

Nota al cuadro:

(1) En el valor de adquisición de los elementos del inmovilizado no está incluido el IVA soportado, ya que la actividad está sujeta al régimen simplificado del IVA. (Volver)

(2) Pese a haber estado en funcionamiento en la empresa hasta su baja por venta, no cabe amortizar en 2021 las mesas y sillas viejas, ya que a 31-12-2020 dichos elementos ya estaban completamente amortizados. (Volver)

(3) Como el importe que resultaría de la aplicación del coeficiente máximo es superior a la cantidad pendiente de amortizar a 31-12-2020, que asciende a 1.000 euros (valor de adquisición 9.400 - Amortización acumulada 8.400), la amortización se ha efectuado por esta última cantidad. (Volver)

(4) Las mesas y sillas nuevas pueden amortizarse libremente por ser su valor unitario inferior a 601,01 euros y porque, además, el importe global de los elementos patrimoniales nuevos adquiridos en el año 2021 no supera la cantidad de 3.005,06 euros. (Volver)

3. Determinación del rendimiento neto minorado

Rendimiento neto previo: 34.246,84

menos: Minoración por incentivos al empleo: 202,82

menos: Minoración por incentivos a la inversión: 6.050,00

igual a: Rendimiento neto minorado (34.246,84 – 202,82 – 6.050) = 27.994,02

3ª Fase: Determinación del rendimiento neto de módulos.

Es aplicable el índice corrector para empresas de pequeña dimensión al cumplirse los siguientes requisitos:

- Que el titular de la actividad sea persona física.
- Que ejerza la actividad en un único local.
- Que no disponga de más de un vehículo afecto a la actividad y éste no supere los 1.000 kg de capacidad de carga.
- Que en ningún momento del año 2021 haya tenido más de dos personas asalariadas.

Por tanto: 27.994,02 x 0,90 = 25.194,62

4ª Fase: Determinación del rendimiento neto de la actividad.

Procede aplicar, en primer lugar, la reducción general del 5 por 100.

Asimismo, al cumplirse todos los requisitos establecidos al efecto, procede deducir el importe de los gastos extraordinarios ocasionados por la inundación acaecida el día 10 de agosto.

Por consiguiente:

Rendimiento neto de módulos = 25.194,62

menos: Reducción general (5% s/ 25.194,62) = 1.259,73

menos: Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales: 1.200

igual a: Rendimiento neto de la actividad (25.194,62 – 1.259,73 - 1.200) = 22.734,89

5ª Fase: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad.

1. *Reducción por irregularidad*

   Al no haber rendimientos con período de generación superior a dos años o que tengan la consideración de obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, el rendimiento neto reducido de la actividad coincide con el determinado en la fase 4 anterior, que asciende a 22.734,89 euros.

   Comentario: Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad (sillas y mesas) deberán declararse en el apartado F2 de la declaración.

2. *Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas*

   Al ser rendimientos de la actividad económica superior a 12.000 euros no procede aplicar la reducción del artículo 32.2.3. de la Ley del IRPF.

Determinación del rendimiento neto reducido total de la actividad.

El rendimiento neto reducido total coincide con el rendimiento neto reducido total de la actividad = **22.734,89**

Apéndice: Rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2021

Módulos aplicables a cada una de las actividades, incluidos en el Anexo II de la Orden HAC/1155/2020, con indicación de su correspondiente epígrafe en el Impuesto de Actividades Económicas (IAE)

Notas comunes a todas las actividades:

El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de labores de tabaco, realizado en régimen de autorizaciones de venta con recargo, incluso el desarrollado a través de máquinas automáticas.

Las cuantías que figuran bajo la rúbrica "**Rendimiento anual por unidad**" corresponden al rendimiento anual por unidad de módulo **antes de amortización**.

Producción de mejillón en batea

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.500
2	Personal no asalariado	Persona	7.500
3	Bateas	Batea	6.700
Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de mejilla, del arrendamiento de maquinaria o barco, así como de la realización de trabajos de encordado, desdoble, recolección o embolsado para otro productor.			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 40.000 euros			

Epígrafe IAE: 419.1 - Industrias del pan y de la bollería

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.248,22
2	Personal no asalariado	Persona	14.530,89
3	Superficie del local	m^2	49,13
4	Superficie del horno	100 dm^2	629,86
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 41.602,30 euros			

Epígrafe IAE: 419.3 - Industrias de elaboración de masas fritas

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.238,96
2	Personal no asalariado	Persona	12.301,18
3	Superficie del local	m^2	25,82
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.670,55			

Epígrafe IAE: 423.9 - Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.390,12
2	Personal no asalariado	Persona	12.723,18
3	Superficie del local	m^2	26,45
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.670,55 euros			

Epígrafe IAE: 641 - Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.387,18
2	Personal no asalariado	Persona	10.581,66
3	Superficie local independiente	m^2	57,94
4	Superficie local no independiente	m^2	88,18
5	Carga elementos de transporte	Kilogramo	1,01
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.867,67 euros			

Epígrafe IAE: 642.1, 2, 3 y 4 - Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.355,68
2	Personal no asalariado	Persona	10.991,07
3	Superficie local independiente	m^2	35,90
4	Superficie local no independiente	m^2	81,88
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	39,05
Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la elaboración de platos precocinados, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 21.635,71 euros			

Epígrafe IAE: 642.5 - Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.382,36

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
2	Personal no asalariado	Persona	11.337,49
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	25,19
4	Superficie local independiente	m^2	27,08
5	Superficie local no independiente	m^2	58,57
Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del asado de pollos, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 20.136,65 euros			

Epígrafe IAE: 642.6 - Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.254,90
2	Personal no asalariado	Persona	11.098,14
3	Superficie local independiente	m^2	27,71
4	Superficie local no independiente	m^2	69,28
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	35,90
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.237,81 euros			

Epígrafes IAE: 643.1 y 2 - Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.823,25
2	Personal no asalariado	Persona	13.296,36

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
3	Superficie local independiente	m^2	36,53
4	Superficie local no independiente	m^2	113,37
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	28,98
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.551,97 euros			

Epígrafe IAE: 644.1 - Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.248,22
2	Resto personal asalariado	Persona	1.058,17
3	Personal no asalariado	Persona	14.530,89
4	Superficie del del local de fabricación	m^2	49,13
5	Resto superficie local independiente	m^2	34,01
6	Resto superficie local no independiente	m^2	125,97
7	Superficie del horno	100 dm^2	629,86
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, las actividades de «catering» y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 43.605,26 euros			

Epígrafe IAE: 644.2 - Despachos de pan, panes especiales y bollería

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.134,85
2	Resto personal asalariado	Persona	1.039,27
3	Personal no asalariado	Persona	14.266,34
4	Superficie del del local de fabricación	m^2	48,50
5	Resto superficie local independiente	m^2	33,38
6	Resto superficie local no independiente	m^2	125,97
7	Superficie del horno	100 dm^2	629,86
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 42.925,01 euros			

Epígrafe IAE: 644.3 - Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.367,89
2	Resto personal asalariado	Persona	1.014,08
3	Personal no asalariado	Persona	12.912,15
4	Superficie del del local de fabricación	m^2	43,46
5	Resto superficie local independiente	m^2	34,01
6	Resto superficie local	m^2	113,37

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
	no independiente		
7	Superficie del horno	100 dm^2	522,78
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, de las actividades de "*catering*" y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.760,53 euros			

Epígrafe IAE: 644.6 - Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.852,88
2	Resto personal asalariado	Persona	2.254,90
3	Personal no asalariado	Persona	13.214,47
4	Superficie del del local de fabricación	m^2	27,71
5	Resto superficie local independiente	m^2	21,41
6	Resto superficie local no independiente	m^2	36,53
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.670,55 euros			

Epígrafe IAE: 647.1 - Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.026,67
2	Personal no asalariado	Persona	10.839,90
3	Superficie del local independiente	m^2	20,15
4	Superficie del local no independiente	m^2	68,65
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	8,81
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 15.822,10 euros			

Epígrafes IAE: 647.2 y 3 - Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.788,80
2	Personal no asalariado	Persona	10.827,31
3	Superficie del local	m^2	23,31
4	Consumo de energía eléctrica	Kwh	32,75
Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la			

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.219,62euros			

Epígrafe IAE: 651.1 - Comercio al por menor productos textiles

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.010,74
2	Personal no asalariado	Persona	13.812,85
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	38,42
4	Superficie del local independiente	m^2	35,28
5	Superficie del local no independiente	m^2	107,07
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 23.638,67 euros			

Epígrafe IAE: 651.2 - Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.569,83
2	Personal no asalariado	Persona	13.995,51
3	Superficie del local	m^2	49,13
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	56,69
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.848 euros			

Epígrafes IAE: 651.3 y 5 - Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.198,21
2	Personal no asalariado	Persona	11.998,85
3	Superficie del local	m^2	47,87
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	75,58
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.626,46 euros			

Epígrafe IAE: 651.4 - Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.902,18
2	Personal no asalariado	Persona	10.291,93
3	Superficie del local	m^2	28,98
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	58,57
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 14.862,05 euros			

Epígrafe IAE: 651.6 - Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.130,41
2	Personal no asalariado	Persona	13.453,83
3	Superficie del local	m^2	27,71
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	52,27
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.306,32 euros			

Epígrafes IAE: 652.2 y 3 - Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.722,48
2	Personal no asalariado	Persona	12.786,18
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	31,49
4	Superficie del local independiente	m^2	18,27
5	Superficie del local no independiente	m^2	55,43
Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.333 euros			

Epígrafe IAE: 653.1 - Comercio al por menor de muebles

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.075,20
2	Personal no asalariado	Persona	16.200,02
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	50,39
4	Superficie del local	m^2	16,38
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.718,31 euros			

Epígrafe IAE: 653.2 - Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento ,anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.884,77
2	Personal no asalariado	Persona	14.656,86
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	100,78
4	Superficie del local independiente	m^2	36,53
5	Superficie del local no independiente	m^2	113,37
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.189,61 euros			

Epígrafe IAE: 653.3 - Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.709,88
2	Personal no asalariado	Persona	15.116,66
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	51,02
4	Superficie del local	m^2	21,41
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.470,09 euros			

Epígrafes IAE: 653.4 y 5 - Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.061,12
2	Personal no asalariado	Persona	16.527,55
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	94,48
4	Superficie del local	m^2	8,81
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.454,15 euros			

Epígrafe IAE: 653.9 - Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.950,71
2	Personal no asalariado	Persona	20.061,07
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	81,88
4	Superficie del local	m^2	39,68
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.765,35 euros			

Epígrafe IAE: 654.2 - Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.098,92
2	Personal no asalariado	Persona	17.018,84
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	201,55
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	617,26
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.815,74 euros			

Epígrafe IAE: 654.5 - Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos)

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	9.422,71
2	Personal no asalariado	Persona	18.858,03
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	39,05
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	132,27
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 31.367,06 euros			

Epígrafe IAE: 654.6 - Comercio al por menor de cubiertas

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.746,19
2	Personal no asalariado	Persona	14.222,25
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	119,67
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	377,92
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.970,63 euros			

Epígrafe IAE: 659.2 - Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.157,08
2	Personal no asalariado	Persona	16.521,25
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	56,69

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
4	Superficie del local	m^2	17,01
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.718,31 euros			

Epígrafe IAE: 659.3 - Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	7.174,12
2	Personal no asalariado	Persona	19.273,74
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	119,67
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	1.070,76
Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del servicio de recogida de negativos y otro material fotográfico impresionado para su procesado en laboratorio de terceros y la entrega de las correspondientes copias y ampliaciones, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal de comercio al por menor de aparatos e instrumentos fotográficos			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 35.524,14 euros			

Epígrafe IAE: 659.4 - Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.648,37
2	Personal no asalariado	Persona	17.176,30
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	57,94
4	Superficie del local	m^2	30,86

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
5	Potencia fiscal vehículo	CVF	535,38
Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.207,02 euros			

Epígrafe IAE: 659.4 - Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.476,83
2	Personal no asalariado	Persona	17.220,39
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	403,11
4	Superficie del local	m^2	844,02
Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de publicidad exterior y comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal. Departamento de Gestión Tributaria			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 28.860,22 euros			

Epígrafe IAE: 659.6 - Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.916,26
2	Personal no asalariado	Persona	13.258,56

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	138,57
4	Superficie del local	m^2	32,75
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.948,78 euros			

Epígrafe IAE: 659.7 - Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.988,50
2	Personal no asalariado	Persona	16.124,43
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	258,24
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 23.978,80 euros			

Epígrafe IAE: 662.2 - Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el Grupo 661 y en el epígrafe 662.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.868,82
2	Personal no asalariado	Persona	9.429,01
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	28,98
4	Superficie del local	m^2	37,79
Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.395,27 euros			

Epígrafe IAE: 663.1 - Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.398,29
2	Personal no asalariado	Persona	13.989,21
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	113,37
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 14.379,72 euros			

Epígrafe IAE: 663.2 - Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.991,84
2	Personal no asalariado	Persona	13.982,91
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	239,34
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.059,58 euros			

Epígrafe IAE: 663.3 - Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.613,92
2	Personal no asalariado	Persona	11.186,32
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	151,16

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 17.081,82 euros			

Epígrafe IAE: 663.4 - Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.678,39
2	Personal no asalariado	Persona	12.641,30
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	113,37
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.886,56 euros			

Epígrafe IAE: 663.9 - Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.448,29
2	Personal no asalariado	Persona	10.537,57
3	Potencia fiscal vehículo	CVF	283,44
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 18.354,14 euros			

Epígrafe IAE: 671.4 - Restaurantes de dos tenedores

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.709,88
2	Personal no asalariado	Persona	17.434,55

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	201,55
4	Mesas	Mesa	585,77
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	1.077,06
6	Máguinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.810,65
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 51.617,08 euros			

Epígrafe IAE: 671.5 - Restaurantes de un tenedor

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.602,80
2	Personal no asalariado	Persona	16.174,82
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	125,97
4	Mesas	Mesa	220,45
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	1.077,06
6	Máguinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.810,65
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 38.081,38 euros			

Epígrafes IAE: 672.1, 2 y 3 - Cafeterías

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.448,68
2	Personal no asalariado	Persona	13.743,56
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	478,69
4	Mesas	mesa	377,92
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	957,39
6	Máguinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.747,67
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 39.070,26 euros			

Epígrafe IAE: 673.1 - Cafés y bares de categoría especial

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.056,30
2	Personal no asalariado	Persona	15.538,66
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	321,23
4	Mesas	Mesa	233,04
5	Longitud de barra	Metro	371,62
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	957,39
7	Máguinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	2.903,66
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso de teléfono, siempre			

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.586,03 euros			

Epígrafe IAE: 673.2 - Otros cafés y bares

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.643,93
2	Personal no asalariado	Persona	11.413,08
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	94,48
4	Mesas	Mesa	119,67
5	Longitud de barra	Metro	163,76
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	806,23
7	Máguinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	2.947,75
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso de teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.084,78 euros			

Epígrafe IAE: 675 - Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.802,88
2	Personal no asalariado	Persona	14.461,60

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	107,07
4	Superficie del local	m^2	26,45
Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.596,83 euros			

Epígrafe IAE: 676 - Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.418,67
2	Personal no asalariado	Persona	20.016,97
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	541,68
4	Mesas	Mesa	220,45
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	806,23
Nota: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de las actividades de elaboración de chocolates, helados y horchatas, el servicio al público de helados, horchatas, chocolates, infusiones, café y solubles, bebidas refrescantes, así como productos de bollería, pastelería, confitería y repostería que normalmente se acompañan para la degustación de los productos anteriores, y de máquinas de recreo tales como balancines, caballitos, animales parlantes, etc., así como de la comercialización de loterías, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.528,25 euros			

Epígrafe IAE: 681 - Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.223,02

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
2	Personal no asalariado	Persona	20.438,98
3	Número de plazas	Plaza	371,62
Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 61.512,19 euros			

Epígrafe IAE: 682 - Servicios de hospedaje en hostales y pensiones

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.145,96
2	Personal no asalariado	Persona	17.541,62
3	Número de plazas	Plaza	270,85
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.840,94 euros			

Epígrafe IAE: 683 - Servicios de hospedaje en fondas y casas de huéspedes

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.478,31
2	Personal no asalariado	Persona	14.587,57
3	Número de plazas	Plaza	132,27
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.256,70 euros			

Epígrafe IAE: 691.1 - Reparación de artículos eléctricos para el hogar

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.314,54
2	Personal no asalariado	Persona	15.538,66
3	Superficie del local	m^2	17,01
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 21.585,33 euros			

Epígrafe IAE: 691.2 - Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.157,08
2	Personal no asalariado	Persona	17.094,42
3	Superficie del local	m^2	27,08
NOTA: El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades profesionales relacionadas con los seguros del ramo del automóvil, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.729,04 euros			

Epígrafe IAE: 691.9 - Reparación de calzado

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.845,50
2	Personal no asalariado	Persona	10.014,78
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	125,97
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.552,74 euros			

Epígrafe IAE: 691.9 - Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales)

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.094,10
2	Personal no asalariado	Persona	16.187,42
3	Superficie del local	m^2	45,35
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.803,91 euros			

Epígrafe IAE: 692 - Reparación de maquinaria industrial

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.409,02
2	Personal no asalariado	Persona	18.146,29
3	Superficie del local	m^2	94,48
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.352,99 euros			

Epígrafe IAE: 699 - Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.703,58
2	Personal no asalariado	Persona	15.230,03
3	Superficie del local	m^2	88,18
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 23.607,18 euros			

Epígrafe IAE: 721.1 y 3 - Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.981,02
2	Personal no asalariado	Persona	16.016,97
3	Número de asientos	Asiento	121,40
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 35.196,62 euros			

Epígrafe IAE: 721.2 - Transporte por autotaxis

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.346,27
2	Personal no asalariado	Persona	7.656,89
3	Distancia recorrida	1000 Kilómetros	45,08
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la prestación de servicios de publicidad que utilicen como soporte el vehículo, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.			
A esta actividad no le resulta aplicable el índice corrector de exceso			

Epígrafe IAE: 722 - Transporte de mercancías por carretera

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.728,59
2	Personal no asalariado	Persona	10.090,99
3	Carga vehículos	Tonelada	126,21
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el			

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
derivado de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, tales como agencias de transportes, depósitos y almacenamiento de mercancías, etc., siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.640,86 euros			

Epígrafe IAE: 751.5 - Engrase y lavado de vehículos

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad antes (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.667,27
2	Personal no asalariado	Persona	19.191,86
3	Superficie del local	m^2	30,23
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 28.280,74 euros			

Epígrafe IAE: 757 - Servicios de mudanzas

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.566,32
2	Personal no asalariado	Persona	10.175,13
3	Carga vehículos	Tonelada	48,08
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.640,86 euros			

Epígrafe IAE: 849.5 - Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.728,59

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
2	Personal no asalariado	Persona	10.090,99
3	Carga vehículos	Tonelada	126,21
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.640,86 euros			

Epígrafe IAE: 933.1 - Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.067,42
2	Personal no asalariado	Persona	20.596,45
3	Número de vehículos	Vehículo	774,72
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	258,24
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 47.233,25 euros			

Epígrafe IAE: 933.9 - Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposicones y similares n.c.o.p.

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.253,49
2	Personal no asalariado	Persona	15.727,62
3	Superficie del local	m^2	62,36
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.697,55 euros			

Epígrafe IAE: 967.2 - Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad(euros)
1	Personal asalariado	Persona	7.035,55
2	Personal no asalariado	Persona	14.215,95
3	Superficie del local	m^2	34,01
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 37.067,30 euros			

Epígrafe IAE: 971.1 - Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.553,90
2	Personal no asalariado	Persona	16.773,19
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	45,98
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 37.224,77 euros			

Epígrafe IAE: 972.1 - Servicios de peluquería de señora y caballero

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.161,90
2	Personal no asalariado	Persona	9.649,47
3	Superficie del local	m^2	94,48
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	81,88
NOTA: El rendimento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética capilar y productos de peluquería, así como de los servicios de manicura, depilación, pedicura y maquillaje, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 18.051,81 euros			

Epígrafe IAE: 972.2 - Salones e institutos de belleza

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.788,80
2	Personal no asalariado	Persona	14.896,21
3	Superficie del local	m^2	88,18
4	Consumo de energía eléctrica	100 kwh	55,43
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética y belleza, siempre que este comercio se limite a los productos necesarios para la continuación de tratamientos efectuados en el salón.			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.945,44 euros			

Epígrafe IAE: 973.3 - Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.125,59
2	Personal no asalariado	Persona	17.044,03
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	541,68
NOTA: El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de los servicios de reproducción de planos y la encuadernación de sus trabajos, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal de servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.			
Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.192,95 euros			

Capítulo 9. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (II) (Actividades agrícolas, ganaderas y forestales)

Concepto y ámbito de aplicación

Normativa: Arts. 16.2 b), 31 y disposición transitoria trigésima segunda Ley IRPF; art. 32 y ss. Reglamento y Orden HAC/1155/2020

El método de estimación objetiva resulta aplicable en el ejercicio 2021 a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, incluidos los trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por los titulares de dichas actividades, así como a los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales realizadas por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan dichos productos, siempre que concurran las circunstancias que más adelante se indican.

Actividades económicas desarrolladas directamente por personas físicas

Circunstancias que deben concurrir para la aplicación del método de estimación objetiva

El método de estimación objetiva resulta aplicable en 2021 a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales desarrolladas directamente por personas físicas en las que concurran las siguientes circunstancias:

1. Tratarse de actividades incluidas en la relación contenida en la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre), que más adelante se reproduce.

2. Que el contribuyente titular de la actividad no haya renunciado, de forma expresa o tácita, a la aplicación del método de estimación objetiva ni a los regímenes especiales: simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o simplificado y de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

3. Que el contribuyente no incurra en ninguna causa de exclusión del método de estimación objetiva.

1. Actividades incluidas en la relación contenida en la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre

Véase el apartado "Actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales a las que resulta de aplicación en el ejercicio 2021 el método de estimación objetiva" , dentro de este capítulo.

2. Renuncia a la aplicación del régimen de estimación objetiva y al régimen especial simplificado del IVA o del IGIC

Renuncia expresa

Normativa: Arts. 33.1 a) y 4 Reglamento IRPF. Véanse también los artículos 1 y 2 de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

Sin perjuicio de las medidas excepcionales que se han adoptado para 2020 y 2021, a las que nos referimos más adelante, la renuncia expresa tanto al método de estimación objetiva como a los regímenes especiales. simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca del IVA o simplificado y de la agricultura y ganadería del IGIC debe efectuarse, como regla general, mediante la presentación de la declaración censal en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En el supuesto de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

> La renuncia deberá presentarse mediante el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores o en el modelo 037 de declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el citado Censo de empresarios, profesionales y retenedores, aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril.

Renuncia tácita

Normativa: Art. 33.1 b) Reglamento IRPF. Véase también el artículo 5 de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

También se entiende efectuada la renuncia al método de estimación objetiva por la presentación en el plazo reglamentario (hasta el 20 de abril) de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

En caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se realice en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

Medidas especiales para los ejercicios 2020 y 2021

Normativa: Véase el artículo 10 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia

tributaria (BOE del 23)

Excepcionalmente, para los ejercicios 2020 y 2021 se han adoptado con respecto a la renuncia al método de estimación objetiva las siguientes medidas:

- Se permite volver a determinar **tanto en 2021 como en 2022** el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva, a los contribuyentes del IRPF que viniesen determinando su rendimiento neto con arreglo al método de **estimación directa** por haber renunciado al método de estimación objetiva de forma tácita (art. 33.1.b del Reglamento del IRPF) o, en caso de inicio de la actividad a partir del 1 de abril de 2020, de forma expresa al método de estimación objetiva en el ejercicio 2020.

  > ***Atención:*** *téngase en cuenta que en el ejercicio 2020, el artículo 10 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE del 22), permitió ejercer la renuncia al método de estimación objetiva en IRPF y/o régimen especial simplificado en IVA sin sujeción al plazo de 3 años, presentando el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de 2020 conforme al método de estimación directa (es decir, presentando el modelo 130, en lugar del 131), o bien expresamente, en el momento de presentar la declaración censal en caso de inicio de la actividad a partir de 1 de abril de 2020*.

  Para ello deben cumplir los requisitos para su aplicación y haber **revocado la renuncia** al método de estimación objetiva, bien de forma expresa durante el mes de diciembre de 2020 (este plazo se amplió al mes de enero de 2021), bien de forma tácita mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2021 en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva (es decir, presentando el modelo 131).

- Adicionalmente, para los contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas con arreglo al método de **estimación objetiva** y renuncien a la aplicación del mismo para el ejercicio 2021, ya sea mediante renuncia expresa o tácita, se establece la posibilidad de volver a determinar el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva en el ejercicio **2022**, sin sujeción al plazo de 3 años, siempre que cumplan los requisitos para su aplicación y revoquen la renuncia al método de estimación objetiva, revocando la renuncia anterior desde el 30 de diciembre de 2021 hasta el 31 de enero de 2022 (o durante el mes de diciembre de 2021),o mediante la presentación en plazo de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del ejercicio 2022 en la forma dispuesta para el método de estimación objetiva.

  > ***Atención:****el Real Decreto-ley 31/2021, de 28 de diciembre, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece en su disposición adicional segunda un nuevo plazo para presentar la renuncia al método de estimación objetiva que deba surtir efectos para el año 2022, fijándolo desde el 30 de diciembre de 2021 (día siguiente a la fecha de publicación en el BOE del citado Real Decreto-ley 31/2021) hasta el 31 de enero de 2022. No obstante, las renuncias presentadas durante mes de diciembre de 2021, se*

entenderán presentadas en período hábil, sin perjuicio de que los contribuyentes afectados puedan modificar su opción (revocar su renuncia) en el mencionado plazo, esto es, desde el 30 de diciembre de 2021 hasta el 31 de enero de 2022.

Consecuencias de la renuncia

Normativa: Arts. 33.2 y 3 Reglamento IRPF

La renuncia al método de estimación objetiva en relación con una actividad cualquiera origina, a efectos del IRPF, que el contribuyente quede sometido obligatoriamente al método de estimación directa, en la modalidad del mismo que corresponda, para la determinación del rendimiento neto de la totalidad de las actividades que desarrolle, durante un período mínimo de tres años.

Covid-19: *como se ha comentado antes, para el año 2021 se ha permitido la renuncia excepcional al método de estimación objetiva eliminando la vinculación obligatoria al plazo de tres años, de modo que en 2022 el contribuyente que haya renunciado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del Real Decreto-ley 35/2020, podrá volver a tributar en el método de estimación objetiva siempre que cumpla los requisitos para su aplicación, revocando la renuncia anterior.*

Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que se proceda formalmente a la **revocación de la renuncia** en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En todo caso, si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

Consecuencias de la renuncia

Normativa: Art. 33.2 y 3 Reglamento IRPF

La renuncia al método de estimación objetiva en relación con una actividad cualquiera origina que el contribuyente quede sometido obligatoriamente al método de estimación directa, en la modalidad del mismo que corresponda, para la determinación del rendimiento neto de la totalidad de las actividades que desarrolle, durante un período mínimo de tres años.

Covid-19:*no obstante, para el año 2021, como consecuencia del Covid-19, se ha permitido la renuncia excepcional al método de estimación objetiva eliminando la vinculación obligatoria al plazo de tres años, de modo que en 2022 el contribuyente que haya renunciado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del Real Decreto-ley 35/2020, podrá volver a tributar en el régimen de estimación objetiva siempre que cumplan los requisitos para su aplicación, revocando la renuncia anterior*.

Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que se proceda formalmente a su revocación en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En todo caso, si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

3. Causas de exclusión del método de estimación objetiva

Normativa: Disposición transitoria trigésima segunda Ley IRPF y art. 32.2 Reglamento IRPF

3.1 Límites cuantitativos excluyentes

Constituyen causas de exclusión del método de estimación objetiva los siguientes límites cuantitativos:

A. Haber alcanzado en el ejercicio anterior (2020) un volumen de ingresos superior a 250.000 euros anuales, para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales desarrolladas por el contribuyente

Normativa: Art. 32.2 a) Reglamento IRPF. Véase también el artículo 3.1 b) de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE de 4 de diciembre)

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

Para determinar estos límites se computarán las siguientes operaciones:

- Las que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento del IRPF.
- Las que deban anotarse en el libro registro previsto en el artículo 40.1 (libro registro de facturas recibidas) del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31).
- **B. Haber superado en el ejercicio anterior (2020) el volumen de compras en bienes y servicios** para el conjunto de actividades económicas desarrolladas por el contribuyente la cantidad de **250.000,00 euros anuales, excluidas las adquisiciones del inmovilizado**

  Normativa: Disposición transitoria trigésima segunda Ley IRPF y art. 32.2 b) Reglamento IRPF

  En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

  Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

Importante: *el artículo 63 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 30) ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida, modifica la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del IRPF, para ampliar al período impositivo 2021 la aplicación de la magnitud de 250.000 euros de volumen de compras en bienes y servicios fijada para los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020.*

Reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras:

Para la determinación del volumen de rendimientos íntegros y el de compras en bienes y servicios anteriormente comentados, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

- **Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares.**
  A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.
- **Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.**

En el supuesto de operaciones realizadas con entidades vinculadas, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), deberán valorarse de forma imperativa por su valor normal de mercado, entendiéndose como tal el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

En estos supuestos, el contribuyente debe cumplir las obligaciones de documentación de dichas operaciones en los términos y condiciones establecidos en los artículos 13 a 16, Capítulo V ("Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas") del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

3.2 Otras causas de exclusión del método de estimación objetiva

Además de los límites cuantitativos excluyentes, son causas de exclusión del método de estimación objetiva las siguientes:

a. Desarrollar la actividad económica, total o parcialmente, fuera del territorio español

Normativa: Art. 32.2 c) Reglamento IRPF.

b. Determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica en método de estimación

directa, en cualquiera de sus modalidades

Normativa: Arts. 34.2 y 35 Reglamento IRPF.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la exclusión no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que venían realizándose con anterioridad, sino a partir del año siguiente.

c. La exclusión del régimen especial simplificado del IVA o del IGIC

Normativa. Art. 36.2 y 4 Reglamento IRPF.

La exclusión del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Consecuencias de la exclusión del método de estimación objetiva

Normativa: Art. 34.3 Reglamento IRPF

La exclusión del método de estimación objetiva por cualquiera de las circunstancias anteriormente comentadas produce sus efectos únicamente en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia y supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, salvo renuncia al mismo.

Actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas

Normativa: Art. 39 Reglamento IRPF

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades agrícolas, ganaderas o forestales aplicarán el método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de dichas actividades con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en sus socios, herederos, comuneros o partícipes, siempre que, además de las condiciones de carácter general señaladas anteriormente para las actividades económicas desarrolladas por personas físicas, se cumplan los siguientes requisitos:

- **Que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF.**
- **Que no se haya renunciado en tiempo y forma a la aplicación del método de estimación objetiva.**

  La renuncia deberá formularse por unanimidad de todos los socios, herederos, comuneros o partícipes integrantes de la entidad; sin embargo, la revocación de la renuncia podrá ser presentada por uno solo de ellos.

Importante: *para la definición del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades desarrolladas por la propia entidad, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución en las que participen cualquiera de las personas anteriores en las que concurran las circunstancias expresadas en las Reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras.*

En todo caso, el rendimiento neto determinado por la entidad en régimen de atribución de rentas se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

Actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales a las que resulta aplicable el método de estimación objetiva en 2021

Cuadro: Relación de Actividades

Normativa: Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre)

Actividad	Clave
Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	1
Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	2
Ganadería independiente clasificada en la División 0 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	3
Servicios de cría, guarda y engorde de ganado	4
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	5
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	6
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería	7

Actividad	Clave
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería	8
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales	9

Importante: *cada una de las nueve actividades enumeradas anteriormente tienen la consideración de independientes entre sí a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, por lo que, en caso de desarrollarse varias, la determinación del rendimiento neto debe efectuarse de forma separada para cada una de ellas.*

Delimitación de cada una de las actividades

A continuación, se detalla la caracterización de cada una de las mencionadas actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el método de estimación objetiva en el ejercicio 2021.

Atención: *las actividades numeradas con las claves 5 y 6 solo quedan sometidas al método de estimación objetiva cuando el volumen de ingresos conjunto imputable a las mismas resulte inferior al correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas o forestales desarrolladas con carácter principal*.

Actividad 1: Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA

Se consideran actividades agrícolas y ganaderas a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva aquellas actividades agrarias mediante las cuales se obtienen directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales, que no se someten a procesos de transformación, elaboración o manufactura para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Asimismo, en el método de estimación objetiva se considera como una única actividad el conjunto de las de naturaleza agrícola o ganadera desarrolladas por un mismo titular que sean susceptibles de estar incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, se entienden imputables a esta única actividad, además de las ventas o ingresos procedentes o relacionados con las explotaciones agrícolas o ganaderas propiamente dichas, los ingresos derivados de la realización para terceros de otros trabajos o servicios

accesorios con los medios ordinariamente empleados en dichas explotaciones, siempre que el importe de los mismos no hubiera superado en el año inmediato anterior el 20 por 100 del volumen total de las operaciones procedentes del conjunto de las mencionadas explotaciones.

Ganadería que se considera incluida en esta actividad a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva:

Por lo que se refiere a la ganadería que se considera incluida en esta actividad, debe matizarse que se trata de aquella que no tenga la consideración de ganadería independiente, tal como ésta se define en el epígrafe relativo a la actividad 3 (ganadería independiente clasificada en la división 0 del IAE).

Actividad 2: Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA

Se considera actividad forestal, a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, aquella actividad agraria mediante la cual se obtienen directamente de la explotación productos naturales, que no se someten a procesos de transformación, elaboración o manufactura para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

También se entienden imputables a esta actividad, además de las ventas o ingresos procedentes o relacionados con las explotaciones forestales propiamente dichas, los ingresos derivados de la realización para terceros de otros trabajos o servicios accesorios con los medios ordinariamente empleados en dichas explotaciones, siempre que el importe de los mismos no hubiera superado en el año inmediato anterior el 20 por 100 del volumen total de las operaciones procedentes del conjunto de las mencionadas explotaciones.

Actividad 3: Ganadería independiente clasificada en la división 0 del IAE

El concepto de ganadería independiente se recoge en los apartados Uno y Dos de la Regla 3ª de la Instrucción para la aplicación de las tarifas de la División 0 del IAE, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto (BOE del 6), a tenor de los cuales, tienen la consideración de actividades de ganadería independiente, las que tengan por objeto la explotación de un conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los siguientes casos:

a. **Que paste o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado.**

   A estos efectos se entenderá, en todo caso, que las tierras están explotadas por el dueño del ganado cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

   - Que el dueño del ganado sea el titular catastral o propietario de la tierra
   - Cuando realice por su cuenta actividades tales como abonado de pastos, siegas, henificación, empacado, barbecho, recolección, podas, ramoneo, aprovechamiento a

diente, etc., necesarias para la obtención de los henos, pajas o piensos con que se alimenta fundamentalmente el ganado.

b. **El estabulado fuera de las fincas rústicas**, no considerándose como tal, el ganado que sea alimentado fundamentalmente con productos obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales de su dueño, aun cuando las instalaciones pecuarias se encuentren situadas fuera de las tierras.

c. **El trashumante o trasterminante**, no considerándose como tal, el ganado que se alimente fundamentalmente con pastos, silos, henos o piensos obtenidos en tierras explotadas por el dueño del ganado.

d. **El ganado que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe.**

   A estos efectos, se entiende que el ganado se alimenta fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe, cuando la proporción de éstos sea superior al 50 por 100 del consumo total de piensos, expresado en kilogramos.

Sectores diferenciados dentro de la actividad de ganadería independiente

No obstante, la consideración de la ganadería independiente como una única actividad a efectos del método de estimación objetiva, para la aplicación de los índices de rendimiento neto es preciso distinguir entre los ingresos procedentes, o imputables a los mismos, de los siguientes tipos de explotaciones o sectores diferenciados:

- Porcino de carne, bovino de carne, ovino de carne, caprino de carne, avicultura y cunicultura.
- Porcino de cría, bovino de cría, ovino de leche, caprino de leche y apicultura.
- Bovino de leche.
- Otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados.

Actividad 4: Servicios de cría, guarda y engorde de ganado (incluidas aves)

Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado constituyen una actividad a la que resulta aplicable el método de estimación objetiva del IRPF.

No obstante, si la prestación a terceros de servicios de cría, guarda y engorde de ganado se realizase con los medios ordinariamente utilizados para el desarrollo de una actividad agrícola, ganadera o forestal propia incluida en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA y el volumen de ingresos derivados de los mismos junto con los derivados de los otros trabajos y servicios accesorios del citado régimen especial del IVA no hubiera superado en el año anterior el 20 por 100 del volumen total de la explotación, tales servicios no se considerarán como una actividad independiente a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, sino que se computarán formando parte de la actividad principal desarrollada con el carácter de servicios accesorios a la misma.

Actividad 5: Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (REAGP)

No cabe realizar ningún tipo de comentario sobre esta actividad.

Actividad 6: Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (REAGP)

Cada una de estas actividades, que se configuran como independientes a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, incluye los siguientes ámbitos o sectores:

Trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos del REAGP

Tienen esta consideración, los realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales a terceros con los medios que ordinariamente utilizan en sus propias explotaciones. Como ejemplos pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte.
- El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.
- La asistencia técnica.
- El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas o ganaderas.
- La eliminación de plantas y animales dañinos, y la fumigación de plantaciones y terrenos.
- La explotación de instalaciones de riego o drenaje.
- La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.

El requisito de accesoriedad determinante de la inclusión de los mismos en el método de estimación objetiva está condicionado a que el importe obtenido por la realización de dichos trabajos o servicios, conjuntamente con el de las actividades accesorias que a continuación se comentan, sea inferior al correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales principales.

En caso contrario, al faltar el requisito de accesoriedad, no se consideran dichos trabajos y servicios incluidos en el método de estimación objetiva.

La exclusión de los trabajos y servicios accesorios del REAGP se produce en aquellos supuestos en que la facturación por el conjunto de los realizados en el ejercicio anterior (2020),

incluidos los ingresos por los servicios de cría, guarda y engorde de ganado, hubiera superado el 20 por 100 del volumen total de operaciones de la explotación agrícola, ganadera o forestal principal.

Si en el ejercicio 2020 el volumen de operaciones de los trabajos y servicios accesorios no excedió del 20 por 100 del volumen total de operaciones de la actividad principal, los ingresos derivados de la realización de los citados trabajos y servicios no constituyen objeto de las actividades numeradas con las claves 5 y 6, sino que se incluirán como un servicio diferenciado más de la actividad agrícola o ganadera (clave 1) o forestal (clave 2) desarrollada.

Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidas en el REAGP

Tienen dicha consideración, el agroturismo, la artesanía, la caza y pesca, así como otras actividades recreativas y de ocio en las que el agricultor, ganadero o titular de la actividad forestal participe como monitor, guía o experto.

Si las citadas actividades tienen el carácter de accesorias a la actividad principal en el sentido comentado anteriormente, al no estar las mismas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, se declararán siempre y en todo caso en las claves de actividad números 5 o 6, según corresponda.

Actividad 7: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería

No cabe realizar ningún tipo de comentario sobre esta actividad.

Actividad 8: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería

Según lo dispuesto en el Código Civil, el contrato de aparcería se rige, entre otras disposiciones, por las relativas al contrato de sociedad. Por tanto, en la medida en que el cedente asuma una parte de los riesgos y responsabilidades derivados de la explotación, la normativa tributaria le atribuye la consideración de empresario agrario o cultivador directo.

Actividad 9: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales

A efectos de delimitar el ámbito objetivo de esta actividad, deberá tenerse en cuenta que no se consideran como tales procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación. Tampoco tiene la consideración de proceso de transformación, la simple obtención de materias primas

agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

En todos esos supuestos, la única actividad que habrá de declararse, será la agrícola o ganadera, señalada con las claves 1 o 3, o la forestal, señalada con la clave 2, de la que se obtengan los correspondientes productos.

Los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales incluidos en el método de estimación objetiva requieren que los mismos se realicen exclusivamente sobre los productos naturales, vegetales o animales, obtenidos por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan. En el supuesto de que se transformen, elaboren o manufacturen productos adquiridos a terceros, dicha actividad no se encuentra incluida en el método de estimación objetiva.

Cuando se trate de transformación de productos forestales no son deducibles amortizaciones para determinar el rendimiento neto previo de la actividad y tampoco resulta aplicable ningún otro índice corrector distinto al específico de las actividades forestales para determinar el rendimiento neto de módulos.

Determinación del rendimiento neto

Introducción: esquema

Normativa: Véanse el Anexo I y las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF contenidas en el mismo de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

El rendimiento neto es el resultante de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales desarrolladas por el contribuyente.

El rendimiento neto correspondiente a cada actividad debe obtenerse efectuando de forma sucesiva las operaciones que esquemáticamente se indican a continuación:

Fase 1ª

INGRESOS ÍNTEGROS (incluidas subvenciones, indemnizaciones y ayuda pac pago único)

(×) ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO

(*) Cuando el perceptor de la ayuda directa de pago único de la PAC no haya obtenido ingresos por actividades agrícolas o ganaderas el índice de rendimiento neto a aplicar es el 0,56.

= RENDIMIENTO NETO PREVIO

Fase 2ª

(-) AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL E INTANGIBLE (excluidas actividades forestales)

= RENDIMIENTO NETO MINORADO

Fase 3ª

(×) ÍNDICES CORRECTORES (en función del tipo de actividad y determinadas circunstancias)

= RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS

Fase 4ª

(-) REDUCCIÓN DE CARÁCTER GENERAL: 20 POR 100

(-) REDUCCIÓN AGRICULTORES JÓVENES: 25 POR 100

(-) GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES (incendios, inundaciones, hundimientos, etc, , comunicadas a la AEAT en tiempo y forma)

= RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD

Fase 5ª

(-) REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD: 30 POR 100 (Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular)

= RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DE LA ACTIVIDAD

Fase 1ª: Determinación del rendimiento neto previo

a) Ingresos íntegros e índices de rendimiento neto

Para el cálculo del rendimiento neto previo hay que tener en cuenta los ingresos obtenidos por productos o servicios derivados de actividades agrícolas, ganaderas y forestales y los “índices de rendimiento neto” aplicables a cada uno ellos.

Para ello dentro de cada actividad agrícola, ganadera y forestal que tenga la consideración de independiente, los ingresos íntegros procedentes de cada uno de los tipos de productos obtenidos, o de servicios prestados, se consignarán en el apartado D3 de la declaración en la casilla que corresponda de las numeradas del 1 al 16 conforme a la relación contenida en el cuadro que se reproduce en su apartado específico.

A dichos ingresos se les aplicará el “índice de rendimiento neto” que en cada caso corresponda. Para el ejercicio 2021 los índices de rendimiento neto aplicables son los que figuran en la relación contenida en el cuadro que figura en este capítulo y que reproducen los aprobados en el Anexo I y en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre).

No obstante, en los supuestos en que la Ministra de Hacienda haya autorizado la reducción de dichos índices para un sector o zona geográfica determinada, por haberse visto afectado el desarrollo de las actividades agrícolas o ganaderas por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales, se aplicarán los índices de rendimiento neto que se aprueben en las Órdenes ministeriales publicadas a tal efecto.

Asimismo, cuando el desarrollo de las actividades se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos aplicables en la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente a

su domicilio fiscal, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones.

Acreditada la efectividad de dichas alteraciones, se podrá autorizar la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

b) Índices de rendimiento neto aplicables a los productos o servicios derivados de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva

Normativa: Orden HAC/strong>1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre)

Código producto	Tipos de productos o servicios que comprende	Índice de rendimiento neto
1	Ganado porcino de carne	Productos naturales: 0,13 Procesos de transformación: 0,23
2	Remolacha azucarera	
3	Ganado bovino de carne, ovino de carne, caprino de carne, avicultura y cunicultura	
4	Actividades forestales con un "período medio de corta" superior a 30 años	
5	Ganado bovino de leche	Productos naturales: 0,20 Procesos de transformación: 0,30
6	Cereales, cítricos, frutos secos, productos hortícolas, patata, leguminosas, uva para vino de mesa sin denominación de origen, productos del olivo, hongos para el consumo humano y tabaco	Productos naturales: 0,26 Procesos de transformación: 0,36
7	Ganado porcino de cría, bovino de cría, ovino de leche, caprino de leche y apicultura	
8	Actividades forestales con un "período medio de corta" igual o inferior a 30 años	
9	Uva de mesa, uva para vino de mesa con denominación de origen, oleaginosas, arroz y flores y plantas ornamentales	Productos naturales: 0,32 Procesos de transformación: 0,42
10	Otras especies ganaderas no comprendidas expresamente en otros códigos	

11	Actividad forestal dedicada a la extracción de resina	
12	Raíces (excepto remolacha azucarera), tubérculos, forrajes, algodón, frutos no cítricos y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros códigos	Productos naturales: 0,37 Procesos de transformación: 0,47
13	Plantas textiles Productos naturales	Productos naturales: 0,42 Procesos de transformación: 0,52
14	Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales	Índice de rendimiento neto: 0,42
15	Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales	Índice de rendimiento neto: 0,56
16	Servicios de cría, guarda y engorde de ganado y servicios de cría, guarda y engorde de aves	Índice de rendimiento neto: 0,37

Nota aclaratoria: *los índices de rendimiento neto correspondientes a la rúbrica "Procesos de transformación" solamente se aplicarán en la actividad identificada con la clave 9, "Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales".*

c) Reglas de cómputo de los ingresos correspondientes a cada tipo de producto o servicio

1. Actividades de transformación, elaboración o manufactura

Se hará constar como ingreso **el valor de los productos naturales, vegetales o animales, utilizados en el correspondiente proceso productivo, de acuerdo con los precios de mercado** de los mismos en el momento de su incorporación a dicho proceso. Asimismo, se incluirán, en su caso, los ingresos correspondientes al autoconsumo, subvenciones e indemnizaciones en los términos que más adelante se comentan.

Importante: *si durante el año 2021 se hubieran transmitido productos elaborados en ejercicios anteriores a 1998, deberá incluirse como ingreso del ejercicio 2021 el valor de los*

productos naturales utilizados en el proceso productivo, de acuerdo con los precios de mercado de los mismos en el momento de su incorporación a los procesos de transformación, elaboración o manufactura.

2. Ventas o prestaciones de servicios

Comprende la totalidad de los ingresos íntegros, tanto si son en dinero como en especie, derivados de la entrega de los productos que constituyan el objeto de la actividad, así como, en su caso, los procedentes de la prestación de trabajos y servicios accesorios a la actividad principal.

En el caso de retribuciones en especie, se computarán como ingresos íntegros tanto la valoración fiscal de dicha retribución como el ingreso a cuenta correspondiente a la misma, siempre que no se haya repercutido al titular de la actividad económica.

Cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes vendidos y de los servicios prestados, la valoración de los mismos se efectuará por su valor normal en el mercado.

En las operaciones económicas realizadas con una sociedad con la que se den relaciones de vinculación, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), el titular de la actividad deberá efectuar de forma imperativa su valoración por el valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Personas o entidades vinculadas:

Para determinar cuándo hay vinculación ha de atenderse a lo dispuesto en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), en el que se consideran personas o entidades vinculadas:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 25 por 100.

En estos supuestos, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

Consideración de las compensaciones o de las cuotas repercutidas del IVA:

a. **Tratándose de actividades incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca** del citado impuesto, las compensaciones percibidas deberán incluirse entre los correspondientes ingresos derivados de las ventas o procedentes de las prestaciones de trabajos o servicios.
b. **Si la actividad está acogida al régimen simplificado del IVA**, el importe de las cuotas repercutidas no se computará como ingreso.

3. Autoconsumo y cesiones gratuitas

Dentro de estos conceptos se comprenden las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el uso o consumo particular del titular de la actividad o de los restantes miembros de su unidad familiar (autoconsumo interno), así como las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita (autoconsumo externo).

En uno u otro caso, la valoración a efectos fiscales de los ingresos correspondientes a estas operaciones debe realizarse imperativamente por el **valor normal de mercado** de los bienes o servicios cedidos, o que hayan sido objeto de autoconsumo.

4. Subvenciones, ayudas y demás transferencias recibidas

Subvenciones corrientes y de capital

En relación con las subvenciones recibidas, deben distinguirse dentro de las mismas las subvenciones de capital y las corrientes.

- **Las subvenciones de capital** son aquellas que tienen como finalidad primordial la de favorecer la instalación o realización de inversiones en inmovilizado (terrenos, edificios, maquinaria, instalaciones, etc.) y se imputan como ingreso en la misma medida en que se amorticen los bienes del inmovilizado en que se hayan materializado.

  No obstante, en aquellos casos en que los bienes no sean susceptibles de amortización, la subvención se aplicará como ingreso íntegro del ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en inventario del activo financiado con dicha subvención, aplicando la reducción del 30 por 100 propia de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

- **Las subvenciones corrientes** que son aquéllas que se conceden normalmente para garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad, se computan en su totalidad como un ingreso más del período en que se reconozca en firme la concesión de la subvención y se cuantifique la misma, con independencia del momento en que se perciba la misma y salvo que el contribuyente haya optado por el criterio de cobros y pagos en cuyo caso se computarán en el período en que se cobren.

- **Las subvenciones que se concedan para financiar gastos específicos**: se imputan como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

  Véase al respecto la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad.

Reglas especiales aplicables a determinadas subvenciones o ayudas

Sin perjuicio de las peculiaridades que puedan derivarse de la normativa reguladora o de las

condiciones concretas de cada una de ellas, cabe hacer mención del tratamiento aplicable, con carácter general, a las siguientes subvenciones o ayudas:

- **Ayudas directas desacopladas de la Política Agraria Común** (pago básico, pago para prácticas agrícolas beneficiosas para el clima y medio ambiente, pago para jóvenes agricultores y, en su caso, pago del régimen simplificado para pequeños agricultores). El importe de la ayuda se acumulará a los ingresos procedentes de los cultivos o explotaciones del perceptor en proporción a sus respectivos importes.

  No obstante, **cuando el perceptor de la ayuda directa no se haya obtenido ingreso alguno derivado del ejercicio de actividades agrícolas y ganaderas el índice de rendimiento neto a aplicar será el 0,56**.

  > En estos casos, además de la reducción general del 20 por 100 (2021) y la reducción prevista para jóvenes agricultores, podrán aplicarse, si procede, los índices correctores que más adelante se comentan previstos para las actividades agrícolas y ganaderas, pues el hecho de que no se hayan obtenido ingresos directos de estas actividades no implica, en todo caso, que no se haya ejercido actividad dado que la percepción de la ayuda directa exige a los perceptores la realización de ciertas labores de mantenimiento de las explotaciones. También se podrán minorar las amortizaciones que resulten oportunas.

- **Ayudas públicas previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España.** En este caso, cuando el perceptor de la ayuda directa no haya obtenido ingreso alguno derivado del ejercicio de actividades agrícolas y ganaderas, el índice de rendimiento neto a aplicar será el 0,56.

- **Subvenciones por interrupciones de cultivos o explotaciones**. Si la subvención o ayuda se concede por la interrupción de un determinado cultivo o de una concreta producción ganadera y está destinada a compensar los ingresos dejados de percibir, al importe que, en su caso, proceda computar en el ejercicio se le aplicará el índice de rendimiento neto correspondiente al cultivo o producción que se viniera realizando anteriormente.

- **Subvenciones no vinculadas a cultivos o producciones concretos**. Cuando se reciban subvenciones que no estén vinculadas con un cultivo o producción concreto, como puede ser el caso de las de retirada de tierras de la producción o las de barbecho, el importe de la subvención que proceda computar en el ejercicio, se distribuirá entre los restantes cultivos o explotaciones que el agricultor o ganadero realice, en proporción a los ingresos procedentes de cada uno de ellos, acumulándose posteriormente a éstos a efectos de aplicar los índices de rendimiento neto que correspondan.

- **Subvenciones percibidas para contratar seguros agrarios**. Las subvenciones percibidas por los agricultores o ganaderos que suscriben pólizas del seguro agrario combinado, ya sean percibidas de la Entidad Estatal de Seguros Agrarios (ENESA) o de las Comunidades Autónomas, no deben incluirse entre los ingresos que se toman como base para determinar el rendimiento neto, ya que para la fijación de los índices de rendimiento neto aplicables a cada tipo de cultivo o producto ya se tuvo en cuenta como coste del seguro lo que realmente paga el titular, una vez deducida la parte subvencionada.

- **Indemnizaciones por seguros**. El importe de las indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras como consecuencia de siniestros que hayan afectado a productos de la explotación, en proceso o terminados, se computará dentro de los ingresos íntegros correspondientes al tipo de cultivo o producción de que se trate.

Dentro de este tipo de siniestros o pérdidas, no se encuentran los gastos originados por la destrucción de animales, por lo que las **indemnizaciones que se satisfagan por el seguro para la cobertura de los gastos derivados de la destrucción de animales**, no se integrarán en el volumen total de ingresos de las actividades.

- **Determinadas subvenciones o ayudas de la política agraria comunitaria (PAC)**, así como otras de carácter público que tengan por objeto reparar la destrucción, en ciertas circunstancias, de elementos patrimoniales afectos, tienen un tratamiento fiscal especial, que puede consultarse en el Capítulo 7 de este Manual.

- **Subvenciones forestales**. No se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, sea igual o superior a 20 años.

Importante: *las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributarán como rendimientos del trabajo.*

Ejemplo: Determinación del rendimiento neto de la actividad

Doña M.J.I. ha obtenido en 2021 la cantidad de 13.800 euros en concepto de ingresos de su explotación agrícola dedicada a la producción de manzanas, incluido el importe percibido en concepto de compensación del IVA (a efectos de dicho impuesto está acogida al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca).

En dicha cantidad no está computada la fruta que destinó a su propio consumo familiar, que se valora en 30 euros, ni tampoco la regalada a diversas amistades, cuyo valor de mercado es de 200 euros (200 kg a 1 euro/kg). Además, en 2021 ha percibido 1.800 euros de una compañía aseguradora por los daños sufridos en la cosecha como consecuencia de una tormenta de granizo, así como 2.200 euros en concepto de ayuda directa desacoplada de la Política Agraria Común.

Determinar el rendimiento neto previo de la actividad en el ejercicio 2021.

Solución:

Doña M.J.I. deberá computar como ingresos la suma de:

- Venta de manzanas: 13.800
- Autoconsumo: 30
- Cesiones gratuitas: 200
- Indemnización sobre cosecha manzanas: 1.800 **(*)**
- Ayuda directa desacoplada de la PAC: 2.200

Suma (13.800 + 30 + 200 + 1.800 + 2.200) = **18.030 euros**

El índice de rendimiento neto aplicable sobre los citados ingresos es el **0,37**

Rendimiento neto previo: (18.030 x 0,37) = **6.671,10 euros**

Nota al ejemplo:

(*) Al recibirse la indemnización por la pérdida de productos de la explotación, su importe no tiene en ningún caso la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, sino que se computa entre los ingresos íntegros correspondientes al tipo de producto dañado o perdido. (Volver)

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto minorado

La determinación del rendimiento neto minorado es el resultado de deducir del rendimiento neto previo determinado en la fase 1ª anterior los importes que, en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible (excepto actividades forestales), correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Para establecer la amortización del inmovilizado material e intangible debe tenerse en cuenta:

Tabla de amortización

La determinación de las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o intangible afecto a la actividad correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos afectos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, se efectuará aplicando la tabla de amortización incluida en la Orden HAC /1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre), que se reproduce a continuación:

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5 por 100	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40 por 100	5 años
3	Batea	10 por 100	12 años
4	Barco	10 por 100	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25 por 100	8 años
6	Inmovilizado intangible	15 por 100	10 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	22 por 100	8 años

(*) Para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, los coeficientes de amortización lineal máximos aplicables serán el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. El nuevo coeficiente así determinado será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado.(Volver)

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo
8	Ganado equino y frutales no cítricos	10 por 100	17 años
9	Frutales cítricos y viñedos	5 por 100	45 años
10	Olivar	3 por 100	80 años

(*) Para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, los coeficientes de amortización lineal máximos aplicables serán el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. El nuevo coeficiente así determinado será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado.(Volver)

Importante: *en el caso de actividades forestales, no procederá aplicar minoración alguna en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible afecto a las mismas.*

Reglas particulares para la aplicación de la tabla de amortización

Normativa: Instrucciones 2.2 de los Anexos I y II de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre)

- **El coeficiente de amortización utilizable puede ser cualquier porcentaje entre el máximo y el mínimo.** Este último porcentaje es el resultado de dividir 100 entre el período máximo que figura en la tabla para cada grupo de elementos.
- **El coeficiente de amortización se aplica sobre el precio de adquisición o coste de producción**, si el elemento ha sido producido en la propia empresa, excluyendo:
  - El valor residual, en su caso, para todos los elementos.
  - El valor del suelo para las edificaciones. Cuando no se conozca la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo, este valor se determinará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.
  - El IVA soportado en su adquisición o producción cuando el bien se afecte a una actividad económica incluida en el régimen simplificado del citado Impuesto.
- **La amortización deberá practicarse elemento por elemento**, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales integrados en el mismo grupo de la Tabla de Amortización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la amortización correspondiente a cada elemento patrimonial.
- **Los elementos patrimoniales del inmovilizado** material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos. El período de amortización no puede exceder del período máximo de amortización establecido en la tabla para cada tipo de elementos.

- **Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados**, la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.

- **En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación**, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible, para el cesionario, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la tabla de amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.

- Respecto a los **elementos del inmovilizado material nuevos**, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio 2021 cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.

- En todo caso, deberá disponerse de los **justificantes documentales** de la adquisición de los elementos amortizables y que los mismos consten debidamente registrados en el correspondiente libro registro de bienes de inversión.

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto de módulos

El rendimiento neto de módulos se obtiene aplicando sobre el rendimiento neto minorado el índice o índices correctores que correspondan a la actividad de los que a continuación se comentan (Instrucción 2.3 del Anexo I de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre).

Estos índices correctores para el ejercicio 2021 son:

Índice 1. Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas

Se aplicará el índice 0,75 cuando en el desarrollo de las actividades agrícolas se utilicen *exclusivamente* medios de producción ajenos, sin considerar, a estos efectos, el suelo.

Se entienden como medios de producción ajenos tanto el trabajo como el capital, a excepción de la tierra y de los elementos adheridos a ella de forma permanente como los pozos, árboles y construcciones que formen parte de la explotación. Por tanto, para que resulte aplicable este índice corrector, el titular no debe trabajar personalmente en la actividad (salvo en tareas propias de dirección, organización y planificación de la misma) sino emplear íntegramente mano de obra ajena; además, todos los elementos de la explotación distintos de la tierra en los términos anteriormente comentados deben ser aportados por terceros.

Por excepción, no se aplicará este índice en los casos de aparcería y figuras similares.

Índice 2. Utilización de personal asalariado

Cuando en la actividad se utilice personal asalariado cuyo coste supere el 10 por 100 del volumen total de ingresos, será aplicable el índice corrector que en cada caso proceda de los que se

indican a continuación, en función del porcentaje que el coste del personal asalariado represente en relación con el volumen total de ingresos de la actividad:

Índice corrector aplicable por utilización de personal asalariado

Porcentaje (coste personal asalariado/volumen ingresos x 100)	Índice
Más del 10 por 100 y hasta el 20 por 100	0,90
Más del 20 por 100 y hasta el 30 por 100	0,85
Más del 30 por 100 y hasta el 40 por 100	0,80
Más del 40 por 100	0,75

Para determinar el índice por utilización del personal asalariado, no se tendrán en cuenta el coste de personal ni los ingresos de las actividades forestales ni de la de transformación de productos forestales.

Incompatibilidad con el índice 1: *no se aplicará este índice cuando el rendimiento de la actividad hubiera sido objeto de reducción por efecto del índice 1 ("Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas").*

Índice 3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas

Se aplicará el índice 0,90 cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras arrendadas. La reducción se aplicará a la parte del rendimiento neto minorado de la actividad que proceda de dichos cultivos (una vez rectificada, en su caso, por efecto de la aplicación de los índices correctores anteriores).

Para delimitar la parte del rendimiento neto minorado de la actividad sobre la que procede la aplicación de este índice, será preciso distinguir la parte del rendimiento neto previo de la actividad y la amortización del inmovilizado afecto a la misma que corresponda a los cultivos realizados en tierras arrendadas.

Cuando no sea posible delimitar dicho rendimiento se prorrateará en función del porcentaje que supongan las tierras arrendadas dedicadas a cada cultivo respecto a la superficie total, propia y arrendada, dedicada a ese cultivo.

Índice 4. Piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100

Cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros, que representen más del 50 por 100 del importe total de los consumidos, a los rendimientos procedentes de dichas actividades les resultará de aplicación el índice que proceda de los dos siguientes:

Actividades	Índice
Actividades de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura	0,95
Restantes actividades ganaderas	0,75

A estos efectos, la valoración del importe de los piensos y otros productos propios se efectuará según su valor de mercado.

Índice 5. Actividades de agricultura ecológica

Se aplicará el índice 0,95 cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en Reglamento (CE) 834/2007, del Consejo de 28 de junio de 2007 sobre producción y etiquetado de los productos ecológicos y por el que se deroga el Reglamento (CEE) Nº 2092/1991, en su normativa específica de desarrollo y en la normativa legal vigente de las correspondientes Comunidades Autónomas sobre producción ecológica y quede correspondientemente acreditado por su certificado de operador ecológico.

Índice 6. Cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica

Se aplicará un índice de 0,80 cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras de regadío y el consumo eléctrico diario medio, en términos de energía facturada en kWh, de la factura del mes del período impositivo con mayor consumo sea, al menos, 2,5 veces superior al correspondiente a la de dos meses del mismo período impositivo, siempre que el contribuyente, o la comunidad de regantes en la que participe, estén inscritos en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de Impuestos Especiales a que se refiere el artículo 102.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Este índice de 0,80 se aplicará sobre el **rendimiento procedente de los cultivos realizados en tierras de regadío por energía eléctrica** y, cuando no sea posible delimitar dicho rendimiento, este índice se aplicará sobre el resultado de multiplicar el rendimiento procedente de todos los cultivos por el porcentaje que suponga la superficie de los cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal fin, energía eléctrica sobre la superficie total de la explotación agrícola.

Este índice podrá aplicarse por cualquiera de las siguientes actividades que utilicen energía eléctrica para regar sus cultivos, siempre y cuando el rendimiento proceda de productos agrícolas:

- Actividad agrícola susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.
- Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de

las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.

Índice 7. Por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 9.447,91 euros

Se aplicará el índice corrector 0,90 cuando la suma de los rendimientos netos minorados del conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por el contribuyente no supere la cantidad de 9.447,91 euros anuales.

Para determinar el índice corrector por empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 euros deben excluirse los rendimientos netos minorados que deriven de actividades forestales, ya sean con o sin transformación.

> ***Incompatibilidad:*** *este índice no resulta aplicable en los casos de agricultores jóvenes o asalariados agrarios que tengan derecho a la reducción especial del 25 por 100 a que se refiere la disposición adicional sexta de la Ley del IRPF.*

Índice 8. Índice corrector en determinadas actividades forestales

Será de aplicación el índice corrector 0,80 sobre los rendimientos procedentes de la explotación de fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

> ***Atención:*** *a los rendimientos procedentes de actividades forestales únicamente les podrá ser de aplicación este índice corrector.*

Fase 4ª: Determinación del rendimiento neto de la actividad

De acuerdo con la normativa reguladora del método de estimación objetiva, contenida en el Anexo I y en la disposición adicional primera de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre), para determinar el rendimiento neto de la actividad podrán practicarse las siguientes reducciones:

1. Reducción general: 20 por 100

Normativa: disposición adicional primera de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre) y artículo 4 del Real Decreto-ley 4/2022, de 15 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía (BOE del 16)

Para 2021 el rendimiento neto de módulos de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, así como de los procesos de transformación, determinado conforme a lo comentado en la fase 3ª

anterior, **podrá reducirse en el porcentaje del 20 por 100**.

> ***Importante:*** *el artículo 4 del Real Decreto-ley 4/2022, de 15 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía (BOE del 16) ha elevado del 5 al 20 por 100 la reducción prevista en la disposición adicional primera de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2021 para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el anexo I de la citada Orden.*

2. Reducción agricultores jóvenes: 25 por 100

De conformidad con lo establecido en la disposición adicional sexta de la Ley del IRPF y en el punto 3 de las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del Anexo I de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre), los agricultores jóvenes (mayores de 18 años y menores de 40 años) o asalariados agrarios podrán reducir el rendimiento neto de módulos, que resulte después de aplicar la reducción de carácter general, en un 25 por 100 en cada uno de los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación que tenga carácter de prioritario, realizada al amparo de lo previsto en el Capítulo IV del Título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

A estos efectos, el carácter de explotación prioritaria deberá acreditarse mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, o de la inclusión en el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

> Véase el Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, sobre mejora y modernización de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias (BOE del 9).

3. Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales

Normativa: Véase el Anexo III de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre)

Cuando el desarrollo de la actividad se haya visto afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que hayan determinado gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán haber puesto dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Tributaria, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en la que se produzca, aportando a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones, a fin de que la Administración tributaria verifique la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

> Véase al respecto los Reales Decretos-leyes 10/2021, de 18 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por la borrasca "Filomena" (BOE del 19) y 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE del 6).

Fase 5ª: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad

Normativa: Arts. 32.1 Ley IRPF y 25 Reglamento

En el supuesto de que en el desarrollo de la actividad agraria se hayan obtenido rendimientos cuyo período de generación haya sido superior a dos años u otros calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo, podrá aplicarse una reducción del rendimiento neto del 30 por 100 de dichos importes. El resultado así obtenido es el rendimiento neto reducido de la actividad.

Tienen la consideración de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, a efectos de la aplicación de la citada reducción del 30 por 100, exclusivamente los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción **no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales**.

En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

> ***Recuerde:*** *las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la enajenación o transmisión de elementos afectos a la actividad económica no se incluyen en el rendimiento derivado de la misma, sino que tributan con el resto de ganancias y pérdidas patrimoniales.*

Determinación del rendimiento neto reducido total

Para determinar el rendimiento neto total, al rendimiento neto reducido de la actividad calculado conforme a lo explicado en el apartado anterior podrá aplicarse la siguiente reducción, cuyas condiciones, cuantía y límite de esta reducción están recogidos en el Capítulo 7:

Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros.

Normativa: (Art. 32.2.3º de la Ley IRPF)

Caso práctico

Don L.H.I. es propietario de una finca rústica en la que se dedica a las actividades de agricultura y explotación de ganado ovino de carne, cuyas cabezas se alimentan fundamentalmente con los pastos que se producen en la propia finca, actividades todas ellas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (IVA) del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). El titular no desarrolla ninguna otra actividad económica.

- Los productos que cultiva, todos ellos destinados a la venta, consisten en maíz y productos hortícolas varios (lechugas, judías verdes y acelgas).
- En el ejercicio 2021 el coste de personal asalariado correspondiente a un empleado que trabaja a jornada completa en la actividad desde el año 2008 ha ascendido a 18.000 euros. Las retribuciones satisfechas a este empleado en el ejercicio 2021, incluidas en el coste de personal asalariado, ascienden a 14.000 euros.
- Don L.H.I. opta por imputar los ingresos de su actividad con arreglo al criterio de cobros y pagos, de acuerdo con el cual, los ingresos correspondientes a 2021 que constan en el libro registro de ingresos han sido los siguientes:

Concepto	Importe	Compensación IVA	Total
Ingresos por venta de maíz	49.000	5.880	54.880
Total ingresos computables (euros)			**108.515**

Notas al cuadro:

(1) En el año anterior (2020), los ingresos correspondientes a la realización de trabajos para otros agricultores representaron únicamente el 6 por 100 del volumen total de ingresos de dicho ejercicio. Por consiguiente, en 2021 dichos trabajos se consideran incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a efectos del IVA y no constituyen actividad independiente a efectos del método de estimación objetiva del IRPF, debiendo computarse como un producto o servicio diferenciado más dentro de la única actividad agrícola y ganadera realizada por su titular. (Volver)

(2) Al ser los destinatarios de dichos trabajos otros agricultores acogidos también al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, no procede el reintegro de compensaciones en relación con estas operaciones. (Volver)

Concepto	Importe	Compensación IVA	Total
Ingresos por venta de corderos	27.000	2.835	29.835
Ingresos por venta productos hortícolas	17.000	2.040	19.040
Ingresos por trabajos realizados para otros Agricultores acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (1)	4.760	-- (2)	4.760
Total ingresos computables (euros)			**108.515**

Notas al cuadro:

(1) En el año anterior (2020), los ingresos correspondientes a la realización de trabajos para otros agricultores representaron únicamente el 6 por 100 del volumen total de ingresos de dicho ejercicio. Por consiguiente, en 2021 dichos trabajos se consideran incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a efectos del IVA y no constituyen actividad independiente a efectos del método de estimación objetiva del IRPF, debiendo computarse como un producto o servicio diferenciado más dentro de la única actividad agrícola y ganadera realizada por su titular. (Volver)

(2) Al ser los destinatarios de dichos trabajos otros agricultores acogidos también al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, no procede el reintegro de compensaciones en relación con estas operaciones. (Volver)

- Además de los ingresos anteriores, don L.H.I. tiene anotado en el mencionado libro registro otro ingreso por importe de 6.250 euros, correspondiente a la cantidad percibida en 2021 en concepto de ayuda directa desacoplada de la Política Agraria Común (PAC).
- Por su parte, en su libro registro de bienes de inversión figuran las siguientes anotaciones a 31 de diciembre de 2020, relativas a los elementos del inmovilizado afecto a la actividad de los que el titular conserva justificación documental completa:

Elemento	Entrada en funcionamiento	Valor de adquisición	Amortización acumulada a 31-12-2020
Nave almacén y establo	10-02-2008	36.000 (1)	22.000
Remolque	10-02-2009	3.155	3.155
Máquina abonadora	10-02-2014	7.500	7.200
Instalación de riego	10-02-2016	2.500	1.015
Tractor, accesorios y aperos	10-02-2016	28.800	9.800

(1) El valor de adquisición registrado (valor amortizable) no incluye el valor del suelo.(Volver)

- Finalmente, durante el ejercicio 2021 ha adquirido diversos útiles de labranza nuevos por 1.260 euros, sin que el valor unitario de ninguno de ellos supere la cantidad de 601,01 euros.

Solución:

Cuestión previa: actividades realizadas.

Las actividades realizadas por don L.H.I. están todas ellas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que, a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva del IRPF, se trata de una única actividad, cuya clave identificativa es la 1 (agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA).

1ª Fase: Determinación del rendimiento neto previo.

Como operación previa, es necesario determinar los ingresos computables correspondientes a cada uno de los productos obtenidos y servicios prestados en el ejercicio de la actividad, teniendo en cuenta que el importe de la ayuda directa desacoplada de la Política Agraria Común (PAC) deberá acumularse a los ingresos procedentes de los distintos cultivos y explotaciones, en proporción a sus respectivos importes, sin incluir a tal efecto los ingresos por otros trabajos y servicios accesorios.

Por lo tanto, los ingresos computables serán los siguientes:

Ingresos totales procedentes de cultivos y explotaciones: 54.880 (Maíz) + 29.835 (Corderos) + 19.040 (p. hortícolas) = 103.755 euros.

Ingresos computables por venta de maíz

Ingresos registrados: 54.880

Parte proporcional de la ayuda directa desacoplada de la PAC (54.880 ÷ 103.755 x 6.250) = 3.305,86

Ingresos computables (54.880 + 3.305,86) = 58.185,86

Ingresos computables por venta de ganado ovino de carne

Ingresos registrados: 29.835

Parte proporcional de la ayuda directa desacoplada de la PAC (29.835 ÷ 103.755 x 6.250) = 1.797,20

Ingresos computables (29.835 + 1.797,20) = 31.632,20

Ingresos computables por venta de productos de horticultura

Ingresos registrados: 19.040

Parte proporcional de la ayuda directa desacoplada de la PAC (19.040 ÷ 103.755 x 6.250): 1.146,93

Ingresos computables (19.040 + 1.146,93) = 20.186,93

Ingresos computables por otros trabajos y servicios accesorios

Ingresos registrados y computables: 4.760

Aplicando a los ingresos procedentes de cada uno de los productos y servicios los correspondientes índices de rendimiento neto, el rendimiento neto previo se determina como sigue:

Código producto	Tipo de producto/servicio	Ingresos computables	Índice de rendimiento	Rendimiento base producto
3	Ganado ovino de carne	31.632,20	0,13	4.112,19
6	Maíz	58.185,86	0,26	15.128,32
	Productos de la horticultura	20.186,93	0,26	5.248,60
13	Otros trabajos y servicios accesorios	4.760,00	0,56	2.665,60
Rendimiento neto previo (suma)				**27.154,71**

2ª Fase: Determinación del rendimiento neto minorado.

Importe de las amortizaciones del inmovilizado afecto a la actividad.

Utilizando la tabla de amortización contenida en la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre (BOE del 4 de diciembre), y de acuerdo con las reglas para su aplicación establecidas en la misma, el importe de la amortización que puede deducirse del rendimiento neto previo se determina del siguiente modo:

Elemento patrimonial	Valor adquisición	Coeficiente máximo	Período amortizable	Amortización
Nave almacén y establo	36.000	5%	Todo el año	1.800
Remolque	3.155&	Irrelevante (1)		0
Máquina abonadora	7.500	25%	Todo el año	300 (2)
Instalación de riego	2.500	25%	Todo el año	625
Tractor y accesorios	28.800	25%	Todo el año	7.200
Útiles de labranza	1.260	100% (3)	Irrelevante	1.260
Total amortizaciones				**11.185**

Notas al cuadro:

(1) El 31-12-2020, el remolque ya estaba completamente amortizado, por lo que no procede computar importe alguno por este concepto en 2021. (Volver)

(2) Como el importe que resultaría de la aplicación del coeficiente lineal máximo es superior a la cantidad pendiente de amortizar a 31-12-2020, que asciende a 300 euros (7.500 – 7.200), la amortización de la máquina abonadora se ha efectuado por esta última cantidad. (Volver)

(3) Pueden amortizarse libremente por ser su valor unitario inferior a 601,01 euros y porque, además, el importe global de los elementos patrimoniales nuevos adquiridos en el año 2021 no supera la cantidad de 3.005,06 euros. (Volver)

Rendimiento neto minorado (resumen):

Rendimiento neto previo: 27.154,71

menos: Amortización del inmovilizado material e intangible: 11.185,00

igual a: Rendimiento neto minorado: 15.969,71

3ª Fase: Índices correctores y determinación del rendimiento neto de módulos.

Únicamente resulta aplicable en este caso el índice corrector por utilización de personal asalariado, cuyo coste representa el 16 por 100 respecto del volumen total de ingresos (18.000 ÷ 114.765 x 100 = 15,68%).

Como el citado porcentaje está comprendido entre el 10 y el 20 por 100, procede aplicar el índice corrector 0,90. Por tanto:

Rendimiento neto de módulos: (15.969,71 x 0,90) = **14.372,74** euros

4ª Fase: Determinación del rendimiento neto de la actividad.

- Reducción de carácter general:20% s/14.372,74 = 2.874,55 euros

Comentario: el artículo 4 del Real Decreto-ley x/2022, de x de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía ha elevado del 5 por 100 al 20 por 100 la reducción prevista en la disposición adicional primera de la Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2021 para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el anexo I de la citada Orden.

- Al no existir gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales ni derecho a la reducción por agricultores jóvenes, el rendimiento neto de la actividad es el siguiente: 14.372,74 – 2.874,55 = **11.498,19** euros.

5ª Fase: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad.

1. *Reducción por irregularidad*

   Al no computarse ningún tipo de rendimiento con período de generación superior a dos años, ni tampoco ninguno obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, no procede aplicar reducción alguna por este concepto. Por lo tanto:

   Rendimiento neto reducido de la actividad = Rendimiento neto de la actividad (11.498,19 euros)

2. *Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas*

   Al ser los rendimientos de las actividades económicas inferiores a 12.000 euros se aplica la reducción del artículo 32.2.3º de la Ley del IRPF.

   1.620 - [0,405 x (11.498,19 - 8.000] = 203,23

Determinación del rendimiento neto reducido total de la actividad

Rendimiento neto de la actividad = 11.498,19

menos: Reducción del artículo 32.2.3º de la Ley del IRPF = 203,23

igual a: Rendimiento neto reducido total de la actividad = **11.294,96**

Apéndice: Relación de productos naturales, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores, ganaderos y titulares de actividades forestales e índices de rendimiento aplicables en el ejercicio 2021

Explotaciones agrícolas

Denominación grupo	Productos	Índice
Cereales grano excepto arroz	Trigo, centeno, cebada, avena, maíz, sorgo, mijo, panizo, alpiste, escaña, triticale y trigo sarraceno, etc.	0,26
Leguminosas grano	Algarrobas, alhovas, almortas, altramuces, garbanzos, guisantes, habas, judías, lentejas, veza, yeros, etc.	0,26
Hongos para el consumo humano	Hongos para el consumo humano	0,26
Cítricos	Naranjo (dulce o amargo), mandarino, limonero, pomelo, lima, bergamota, etc.	0,26
Uva	Uva para vino de mesa sin denominación de origen	0,26
	Uva para vino de mesa con denominación de origen	0,32
	Uva de mesa	0,32
Frutos secos	Almendro, avellano, castaño, frutales de cáscara (pistachos, piñones), nogal, etc.	0,26
Oleaginosas	Cacahuete, girasol, soja, colza y nabina, cártamo y ricino, etc.	0,32
Arroz		0,32
Productos del olivo	Aceituna (de almazara o de mesa)	0,26
Forrajes	Plantas forrajeras de escarda (nabo forrajero, remolacha forrajera, col forrajera, calabaza forrajera, zanahoria forrajera, etc.) y otras plantas forrajeras (alfalfa, cereal invierno forraje, maíz forrajero, veza, esparceta, trébol, vallico, haba forraje, zulla y otras), etc.	0,37
Raíces, tubérculos (excepto patata)		0,37
Frutos no cítricos	Manzana para mesa, manzana para sidra, pera, membrillo, níspola, otros frutos de	0,37

Denominación grupo	Productos	Índice
	pepita (acerola, serba y otros), cereza, guinda, ciruela, albaricoque, melocotón y otros frutos de hueso, higo, granada, grosella, frambuesa, otros pequeños frutos y bayas (casis, zarzamora, mora, etc.), plátano, aguacate, chirimoya, kiwi y otros frutos tropicales y subtropicales (caquis, higo chumbo, dátil, guayaba, papaya, mango, lichis, excepto piña tropica).	
Productos hortícolas	Col repollo, col de Bruselas, coliflor, otras coles, acelga, apio, puerro, lechuga, escarola, espinaca, espárrago, endivia, cardo, otras hortalizas de hoja, tomate, alcachofa, pepino, pepinillo, berenjena, pimiento, calabaza, calabacín, otras hortalizas cultivadas por su fruto o su flor, remolacha de mesa, zanahoria, ajo, cebolla, cebolleta, nabo, rábano, otras hortalizas cultivadas por su raíz, bulbo o tubérculo , guisante verde, judía verde, haba verde, otras hortalizas con vaina, sandía, melón, fresa, fresón, piña tropical y otras frutas de plantas no perennes etc.	0,26
	Remolacha azucarera	0,13
Patata	Patata	0,26
Otros productos agrícolas	Lúpulo, caña de azúcar, azafrán, achicoria, pimiento para pimentón, viveros, etc.	0,37
	Flores y plantas ornamentales	0,32
Plantas textiles	Algodón	0,37
	Lino, Cañamo	0,42
Tabaco	Tabaco	0,26
Actividades accesorias realizadas por agricultores	Agroturismo, artesanía, caza, pesca y, actividades recreativas y de ocio, en las que el agricultor o ganadero participe como monitor, guía o experto, tales como excursionismo, senderismo, rutas ecológicas, etc.	0,42
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores		0,56

Explotaciones ganaderas

Denominación grupo	Productos	Índices
Avicultura	Carne y huevos procedentes de pollos, gallinas, patos, faisanes, perdices, codornices, etc.	0,13
Bovino	Carne (intensiva)	0,13
	Carne (extensiva)	0,13
	Leche (intensiva)	0,20
	Leche (extensiva)	0,20
	Cría (intensiva)	0,26
	Cría (extensiva)	0,26
Caprino	Carne (intensiva)	0,13
	Carne (extensiva)	0,13
	Leche (intensiva)	0,26
	Leche (extensiva)	0,26
Cunicultura		0,13
Ovino	Carne (intensiva)	0,13
	Carne (extensiva)	0,26
	Leche (intensiva)	0,26
	Leche (extensiva)	0,26
Porcino	Carne (intensiva)	0,13
	Carne (extensiva)	0,13
	Cría (intensiva)	0,26
	Cría (extensiva)	0,26

Denominación grupo	Productos	Índices
Actividades accesorias realizadas por ganaderos	Agrocutismo, artesanía, caza, pesca y, actividades recreativas y de ocio, en las que el agricultor o ganadero participe como monitor, guia o experto, tales como excursionismo, senderismo, rutas ecológicas, etc.	0,42
Servicios de cría, guarda o engorde de cualquier tipo de ganado (incluidas aves)		0,37
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por ganaderos		0,56
Otras actividades ganaderas no incluidas expresamente en otros apartados	Apicultura	0,26
	Equinos, animales para peletería (visón, chinchilla, etc.)	0,32

Explotaciones forestales

Denominación grupo	Productos	Índice
Especies arbóreas con período medio de corta superior a 30 años	Castaño, abedul, fresno, arce, cerezo, aliso, nogal, pino albar (P. Sylvestris), pino laricio, abeto, pino de Oregón, cedro, pino carrasco, pino canario, pino piñonero, pino pinaster, ciprés, haya, roble, encina, alcornoque y resto de quercíneas	0,13
Especies arbóreas con período medio de corta igual o inferior a 30 años	Eucalipto, chopo, pino insigne y pino marítimo	0,26
Actividad forestal de extracción de resina		0,32
Actividades accesorias realizadas por titulares de explotaciones forestales		0,42
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por titulares de explotaciones forestales		0,56

Capítulo 10. Regímenes especiales: imputación y atribución de rentas

Introducción: imputaciones de rentas

Normativa: Art. 6.2 e) Ley IRPF

Junto a los rendimientos (del trabajo, del capital y de actividades económicas) y las ganancias y pérdidas patrimoniales, el tercer componente de la renta del contribuyente está constituido por las imputaciones de renta establecidas por ley**.**

Las imputaciones de renta constituyen un régimen especial de tributación cuya finalidad última consiste en lograr la plena identificación entre la base imponible y la capacidad económica del contribuyente, asegurando con ello la máxima eficacia en la aplicación de la progresividad del IRPF

La materialización de las imputaciones de renta como categoría fiscal se realiza incorporando, por una parte, rentas que la Ley del IRPF presume que se derivan de la titularidad de determinados bienes inmuebles urbanos y, por otra, haciendo tributar al contribuyente socio o partícipe por las rentas obtenidas a través de entidades interpuestas.

La Ley del IRPF, bajo la denominación de regímenes especiales, incorpora las siguientes categorías de imputación y atribución de rentas:

Régimen de imputación de rentas inmobiliarias

Normativa: Art. 85 Ley IRPF

Concepto y requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias

Concepto

Tienen la consideración de rentas inmobiliarias imputadas aquellas rentas que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles que reúnan los requisitos que se enumeran a continuación.

También genera rentas inmobiliarias imputadas la titularidad de un derecho real de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles urbanos, en los términos que, asimismo, más adelante se comentan.

En ambos casos, debe tratarse de inmuebles **que no generen rendimientos del capital ni estén afectos a actividades económicas**.

> ***Importante:*** *la concesión del derecho de uso de plazas de aparcamiento para residentes no genera la imputación de rentas inmobiliarias, al no constituir dicha concesión un derecho real.*

Requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias

La imputación de rentas inmobiliarias está condicionada a que los inmuebles de los que dichas rentas presuntas derivan cumplan los siguientes requisitos:

- **Que se trate de bienes inmuebles urbanos** calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE del 8), no afectos a actividades económicas.
- **Que se trate de inmuebles rústicos** con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos a actividades económicas.

  El concepto de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas se comenta en el Capítulo 6.
- **Que no generen rendimientos del capital**. Los rendimientos del capital pueden derivar del arrendamiento de bienes inmuebles, negocios o minas o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles.

  Los rendimientos del capital se comentan en el Capítulo 4 (Rendimientos del capital inmobiliario) y Capítulo 5 (Rendimientos de capital mobiliario) de este Manual
- **Que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente**. A estos efectos, se entienden que forman parte de la vivienda habitual del contribuyente las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con el inmueble hasta un máximo de dos.
- **Que no se trate de suelo no edificado, inmuebles en construcción ni de inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso**.

Determinación del importe de la renta imputable

En general

La determinación de la renta imputable que corresponda a cada uno de los inmuebles urbanos generadores de dichas rentas en los términos comentados en el apartado anterior, se realiza mediante la aplicación de los siguientes porcentajes:

• **El 2 por 100, con carácter general**. Dicho porcentaje debe aplicarse **sobre el valor catastral del inmueble** que figure en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Urbana) correspondiente al ejercicio 2021.

• **El 1,1 por 100 en los siguientes supuestos**:

a. Inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.

b. Inmuebles que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), carecieran de valor catastral o éste no haya sido notificado al titular.

   El porcentaje del 1,1 por 100 se aplicará sobre el 50 por 100 del mayor de los siguientes valores:

   - El precio, contraprestación o valor de adquisición del inmueble.
   - El valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

> ***Importante:*** *sobre el importe resultante de la aplicación del porcentaje que, en cada caso, corresponda no procederá la deducción de ningún tipo de gasto.*

Inmuebles adquiridos, transmitidos o destinados a distintos usos en 2021

Tratándose de inmuebles adquiridos o trasmitidos en el ejercicio 2021 o que hayan estado arrendados, subarrendados o afectos a una actividad económica durante parte del año, así como en los demás supuestos en que el inmueble haya estado a disposición de sus propietarios o usufructuarios únicamente durante una parte del ejercicio, la renta imputable por este concepto será la que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho período.

> ***Covid-19:*** *el régimen de imputación de rentas no tiene en cuenta la utilización efectiva de la segunda vivienda sino su disponibilidad a favor de su titular, limitando la Ley del IRPF los casos en los que no procede la imputación de rentas inmobiliarias únicamente a los siguientes: afectación del inmueble a una actividad económica, que el inmueble genere rendimientos de capital, que se encuentre en construcción y que no sea susceptible de uso por razones urbanísticas, sin que la obligación de confinamiento y limitación de desplazamientos que ha implicado la declaración del estado de alarma ocasionado por la crisis sanitaria del coronavirus corresponda a uno de ellos,* ***por lo que no pueden quedar excluidos de la imputación los periodos de confinamiento y limitación de desplazamientos****.*

Supuesto especial: derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles

El derecho de aprovechamiento por turno que puede constituirse como derecho real limitado o como contrato de arrendamiento por temporada, dará lugar a imputación de rentas inmobiliarias **únicamente** en los supuestos de derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles.

En estos casos la imputación deberá efectuarla el titular del derecho real aplicando el porcentaje

del 2 por 100 o el 1,1 por 100, según proceda, al resultado de prorratear el valor catastral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) en función de la duración anual (días, semanas o meses) del período de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del IRPF los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de estos derechos cuando su duración no exceda de 2 semanas por año.

Individualización de las rentas inmobiliarias

Las rentas inmobiliarias imputadas corresponden a las personas que sean titulares de los bienes inmuebles, o de los derechos reales de disfrute sobre los mismos, de los cuales procedan.

Por lo tanto, en el primer caso, serán los titulares de los bienes inmuebles quienes deberán incluir las correspondientes rentas en su declaración; mientras que en el caso de que existan derechos reales de disfrute sobre el inmueble, la renta se imputará al titular del derecho en la misma cuantía que la que correspondería al propietario, sin que este último deba incluir cantidad alguna en su declaración en concepto de imputación de rentas inmobiliarias.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas, la renta correspondiente al bien inmueble o derecho real de disfrute de que se trate, se considerará obtenida por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como renta imputable la cantidad que resulte de aplicar a la renta total imputada al inmueble o derecho, el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

> ***Importante:*** *en caso de matrimonio, la renta imputable a los bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderá por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Por el contrario, la renta imputable a bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderá íntegramente a su titular.*

Declaración de las rentas inmobiliarias imputadas

En el apartado "C" de la declaración deben relacionarse todos los datos relativos a los inmuebles a disposición de sus propietarios o usufructuarios en algún momento del ejercicio, ya ostenten la titularidad sobre los mismos de forma directa (propiedad o usufructo) o como consecuencia de su participación en una entidad en régimen de atribución de rentas, con excepción de los solares sin edificar y los que no sean susceptibles de uso por razones urbanísticas.

En concreto, deberán consignarse los siguientes datos por cada uno de ellos:

a. Parte del inmueble que está a disposición del contribuyente, casilla ***[0087]***: si la totalidad del inmueble ha permanecido a disposición del contribuyente en el ejercicio, se consignará el porcentaje del 100 por 100.

   Cuando debido a un uso o destino simultáneo del inmueble sólo una parte del mismo como, por ejemplo, una única planta del edificio, haya permanecido a disposición del contribuyente, se indicará el porcentaje, expresado con dos decimales, que representa la superficie de dicha parte en relación con la superficie total del inmueble.

b. Período computable (nº de días), casilla ***[0085]***: se consignará 365 cuando el inmueble haya permanecido a disposición del contribuyente durante todo el año. En caso contrario, se expresará el número de días que el inmueble ha estado a disposición del contribuyente.

   En el caso excepcional de que el inmueble esté, en los mismos días, parte a disposición del contribuyente y parte destinado a otros usos, se marcara una X en la casilla ***[0086]***, indicándose el número de días que ha estado a disposición del contribuyente en la casilla ***[0088]***.

c. Importe de la renta inmobiliaria imputada, casilla ***[0089]*** .

Ejemplo: Imputación de rentas inmobiliarias

Don J.V.C., durante el año 2021, ha sido titular de los siguientes bienes inmuebles:

- Vivienda habitual, cuyo valor catastral no revisado asciende a 34.800 euros.
- Plaza de garaje adquirida conjuntamente con el inmueble y cuyo valor catastral no revisado asciende a 3.900 euros.
- Apartamento en la playa que solo utiliza durante el mes de vacaciones. El valor catastral del mismo, que fue revisado con efectos de 2013, asciende a 40.800 euros.
- Apartamento adquirido por 105.000 euros el día 1 de julio de 2021 y que, con fecha de 1 de septiembre de dicho año, ha alquilado por una renta mensual de 600 euros. A 31 de diciembre de 2021, no le ha sido notificado el valor catastral del inmueble. El valor declarado por el contribuyente a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es el de adquisición, sin que la Administración tributaria haya procedido a su modificación.

Determinar la imputación de rentas inmobiliarias correspondientes a dichos inmuebles:

Solución

- Vivienda habitual y plaza de garaje: no procede imputación de rentas inmobiliarias.
- Apartamento en la playa. Renta inmobiliaria imputada:

  1,1 por 100 s/40.800 = 448,80 **(1)**

- Apartamento adquirido en 2021. Renta inmobiliaria imputada:

  1,1 por 100 s/ (50% x 105.000) x 62 ÷ 366 = 97,83 **(2)**

Total rentas inmobiliarias imputadas (448,80 + 97,82) = **546,63**

Notas al ejemplo:

(1) Al haberse revisado el valor catastral en 2013, esto es, dentro de los diez anteriores a 2021, el porcentaje a aplicar es del 1,1 por 100. **(Volver)**

(2) Al no haberle sido notificado a su titular el valor catastral del inmueble a 31 de diciembre de 2021, el porcentaje del 1,1 por 100 se aplica sobre el 50 por 100 del valor de adquisición del inmueble, valor que no ha sido modificado por la Administración a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Además, la renta imputada debe determinarse en proporción al número de días en que el inmueble ha estado a disposición de su titular (del 1 de julio al 31 de agosto). Finalmente, los rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario en cuyo apartado deben declararse. **(Volver)**

Régimen de atribución de rentas

Normativa: Arts. 8.3 y 86 Ley IRPF

De acuerdo con la regulación de este régimen especial, las rentas obtenidas por determinadas entidades que no tienen la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades deben tributar en la imposición personal de sus miembros: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según que los respectivos socios, comuneros o partícipes sean contribuyentes de cada uno de dichos impuestos.

Los aspectos más destacados de este régimen son los siguientes:

Entidades en régimen de atribución de rentas

Delimitación positiva

Normativa: Arts. 8.3 y 87 Ley IRPF. Véase también el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los arts. 6 de la LIS y 37 texto refundido Ley IRNR

Tienen la consideración de entidades sometidas al régimen especial de atribución de rentas:

- Las sociedades civiles que no tengan personalidad jurídica.
- Las sociedades civiles con personalidad jurídica que no tienen objeto mercantil (a partir de 1 de enero de 2016).

  Hasta el 1 de enero de 2016 se aplicaba el régimen de atribución de rentas del IRPF a todas las sociedades civiles. Sin embargo, a partir de dicha fecha las sociedades civiles con personalidad jurídica que tengan objeto mercantil dejan de tributar por el indicado régimen y pasan a estar sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

  Como consecuencia de lo anterior, siguen tributando en el régimen de entidades en atribución de rentas del IRPF, en cuanto sus actividades son ajenas al ámbito mercantil, las siguientes sociedades civiles:

  - Las que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras.
  - Las de carácter profesional (sección segunda del Impuesto sobre Actividades

Económicas).

> ***Importante:*** *el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil. La reforma no afecta a las comunidades de bienes ni demás entes sin personalidad del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que siguen tributando como entidades en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la Ley del IRPF.*

- Las herencias yacentes.
- Las comunidades de bienes.
- Cualquier entidad carente de personalidad jurídica que constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.
- Las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

  Las características básicas que debe reunir una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España como una entidad en atribución de rentas a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, son las siguientes:

  a. Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de constitución.

  b. Que las rentas generadas por la entidad se atribuyan fiscalmente a sus socios o partícipes, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, siendo los socios o participes los que tributen por las mismas en su impuesto personal. Esta atribución deberá producirse por el mero hecho de la obtención de la renta por parte de la entidad, sin que sea relevante a estos efectos si las rentas han sido o no objeto de distribución efectivamente a los socios o partícipes.

  c. Que la renta obtenida por la entidad en atribución de rentas y atribuida a los socios o participes conserve, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o partícipe.

  Nota: véase al respecto la Resolución de 6 de febrero de 2020, de la Dirección General de Tributos, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero (BOE del 13).

> ***Importante:*** *las entidades No residentes que carecen de NIF consignarán en la casilla [**1562**] el Número de Identificación que tengan asignado las citadas entidades en el País de residencia y marcarán la casilla **[1563]** para indicar esta circunstancia.*

Delimitación negativa

Normativa: Art. 7 LIS

No se incluyen en el régimen especial de atribución de rentas, entre otras, las siguientes entidades:

- Los fondos de inversión, regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

- Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.
- Los fondos de pensiones, regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.
- Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de montes vecinales en mano común, o en la legislación autonómica correspondiente.
- Las sociedades agrarias de transformación, reguladas en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.
- A partir de 1 de enero de 2016 las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

  Se entiende por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil.

  A estos efectos la actividad de alquiler de inmuebles puede tener carácter mercantil, con independencia de que se cumpla o no la definición de actividad económica prevista en los artículos 27.2 de la Ley del IRPF y 5.1 la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), por lo que las sociedades civiles con personalidad jurídica cuya actividad es el arrendamiento de inmuebles, son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

Importante: *las entidades incluidas en el régimen de atribución de rentas no están sujetas al Impuesto sobre Sociedades.*

Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta

Normativa: Art. 89 Ley IRPF

a) Regla general

La determinación de la renta atribuible se realiza en sede de la entidad que la obtiene, con arreglo a la normativa del IRPF aplicable a cada modalidad de renta según su origen o fuente, sin tener en cuenta las reducciones ni minoraciones que pudieran corresponder a dichas rentas. No obstante, las reducciones o minoraciones que correspondan podrán ser aplicadas por los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes del IRPF.

En definitiva, la determinación de la renta atribuible, en función de su origen o fuente, se efectuará en sede de la entidad que la obtiene, con arreglo a los criterios que se explican a continuación:

1. Rendimientos de capital inmobiliario

La renta neta atribuible se determinará por diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos necesarios para la obtención de los mismos, incluida la amortización del inmueble y de los demás

bienes cedidos con éste, sin que proceda aplicar:

- La reducción del 60 por 100 sobre los rendimientos netos positivos derivados del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda a que se refiere el artículo 23.2 de la Ley del IRPF.

- La reducción del 30 por 100 sobre los rendimientos con período de generación superior a dos años, así como sobre los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo y la cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplica la reducción no supere 300.000 euros anuales. Reducción contemplada en el artículo 23.3 de la Ley del IRPF.

Serán los miembros personas físicas de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes del IRPF los que podrán practicar en su declaración estas reducciones.

2. Rendimientos de capital mobiliario

La renta neta atribuible se determinará por diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles a que se refiere el artículo 26.1 de la Ley del IRPF.

En el caso de los rendimientos de capital mobiliario que van a la base imponible del ahorro, son gastos deducibles los de administración y depósito de valores negociables. Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de los que procedan los ingresos.

En ningún caso la entidad de régimen de atribución podrá aplicar la reducción del 30 por 100 contemplada en el artículo 26.2 de la Ley del IRPF para los rendimientos netos previstos en el artículo 25.4 de la citada Ley (rendimientos de capital mobiliario a integrar en la base imponible general) que tengan un período de generación superior a dos años o sean calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo y la cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplica la reducción no supere 300.000 euros anuales.

Serán los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por el IRPF los que podrán practicar en su declaración esta reducción.

En función de la naturaleza del rendimiento del capital mobiliario atribuido, el contribuyente deberá integrarlo en su declaración de la siguiente forma:

a. **En la base imponible general** los rendimientos previstos en el artículo 25.4 de la Ley del IRPF bajo la denominación "otros rendimientos del capital mobiliario", así como los derivados de la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley del IRPF que procedan de entidades vinculadas con el mismo.

b. **En la base imponible del ahorro** los rendimientos previstos en los apartados 1, 2, y 3 del artículo 25 de la Ley del IRPF (rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad; rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios; rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez y los procedentes de rentas derivadas de la imposición de capitales). El comentario de estos rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro se

contiene en el Capítulo 5.

3. Rendimientos de actividades económicas

La determinación de la renta atribuible se efectuará de acuerdo con el método de determinación del rendimiento neto que resulte aplicable a la entidad, sin que para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de sus miembros pueda aplicar la reducción del 30 por 100 sobre los rendimientos con período de generación superior a dos años o calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo prevista en el artículo 32.1 de la Ley del IRPF .

Las reducciones por el ejercicio de actividades económicas del artículo 32.2. de la Ley del IRPF y por inicio de una nueva actividad del artículo 32.3 de la Ley del IRPF no son aplicables por entidades en régimen de atribución de rentas para determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas. Serán los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por el IRPF los que podrán practicar en su declaración estas reducciones, en su caso, por el IRPF los que podrán practicar en su declaración estas reducciones.

Los gastos propios de cada uno de los comuneros, socios o partícipes que, por no haberse pactado su pago con cargo a la entidad en régimen de atribución de renta, sean satisfechos por cada uno de ellos tendrán el carácter de deducibles para ellos, siempre que exista la debida correlación con la obtención de los ingresos. La deducibilidad de estos gastos se efectuará por el comunero, socio o partícipe que los haya satisfecho minorando el rendimiento a él atribuido por la entidad.

Los requisitos para la aplicación a las entidades en régimen de atribución de rentas del método de estimación directa, tanto en la modalidad normal como en la simplificada, y del método estimación objetiva tanto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales como de las restantes actividades pueden consultarse, respectivamente, en los Capítulos 7, 9 y 8 de este Manual.

4. Ganancias y pérdidas patrimoniales

La determinación de la renta atribuible se efectuará con arreglo a las normas del IRPF.

En función de que la ganancia o pérdida patrimonial atribuida derive o no de la transmisión de elementos patrimoniales, el contribuyente deberá integrarla en su declaración de la siguiente forma:

a. **En la base imponible general** las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de transmisiones de elementos patrimoniales.

b. **En la base imponible del ahorro** las ganancias y pérdidas patrimoniales que deriven de la transmisión de elementos patrimoniales cualquiera que sea su periodo de generación.

En los casos de transmisión de un elemento patrimonial común el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se calculará por la entidad respecto de cada socio, heredero, comunero o partícipe, atendiendo a su participación en la titularidad del elemento patrimonial o del derecho real sobre el mismo, por diferencia entre sus valores de adquisición y transmisión, aplicándose,

en su caso, la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF únicamente sobre las ganancias patrimoniales correspondientes a aquellos socios, herederos, comuneros o partícipes que hubiesen adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, lo que exige la comunicación por parte de éstos de la información necesaria para aplicar el nuevo límite de 400.000 euros que establece la citada disposición transitoria novena (límite que es individual).

Las especialidades relativas a la aplicación de los coeficientes reductores a las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales no afectos adquiridos antes del 31 de diciembre 1994, se comentan en el Capítulo 11.

Importante: *para el cálculo de la renta procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas, que deba atribuirse a los miembros de estas entidades, que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente que no sean personas físicas, no resultarán de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.*

5. Imputación de rentas inmobiliarias

La determinación de la renta atribuible se efectuará conforme a las normas del IRPF que resulten aplicables a cada concepto incluido en esta categoría de rentas. Estas normas se han comentado anteriormente en este mismo Capítulo en el apartado correspondiente al "Régimen de imputación de rentas inmobiliarias".

6. Retenciones e ingresos a cuenta

Las retenciones e ingresos a cuenta soportadas por la entidad en régimen de atribución de rentas y **las bases de las deducciones correspondientes** a la entidad se atribuirán a sus miembros en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

b) Reglas especiales

- **La renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades,** en los supuestos en que **todos** los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y que no tengan la consideración de sociedades patrimoniales o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.

- **La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente** se efectuará de acuerdo con lo previsto en el Capítulo IV del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE del 12).

- **Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente**, que sean miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o

que deban contabilizarse procedentes de las citadas acciones o participaciones. Asimismo, integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas.

Supuesto especial: rentas negativas de fuente extranjera

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera procedente de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes conforme vayan obteniéndose rentas positivas del mismo país y fuente.

Calificación de la renta atribuida y criterios de atribución

Normativa: Art. 88 Ley IRPF

Las rentas obtenidas por las entidades incluidas en este régimen que deban atribuirse a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos. En los casos en que uno de los socios, comuneros o partícipes se límite a realizar una aportación de capital, los rendimientos atribuidos a éste tendrán la naturaleza de rendimientos del capital mobiliario como consecuencia de la cesión de capital.

Las rentas se atribuirán anualmente a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

En el caso de las comunidades de bienes, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 393 del Código civil, la distribución a los comuneros tanto en los beneficios como en las cargas, será proporcional a sus respectivas cuotas. Presumiéndose iguales, mientras no se pruebe lo contrario, las porciones correspondientes a los partícipes en la comunidad.

No obstante, en el caso de las comunidades de propietarios las ganancias o rendimientos se atribuirán a cada uno de los propietarios en función de su coeficiente de participación en el edificio, en cuanto, conforme al artículo 3 de la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal, este es el módulo para determinar la participación de cada propietario en las cargas y beneficios por razón de la comunidad, salvo que en los estatutos de la misma se dispusiese otro reparto.

Declaración de las rentas atribuidas

Las rentas atribuidas deben declararse en la rúbrica que corresponda del apartado "E" de la declaración, identificando previamente el contribuyente que tiene la condición de socio, comunero o partícipe de la entidad, el NIF de la misma o, si carece de éste, el Número de Identificación que tengan asignado la entidad en el país de residencia y su porcentaje de participación.

Tratándose de atribución de rendimientos del capital inmobiliario, también deberá cumplimentarse el epígrafe "Relación de bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas", en el que se incluirán los datos de identificación del inmueble y del socio comunero o partícipe solicitados en el mismo.

Supuesto especial: existencia de imputación de rentas inmobiliarias

En el supuesto de que existan imputaciones de rentas inmobiliarias por el hecho de que el inmueble haya estado a disposición de la entidad en régimen de atribución de rentas durante la totalidad o parte del año, bien por haber estado arrendado el inmueble sólo durante parte del año, bien por haberse procedido a su transmisión a lo largo del año, la imputación de rentas inmobiliarias deberá declararse en el apartado "C" de la declaración.

Obligaciones tributarias de las entidades en régimen de atribución de rentas

1. Obligaciones de información

Normativa: Arts. 90 Ley IRPF y 70 Reglamento. Véase también la Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y por la que se modifican otras normas tributarias (BOE del 29)

Las entidades en régimen de atribución de rentas que ejerzan una actividad económica o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales deberán presentar durante el mes de febrero de cada año una declaración informativa en la que, además de sus datos identificativos y, en su caso, los de su representante, deberá constar la siguiente información:

a. **Identificación, domicilio fiscal y NIF de sus miembros**, residentes o no en territorio español, incluyéndose las variaciones en la composición de la entidad a lo largo de cada período impositivo.

   En el caso de miembros no residentes en territorio español, deberá identificarse a quien ostente la representación fiscal del mismo de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

   En el supuesto de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, se deberá identificar a los miembros de la entidad contribuyentes por el IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, así como a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de las rentas obtenidas por la entidad sujetas a dicho impuesto.

b. **Importe total de las rentas obtenidas por la entidad y de la renta atribuible** a cada uno de sus miembros, especificándose, en su caso:

   - Ingresos íntegros y gastos deducibles por cada fuente de renta.
   - Importe de las rentas de fuente extranjera, señalando el país de procedencia, con indicación de los rendimientos íntegros y gastos.
   - Identificación, en su caso, de la institución de inversión colectiva cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o suscrito, fecha de adquisición o suscripción y valor de adquisición de las mismas, así como identificación de la persona o entidad, residente o no residente, cesionaria de los capitales propios.

c. **Base de las deducciones** a las que tenga derecho la entidad.

d. **Importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados** por la entidad y los atribuibles a cada uno de sus miembros.

e. **Importe neto de la cifra de negocios** de acuerdo con lo dispuesto en la normativa mercantil aplicable al respecto.

> Véanse el artículo 35.2 del Código de Comercio, en la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio (BOE del 5); la Norma de elaboración contable 11ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), así como el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE del 3).

La obligación de presentar la declaración informativa anual deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad de acuerdo con lo previsto en la normativa general tributaria, o por sus miembros contribuyentes por el IRPF o por el Impuesto sobre Sociedades en el caso de entidades constituidas en el extranjero.

Importante: *las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar por escrito a sus miembros, en el plazo de un mes desde la finalización del plazo de presentación de la declaración, la información a que se refieren los párrafos b), c) y d) anteriores. Dado que la presentación de la declaración se realiza en el mes de febrero de cada año, la citada notificación se efectuará durante el mes de marzo.*

2. Otras obligaciones tributarias

Aunque las entidades en régimen de atribución de rentas no tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF ni por el Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, deben cumplir determinadas obligaciones o deberes tributarios derivados de la aplicación del procedimiento de gestión tributaria, especialmente en el supuesto de que realicen actividades económicas. Por su parte, los miembros de las citadas entidades también están obligados al cumplimiento de determinadas obligaciones o deberes tributarios, al margen de los correspondientes a la entidad.

Por lo que a la gestión del IRPF respecta, las obligaciones y deberes tributarios a cargo de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas y las de cada uno de sus miembros se distribuyen de la forma siguiente:

a. **Obligaciones a cargo de la entidad en régimen de atribución de rentas:**

- Presentación de declaraciones censales.
- Llevanza de la contabilidad y/o libros registros de la actividad.
- Emisión de facturas.
- Las propias de los retenedores u obligados a efectuar ingresos a cuenta.
- Determinación de la renta atribuible y pagos a cuenta.
- Obligaciones de suministro de información.

b. **Obligaciones a cargo de cada uno de los socios, comuneros o partícipes:**

- Presentación de declaración censal.

- Realización de pagos fraccionados.
- Declaración de la renta atribuida

Imputación de rentas de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de las uniones temporales de empresas

Normativa: Arts. 43 a 47 LIS

Ámbito de aplicación

El régimen especial de imputación de rentas es aplicable a las siguientes entidades:

- **Agrupaciones de Interés Económico Españolas** reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.
- **Agrupaciones Europeas de Interés Económico** reguladas por el Reglamento CEE/2137/1985, de 25 de julio, del Consejo.
- **Uniones Temporales de Empresas** reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, que estén inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Contenido del régimen especial

Las especialidades de este régimen especial de imputación fiscal son las siguientes:

a. Las entidades a las que resulta aplicable este régimen están sujetas Impuesto sobre Sociedades, a excepción del pago de la deuda tributaria por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

b. La imputación a los socios residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo comprende los siguientes conceptos:

- Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 16 de la LIS, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a los socios no serán deducibles por la entidad.
- La reserva de capitalización que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 de la LIS, no haya sido aplicada por la entidad en el período impositivo. La reserva de capitalización que se impute a sus socios no podrá ser aplicada por la entidad, salvo que el socio sea contribuyente del IRPF.
- Las bases imponibles, positivas (minoradas o incrementadas, en su caso, en la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de la LIS) o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables

por la entidad que las obtuvo.

- Las bases de las deducciones y de las bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según corresponda por aplicación de las normas del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, según que el socio sea contribuyente, respectivamente, de los citados impuestos.

- Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

La reserva de nivelación de bases imponibles a que se refiere el artículo 105 de la LIS se adicionará, en su caso, a la base imponible de la agrupación de interés económico.

c. Las imputaciones de los conceptos anteriormente comentados se efectuarán de acuerdo con los siguientes criterios:

- Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen.

- En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen. La opción se manifestará en la primera declaración del IRPF en que haya de surtir efecto y se mantendrá durante tres años.

d. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por el IRPF ni por el Impuesto sobre Sociedades. Su importe no se integrará en el valor de adquisición de las participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputadas. Tratándose de los socios que adquieran las participaciones con posterioridad a la imputación, se disminuirá su valor de adquisición en dicho importe.

e. En la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de estas entidades, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

Además, en el caso de participaciones en Uniones Temporales de Empresas, el valor de adquisición se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios.

Por su parte, en el caso de Agrupaciones de Interés Económico cuando así lo establezcan los criterios contables, el valor de adquisición se minorará en el importe de los gastos financieros, las bases imponibles negativas, la reserva de capitalización, y las deducciones y bonificaciones, que hayan sido imputadas a los socios en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión, hasta que se anule el referido valor, integrándose en la base imponible igualmente el correspondiente ingreso financiero.

Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional

Normativa: Art. 91 Ley IRPF

El régimen de transparencia fiscal internacional supone la imputación a una persona o entidad residente en territorio español de determinadas rentas obtenidas por una entidad participada mayoritariamente que resida en el extranjero cuando la imposición sobre esas rentas en el extranjero es notoriamente inferior a la que se hubiera producido en territorio español, imputación que se produce aunque las rentas no hayan sido efectivamente distribuidas.

Ámbito de aplicación

Delimitación positiva

Normativa: Art. 91.1 de la Ley IRPF

Sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte de nuestro ordenamiento interno, **los contribuyentes del IRPF deberán incluir en la base imponible general de la renta del período impositivo,** como un componente más independiente y autónomo de la misma, la **renta positiva obtenida por una entidad no residente** en territorio español, en cuanto que dicha renta pertenezca a alguna de las clases se detallan en el apartado siguiente y concurran las siguientes circunstancias en cuanto al grado de participación y al nivel de tributación de la entidad no residente:

a. Grado de participación en la entidad no residente

La participación del contribuyente en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha de cierre del ejercicio social de esta última, **debe ser igual o superior al 50 por 100**.

A estos efectos la participación del contribuyente puede ser **directamente** en la entidad no residente o bien **indirectamente** a través de otra u otras entidades no residentes.

Dicho grado de participación puede ostentarlo el contribuyente por sí mismo o conjuntamente con entidades vinculadas, según lo previsto en el artículo 18 de la LIS, o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive.

b. Nivel de tributación de la entidad no residente participada

El impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades satisfecho por la entidad no residente participada por razón de las rentas que deban incluirse, **debe ser inferior al 75 por 100 de la tributación que correspondería** a esas mismas rentas en el Impuesto sobre Sociedades español.

Delimitación negativa: Entidades no residentes en territorio español excluidas del régimen de transparencia fiscal internacional

Normativa: Art. 91.14 de la Ley IRPF

La imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional no es de aplicación

cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o que forme parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, siempre que el contribuyente acredite que realiza actividades económicas.

Tampoco es de aplicación cuando se trate de una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

Por tanto, para la aplicación de este régimen de imputación la entidad no residente en territorio español no puede ser residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o que forme parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, o siendo residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio económico Europeo el contribuyente no puede acreditar que realiza actividades económicas o se trata de una institución de inversión colectiva regulada por la Directiva 2009/65/CE.

Contenido del régimen especial y momento de la imputación

Rentas susceptibles de imputación

Hay que distinguir entre:

• Rentas obtenidas de entidades que no desarrollen actividades económicas

Normativa: Art. 91.2 de la Ley IRPF

Los contribuyentes imputarán la **renta total** obtenida por la entidad no residente en territorio español cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su obtención, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. Es decir, cuando se considere que estas entidades no desarrollan actividades económicas.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la LIS y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de aquella.

No obstante, lo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

> Se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

• Rentas obtenidas de entidades que desarrollen actividades económicas

Normativa: Art. 91.3 de la Ley IRPF

Como regla general y con las matizaciones contenidas en el artículo 91.3 de la Ley del IRPF, el socio residente cuando no sea imputable la renta total obtenida conforme a lo señalado en el apartado anterior tiene la obligación de imputar en la parte general de la base imponible únicamente la renta positiva obtenida por la entidad no residente en territorio español que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a. **Titularidad de bienes inmuebles**, rústicos y urbanos, **o de derechos reales que recaigan sobre éstos**, salvo que estén afectos a una actividad económica o cedidos en uso a otras entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.

b. **Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios**, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en la normativa del IRPF, salvo las que proceda de los siguientes activos financieros:

   - Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.
   - Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
   - Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.
   - Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades empresariales, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).

c. **Operaciones de capitalización y seguro**, que tengan como beneficiario a la propia entidad.

d. **Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas**, que tengan tal consideración con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25.4 de la Ley del IRPF.

   No obstante, no será objeto de imputación la renta procedente de derechos de imagen que deba imputarse conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley del IRPF

e. **Transmisión de los bienes y derechos** referidos en las letras a), b), c) y d) anteriores que genere rentas.

f. **Instrumentos financieros derivados**, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

g. **Actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras** salvo que se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas, sin perjuicio de lo establecido en la letra i).

h. **Operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas**

en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en las que la entidad no residente o establecimiento añade un valor económico escaso o nulo.

i. **Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios**, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, **realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades vinculada**s, en los términos del artículo 18 de la LIS, residentes en territorio español, e**n cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles** en dichas personas o entidades residentes.

Rentas no susceptibles de imputación

Normativa: Art. 91.3.i), 4, 5 y 9 Ley IRPF

Sin perjuicio de lo comentado anteriormente, no son susceptibles de imputación las siguientes rentas:

- Las rentas positivas correspondientes a ingresos derivados de actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, cuando al menos dos tercios de los ingresos correspondientes a las mismas se hayan realizado con personas o entidades no vinculadas en los términos del artículo 18 de la LIS.

- Las rentas positivas a que se refiere el apartado anterior "Rentas susceptibles de imputación" cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 de la renta total obtenida por la entidad no residente.

  No obstante, se imputarán en todo caso las rentas a las que se refiere la letra i) del apartado anterior sin perjuicio de que, asimismo, sean tomadas en consideración a efectos de determinar que la suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 de la renta total obtenida por la entidad no residente.

- El importe del impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.

- Los dividendos o participaciones en beneficios, incluidos los dividendos a cuenta, en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada.

  En caso de distribución de reservas, se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

> ***Importante:*** *una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.*

Determinación del importe de la renta positiva a imputar y momento en que debe efectuarse la imputación

Determinación del importe de la renta positiva a imputar

Normativa: Art. 91.7, 10 y 12.c) Ley IRPF

- **Importe de la renta positiva**

  El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible, utilizando el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

  Cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa se presumirá, salvo prueba en contrario, que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

- **Imputación**

  Una vez determinado el importe de la renta positiva, la imputación se efectuará en la base imponible general en proporción a la participación de la persona física residente en los resultados de la entidad no residente y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.

  En caso de que el contribuyente participe indirectamente en la entidad residente a través de otra u otras entidades no residentes, el importe de la renta positiva a imputar será el correspondiente a la participación indirecta.

- **Límite**

  En ningún caso, se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

Periodo impositivo en el que debe realizarse la imputación

Normativa: Art. 91.6 Ley IRPF

La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.

Medidas para evitar la doble imposición

Deducción de la cuota líquida del IRPF

Normativa: Art. 91.9 Ley IRPF

Será deducible de la cuota líquida del IRPF el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

> Esta deducción podrá practicarse, aun cuando los impuestos o gravámenes correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la inclusión, sin que su importe pueda exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

El importe que, con arreglo a lo anteriormente indicado, resulte deducible deberá hacerse constar en la casilla ***[0589]*** de la declaración.

> ***Recuerde:*** *no se integran en la base imponible del contribuyente los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada y que una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.*

Transmisión de su participación por el contribuyente

Normativa: Art. 91.10 Ley IRPF

Para determinar la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de las participaciones, directas o indirectas, en las entidades no residentes cuyas rentas hayan sido imputadas, la Ley prevé la aplicación de reglas valorativas específicas análogas a las utilizables en el caso de transmisión de participaciones de sociedades que tributaron como patrimoniales [artículo 35.1.c) del texto refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, vigente a 31 de diciembre de 2006], con la salvedad de que los beneficios sociales imputados y no distribuidos a que se refiere la Ley en el supuesto de sociedades patrimoniales deben entenderse sustituidos en este supuesto por las rentas positivas imputadas en la base imponible.

De acuerdo con lo anterior, de la transmisión de las participaciones, directas o indirectas, en las entidades no residentes cuyas rentas hayan sido imputadas, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas.

A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado por:

(+) El precio o cantidad desembolsada para su adquisición.

(+) El importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad no residente durante los períodos impositivos en los que el contribuyente hubiese incluido en su base imponible rentas positivas por su participación en ella.

Por su parte el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor neto contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por su valor de mercado si fuese inferior.

Supuesto especial: entidades residentes en países o territorios calificados como jurisdicción no cooperativa

Normativa: Art. 91.12 de la Ley IRPF

Cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, se presumirá, salvo prueba en contrario, que se producen las siguientes circunstancias:

a. Que la tributación de la entidad no residente por las rentas objeto de inclusión es inferior al 75 por 100 del importe que hubiese correspondido a esas mismas rentas aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades español.

b. Que la entidad es productora de las rentas enumeradas en las letras a), b), c), d), e), f) y g), h) e i) de la rúbrica " Rentas obtenidas de entidades que desarrollen actividades económicas" dentro del apartado "Contenido del régimen y momento de la imputación", por lo que las mismas deben entenderse como imputables.

c. Que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

Véase al respecto la definición de jurisdicción no cooperativa que recoge la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y que se comenta en la "Relación de países y territorios de jurisdicción no cooperativa" dentro del apartado dedicado a la "Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como de jurisdicción no cooperativa" en este Capítulo.

Obligaciones formales especificas derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional

Normativa: Art. 91.11 Ley IRPF. Véase también la orden de aprobación del modelo del IRPF

Los contribuyentes a quienes resulte de aplicación este régimen deberán presentar conjuntamente con la declaración por el IRPF los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

a. Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b. Relación de administradores de su domicilio fiscal.

c. El balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.

d. Importe de las rentas positivas que deban ser objeto de imputación en la base imponible.

e. Justificación, en su caso, de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación.

Esta información que debe acompañar a la declaración del IRPF se puede presentar a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria accediendo al trámite de aportación de documentación complementaria correspondiente a la declaración.

El registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se encuentra regulado en Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se crea la sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

También podrán presentarse en el registro presencial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Todo ello se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que establece que los documentos que los interesados dirijan a los órganos de las Administraciones Públicas podrán presentarse:

a. En el registro electrónico de la Administración u Organismo al que se dirijan, así como en los restantes registros electrónicos de cualquiera de los sujetos a los que se refiere el artículo 2.1.

b. En las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.

c. En las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.

d. En las oficinas de asistencia en materia de registros.

e. En cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes.

Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen

Normativa: Arts. 92 Ley IRPF y 107 Reglamento

Concepto y ámbito de aplicación

Normativa: Art. 92.1 y 2 Ley IRPF

Las cantidades percibidas directamente por el contribuyente por la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización tienen la con sideración de rendimientos del capital mobiliario, tal y como se ha comentado en el Capítulo 5, incluso cuando dichas cantidades sean satisfechas por la persona o entidad a la que el contribuyente presta sus servicios.

Sin embargo, cuando dichas retribuciones se perciban por personas o sociedades cesionarias del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, surge el régimen especial de imputación de rentas por la cesión del derecho de imagen en cuya virtud el cedente de tales derechos debe imputar las rentas en la parte general de su base imponible del IRPF.

Para que resulte aplicable el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, deben cumplirse todas y cada una de las siguientes circunstancias:

a. Que el contribuyente titular del derecho de imagen hubiera cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiese consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad,

residente o no residente, denominada primera cesionaria.

A estos efectos, resulta indiferente que la cesión, consentimiento o autorización, hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente por el IRPF.

b. Que el contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad, residente o no residente, en el ámbito de una relación laboral.

c. Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 18 de la LIS, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes, la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física, denominada segunda o última cesionaria.

d. Que los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente titular del derecho de imagen sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral y que ha obtenido la cesión de los derechos de imagen.

Contenido del régimen especial y momento de la imputación

Cantidad a imputar

Normativa: Art. 92.4 Ley IRPF

La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la segunda cesionaria por la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta realizado por la segunda cesionaria sobre la cuantía total satisfecha a la primera cesionaria no residente y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física de la primera cesionaria como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización de la explotación de su imagen, siempre que dicha prestación se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen fuere contribuyente por el IRPF.

El porcentaje para determinar el ingreso a cuenta ha sido del 19 por 100 en 2021.

La imputación de la cantidad que corresponda se hará constar en la casilla ***[0274]*** del apartado "E" de la declaración.

Periodo impositivo en el que debe realizarse la imputación

Normativa: Art. 92.5 Ley IRPF

La imputación se realizará por el contribuyente en el período que corresponda a la fecha en que la entidad empleadora (segunda o última cesionaria) efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la imputación deberá efectuarse en el primero o en

el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

A estos efectos, se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la segunda cesionaria.

Medidas para evitar la doble imposición

Normativa: Art. 92.4 Ley IRPF

Cuando proceda la imputación, serán deducibles de la cuota íntegra del IRPF correspondiente al contribuyente que efectúa la imputación de las rentas las siguientes cantidades:

a. El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b. El IRPF o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c. El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d. El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e. El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la imputación, sin que puedan exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como jurisdicción no cooperativa.

Véase al respecto la definición de jurisdicción no cooperativa que recoge la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y que se comenta en la "Relación de países y territorios calificados reglamentariamente como jurisdicción no cooperativa " dentro del apartado dedicado a

la "Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como de jurisdicción no cooperativa" en este Capítulo.

El importe correspondiente a los impuestos que, con arreglo a lo anteriormente especificado, resulten deducibles minorarán la cuota líquida total, para lo que deberán hacerse constar en la casilla ***[0590]*** del apartado "M" de la declaración.

Otras medidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas

Normativa: Art. 92.6 de la Ley IRPF

El régimen de imputación que se comenta en este apartado se complementa con las medidas establecidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas.

A tal efecto, no se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios, incluidos los dividendos a cuenta, distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por el contribuyente titular de los derechos de imagen como consecuencia del régimen de imputación.

En caso de distribución de reservas, se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Los dividendos o participaciones distribuidos por la primera cesionaria que, en aplicación de lo anteriormente expuesto, no hayan sido integrados en la base imponible de los socios, no darán derecho a éstos a la deducción por doble imposición internacional.

Importante: *una misma cuantía solo podrá ser objeto de imputación una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.*

Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español

Normativa: Art. 93 Ley IRPF

El régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español se comenta en el Capítulo 2.

Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados como jurisdicción no cooperativa

Normativa: Art. 95 y disposición transitoria octava Ley IRPF

La Ley del IRPF dedica una sección (la Sección 6ª) de su Título X y dos artículos (el 94 y 95) a la tributación correspondiente a los socios o partícipes de las siguientes instituciones de inversión colectiva:

- Las reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva,
- Las reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, distintas de las anteriores, que estén constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España y
- Las constituidas en países o territorios considerados como jurisdicción no cooperativa.

La tributación correspondiente a los socios o partícipes de las dos primeras instituciones de inversión colectiva se regula en el artículo 94 de la LIRPF y no presenta diferencias de tratamiento respecto a la renta objeto de imputación a los socios o partícipes, aplicándose la normativa del IRPF que corresponde a cada modalidad de renta según su origen o fuente, salvo algunas especialidades para los fondos de inversión cotizados y SICAV índice cotizadas y en la aplicación del régimen de diferimiento por reinversión en las SICAV cuyo comentario se incluye en el capítulo correspondiente de este manual.

A diferencia de los incentivos fiscales que se establecen para la inversión en las instituciones de inversión colectiva anteriores (régimen de diferimiento fiscal), para la tributación correspondiente a los socios o partícipes en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como jurisdicción no cooperativa se establece un régimen fiscal especial en el artículo 95 de la LIRPF que pretende lo contrario, desincentivar a los contribuyentes que decidan invertir en este tipo de instituciones de inversión colectiva.

Este régimen fiscal especial de imputación es el siguiente:

Renta imputable

El régimen de imputación de rentas que regula el artículo 95 resulta aplicable a los contribuyentes del IRPF que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como jurisdicción no cooperativa debiendo distinguirse:

Cuando no exista transmisión o reembolso de las acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva

Conforme a este régimen los socios o partícipes en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como jurisdicción no cooperativa deben imputar cada año, aunque no se haya producido la transmisión o reembolso, en la parte general de la base imponible **la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición al inicio del citado período**. A estos efectos, se presumirá, salvo prueba en contrario, que esta diferencia es el 15 por 100 del valor de adquisición de la acción o participación.

> Esta renta se califica como imputación de renta (no como ganancia patrimonial) y debe integrarse en la base imponible general del impuesto en cada periodo impositivo.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición de la acción o participación.

Por su parte, los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación.

Cuando exista transmisión o reembolso de las acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva

En estos casos, una vez calculado el valor de adquisición conforme a lo indicado en el apartado anterior, la renta derivada de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones se determinará conforme a lo previsto en el artículo 37.1.c) de la Ley del IRPF que se comenta en el apartado "Transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003" dentro de las normas específicas de valoración para determinar el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales del Capítulo 11 de este Manual.

> ***Recuerde:*** *no se aplica a la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como de jurisdicción no cooperativa el régimen especial de diferimiento de la tributación previsto en el artículo 94 de la Ley del IRPF.*

Régimen transitorio

Normativa: Disposición transitoria octava Ley IRPF

Participaciones y acciones adquiridas antes del 1 de enero de 1999

A efectos de calcular el exceso del valor liquidativo, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo a día 1 de enero de 1999, respecto de las participaciones y acciones que en dicho ejercicio se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

Beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999

Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

Ejemplo:

Don S.M.G., es titular desde marzo de 1998 de una participación en una institución de inversión colectiva, constituida en un país calificado reglamentariamente como jurisdicción no cooperativa, cuyo valor de adquisición fue el equivalente a 12.020 euros.

El valor liquidativo de dicha participación a 31-12-2021 es de 31.800 euros.

Determinar la renta imputable al ejercicio 2021, sabiendo que el valor liquidativo de la participación a 01-01-1999 ascendía al equivalente a 12.500 euros y que las rentas imputadas en los ejercicios 1999 a 2020 ascendieron a 16.200 euros.

Solución:

Imputación de rentas correspondientes al ejercicio 2021:

- Valor liquidativo a 31-12-2021: 31.800
- Valor de adquisición a 01-01-2021: 28.700 **(1)**
- Renta imputable (31.800 - 28.700) = 3.100

Nota al ejemplo:

(1) La determinación del valor de adquisición al inicio del periodo impositivo se efectúa partiendo del valor liquidativo a 01-01-1999 (12.500 euros) y sumando a dicho importe las imputaciones de renta realizadas en los ejercicios 1999 a 2020 (16.200). Así pues: 12.500 + 16.200 = 28.700. **(Volver)**

Relación de países y territorios calificados como jurisdicción no cooperativa

Definición de jurisdicción no cooperativa

La disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE del 30), tras la modificación introducida por el artículo decimosexto de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE del 10), contiene la definición de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas que sustituye a la de paraíso fiscal, de baja o nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

Respecto de la definición de jurisdicciones no cooperativas sus apartados 1 y 2 establecen:

1. *Tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios que se establecen en los apartados siguientes de este artículo.*

2. *La relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:*

   a. *En materia de transparencia fiscal:*

      1. *La existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.*

      2. *El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España.*

      3. *El resultado de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.*

      4. *El efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.*

   A los efectos de esta letra a) se entiende por efectivo intercambio de información, la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

   b. Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios.

   c. *La existencia de baja o nula tributación.*

      Existe baja tributación cuando en el país o territorio de que se trate se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

      Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.

      Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

3. *La relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en*

materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

> ***Atención**: todas referencias efectuadas en la normativa del IRPF a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa que establece la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en su redacción vigente a partir de 11 de julio de 2021.*

Ahora bien, mientras no se apruebe por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios que se consideran como paraísos fiscales.

Relación de países y territorios calificados como paraísos fiscales en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio

> ***Atención**: En tanto no se determinen por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios que se consideran paraíso fiscal.*

(1) Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, BOE del 13, modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, BOE del 1 de febrero

1. Principado de Andorra (7)
2. Antillas Neerlandesas (6)
3. Aruba (6)
4. Emirato del Estado de Bahréin
5. Sultanato de Brunei
6. República de Chipre (14)
7. Emiratos Árabes Unidos (2)
8. Gibraltar
9. Hong-Kong (12)
10. Anguilla
11. Antigua y Barbuda
12. Las Bahamas (9)
13. Barbados (11)
14. Bermuda
15. Islas Caimanes
16. Islas Cook
17. República de Dominica
18. Granada
19. Fiji
20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del

Canal)
21. Jamaica (3)
22. República de Malta (4)
23. Islas Malvinas
24. Isla de Man
25. Islas Marianas
26. Mauricio
27. Montserrat
28. República de Naurú
29. Islas Salomón
30. San Vicente y las Granadinas
31. Santa Lucía
32. República de Trinidad y Tobago (5)
33. Islas Turks y Caicos
34. República de Vanuatu
35. Islas Vírgenes Británicas
36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
37. Reino Hachemita de Jordania
38. República Libanesa
39. República de Liberia
40. Principado de Liechtenstein
41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986.
42. Macao
43. Principado de Mónaco
44. Sultanato de Omán (15)
45. República de Panamá (8)
46. República de San Marino (10)
47. República de Seychelles
48. República de Singapur (13)

Notas a la lista:

(1) La Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991. (Volver)

(2) Con efectos desde 02-04-2007, fecha de entrada en vigor de los respectivos convenios para evitar la doble imposición (BOE del 23-01-2007), los Emiratos Árabes Unidos dejan de ser considerados paraíso fiscal. (Volver)

(3) Con efectos desde 16-05-2009, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición (BOE del
12-05-2009), Jamaica deja de ser considerada paraíso fiscal. (Volver)

(4) Con efectos desde 12-09-2006, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición (BOE del 07-09-2006), Malta deja de ser considerada paraíso fiscal. (Volver)

(5)

Con efectos desde 28-12-2009, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición (BOE del 08-12-2009), la Republica de Trinidad y Tobago deja de ser considerada paraíso fiscal. (Volver)

(6) Con efectos desde 27-01-2010, fecha de entrada en vigor de los respectivos acuerdos de intercambio de información (BOE del 24-11-2009), Antillas Neerlandesas y Aruba dejan de ser considerados paraísos fiscales. Las Antillas Neerlandesas dejaron de existir como tales el 10-11-2010. A partir de esa fecha San Martin y Curaçao tienen el mismo estatus que Aruba (forman parte del Reino de los Países Bajos, pero gozan de independencia), mientras que el resto de islas de las antiguas Antillas Neerlandesas (Saba, San Eustaquio y Bonaire) ha pasado a formar parte de los Países Bajos. A San Martin y Curaçao le es aplicable el Acuerdo firmado con Antillas Neerlandesas, mientras que a las otras tres islas les es de aplicación el CDI con Países Bajos. Por ello ninguna de las islas tiene actualmente la consideración de paraíso fiscal. (Volver)

(7) Con efectos desde 10-02-2011, fecha de entrada en vigor del acuerdo de intercambio de información en materia tributaria (BOE del 23-11-2010), el Principado de Andorra dejo de ser considerado paraíso fiscal. El 07-12-2015 se ha publicado en el BOE el Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho «Ad Referéndum» en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015, que entra en vigor el 26 de febrero de 2016. (Volver)

(8) Con efectos desde 25-07-2011, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 04-07-2011), Republica de Panamá deja de ser considerado paraíso fiscal. (Volver)

(9) Con efectos desde 17-08-2011, fecha de entrada en vigor del acuerdo de intercambio de información (BOE del 15-07-2011), Las Bahamas deja de ser considerado paraíso fiscal. (Volver)

(10) Con efectos desde 02-08-2011, fecha de entrada en vigor del acuerdo de intercambio de información (BOE del 06-06-2011), Republica de San Marino deja de ser considerado paraíso fiscal. (Volver)

(11) Con efectos desde 14-10-2011, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 14-09-2011), Barbados deja de ser considerado paraíso fiscal. (Volver)

(12) Con efectos desde 01-04-2013, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 14-04-2012), Hong Kong (China) deja de ser considerado paraíso fiscal. (Volver)

(13) Con efectos desde 01-01-2013, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 11-01-2012), la Republica de Singapur deja de ser considerado paraíso fiscal. (Volver)

(14) Con efectos desde 28-05-2014, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 26-05-2014), la República de Chipre deja de ser considerado paraíso fiscal. (Volver)

(15) Con efectos desde 19-9-2015, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 08-09-2015), el Sultanato de Omán deja de ser considerado paraíso fiscal. (Volver)

Régimen especial: Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

Normativa: Art. 95 bis Ley IRPF

El régimen fiscal especial denominado "Ganancias patrimoniales por cambio de residencia" es aplicable a determinados contribuyentes del IRPF, titulares de acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad, que pierdan su condición por cambio de residencia se comenta en el Capítulo 11.

Caso práctico

La comunidad de bienes "X", cuyo NIF es E28000000, está formada por dos comuneros, cada uno de los cuales tiene un porcentaje de participación del 50 por 100. El comunero "Y" es contribuyente por el NIF y el comunero "Z" es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. La comunidad de bienes ha obtenido en el ejercicio 2021 las siguientes rentas:

- 12.200 euros procedentes del arrendamiento durante todo el año de una vivienda a un matrimonio. Dicho inmueble fue adquirido por la entidad en el año 2000, ascendiendo el coste de adquisición satisfecho por la misma a 250.000 euros. La referencia catastral del inmueble es 0052807VK4724A0003KI. El valor catastral del inmueble en el ejercicio 2021 fue de 58.500 euros, de los que el 40 por 100 corresponden al valor del suelo.

  Los gastos satisfechos a lo largo del ejercicio 2021 por la entidad en relación con el inmueble han sido los siguientes:

  - Recibo comunidad: 1.100 euros.
  - Recibo IBI: 360 euros.
  - Intereses derivados de la financiación del inmueble: 1.300 euros.

- 1.200 euros, en concepto de intereses derivados de una imposición a plazo fijo de dos años y un día. La liquidación de los citados intereses se produjo, al vencimiento del plazo, el día 2 de octubre de 2021.

- 1.800 euros, en concepto de dividendos procedente de acciones de una entidad residente en territorio español. Los gastos de administración y depósito de las acciones han ascendido a 10 euros.

- La comunidad de bienes ejerce una actividad económica empresarial cuyo rendimiento neto se determina en el método de estimación directa, modalidad normal. De acuerdo con los datos y registros contables de la entidad, los ingresos del ejercicio han ascendido a 50.000 euros, siendo los gastos deducibles, incluidas las amortizaciones fiscalmente computables, de 20.000 euros.

- El día 10 de enero de 2021 ha vendido en bolsa por 150.000 euros, descontados los gastos inherentes a dicha transmisión satisfechos por la entidad, un paquete de acciones adquirido el 1 de octubre de 1999 por 100.000 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición satisfechos por la entidad.

- El día 15 de noviembre de 2021 ha vendido por 150.000,00 euros, descontados los gastos y tributos inherentes a dicha transmisión satisfechos por la entidad, un inmueble no afecto a la actividad económica adquirido el día 1 de octubre de 2001 por un importe equivalente a 100.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por la entidad. La referencia catastral del inmueble es 9872023VH5797S0001WX y su valor catastral, que no ha sido objeto de revisión en los últimos 10 años, asciende en el ejercicio 2021 a un importe de 30.500 euros. El inmueble ha estado desocupado desde su adquisición.

- El importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad ascendieron a: 570 euros (228 efectuados sobre los intereses y 342 euros sobre los dividendos).

Determinar la renta atribuible por la entidad a cada uno de sus miembros y los importes que cada uno de ellos debe incluir en la declaración anual correspondiente a su imposición personal.

Solución:

1. Determinación por la entidad de la renta atribuible a cada comunero según las normas del IRPF:

1.1. Rendimientos del capital inmobiliario:

- Ingresos íntegros: 12.200
- Gastos deducibles:
  - Recibo comunidad: 1.100
  - Recibo IBI: 360
  - Intereses financiación inmueble: 1.300
  - Amortización inmueble 3% s/(60% x 250.000,00) = 4.500

  Total gastos deducibles: 7.260,00

- Rendimiento neto (12.200 – 7.260) = 4.940
- Rendimiento atribuible a cada comunero (50% s/4.940) = 2.470

1.2. Rendimientos del capital mobiliario:

- Rendimiento neto dividendos (1.800 - 10) = 1.790
- Rendimiento atribuible a cada comunero (50% s/1.790) = 895
- Rendimiento neto intereses: 1.200
- Rendimiento atribuible a cada comunero (50% s/ 1.200) = 600

1.3. Rendimientos de actividad económica:

- Ingresos íntegros: 50.000
- Gastos deducibles, incluidas amortizaciones: 20.000
- Rendimiento neto (50.000 - 20.000) = 30.000
- Rendimiento atribuible a cada comunero (50% s/ 30.000) = 15.000

1.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales (venta acciones):

- Valor de transmisión: 150.000
- Valor adquisición: 100.000
- Ganancia patrimonial (150.000 - 100.000) = 50.000
- Renta atribuible al comunero "Y" (50% s/50.000) = 25.000
- Renta atribuible al comunero "Z" (50% s/50.000) = 25.000

1.5. Ganancias y pérdidas patrimoniales (venta inmueble):

- Valor de transmisión: 150.000

- Valor adquisición: 100.000
- Ganancia patrimonial (150.000 - 100.000) = 50.000
- Renta atribuible al comunero "Y" (50% s/50.000) = 25.000
- Renta atribuible al comunero "Z" (50% s/50.000) = 25.000

1.6. Renta inmobiliaria imputada (inmueble desocupado):

- Renta atribuible (2% s/30.500) x (317 ÷ 365) = 529,78
- Renta atribuible a cada comunero (50% s/ 529,78) = 264,89

1.7. Retenciones e ingresos a cuenta:

- Atribuibles a cada uno de los comuneros (50% s/570) = 285

2. Declaración de la renta atribuida por el comunero "Y" contribuyente del IRPF:

2.1. Rendimiento del capital inmobiliario:

- Rendimiento neto atribuido: 2.470
- Reducción arrendamiento vivienda (60% s/2.470) = 1.482
- Rendimiento neto computable (2.470 - 1482) = 988

2.2. Rendimiento neto del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro:

- Dividendos
- Importe íntegro: 900
- Gastos deducibles imputables: 5
- Intereses:
  - Rendimiento neto atribuido: 600

Total rendimiento neto computable del capital mobiliario (900 + 600 – 5) = 1.495

2.3. Rendimiento actividades económicas:

- Rendimiento neto atribuido: 15.000

2.4. Ganancias patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro: (1)

- Renta imputable (25.000 + 25.000) = 50.000

2.5. Renta inmobiliaria imputada:

- Importe atribuido: 264,89

Nota al ejemplo:

(1) Al tratarse en ambos casos de ganancias obtenidas por la transmisión de elementos patrimoniales (venta de acciones e inmueble) su importe se integra en la base imponible del ahorro. Con relación a las ganancias y pérdidas que integran la base imponible del ahorro véase el Capítulo 11. **(Volver)**

Capítulo 11. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Concepto

Delimitación positiva

Normativa: Art. 33.1 y 2 Ley IRPF

De acuerdo con el artículo 33.1 de la Ley del IRPF son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

De esta definición puede concluirse que, para que se produzca una ganancia o pérdida patrimonial, deben cumplirse los siguientes requisitos que pasamos a analizar:

1. Existencia de una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente

A título de ejemplo, **constituyen alteraciones en la composición del patrimonio** del contribuyente las siguientes:

- Las transmisiones onerosas o lucrativas de bienes o derechos. Entre las primeras pueden citarse, como ejemplos, las ventas de viviendas, locales comerciales, plazas de garaje, fincas rústicas, acciones, etc. y, entre las segundas, las herencias, legados y donaciones.
- La incorporación al patrimonio del contribuyente de dinero, bienes o derechos que no deriven de una transmisión previa. Es el caso, entre otros, de la obtención de premios de cualquier tipo, ya sean en metálico o en especie, de subvenciones, etc.
- Las permutas de bienes o derechos.
- Las pérdidas debidamente justificadas en elementos patrimoniales.

Por contra, **la Ley estima que no existe alteración en la composición del patrimonio y, por lo tanto, no se producirá ganancia o pérdida patrimonial** alguna en las siguientes operaciones, siempre que la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad:

a. División de la cosa común.

b. Disolución de la sociedad de gananciales o extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c. Disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.

Excesos de adjudicación en la disolución de las comunidades de bienes o separación de comuneros

Para que el ejercicio de la acción de división de la cosa común o la disolución de las comunidades de bienes no implique una alteración en la composición del patrimonio, es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión o en la extinción del condominio se correspondan con la cuota de titularidad, ya que, en el caso de que se atribuyan a uno de los copropietarios o comuneros bienes o derechos por mayor valor al que corresponda a su cuota de titularidad, existirá una alteración patrimonial en el otro u otros copropietarios o comuneros, pudiéndose generar, en su caso y en función de las variaciones de valor que hubiera podido experimentar el inmueble, una ganancia o una pérdida patrimonial independientemente de que exista o no exista compensación en metálico, cuyo importe se determinará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del IRPF, por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la Ley del IRPF, para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente, que se desarrollan en el apartado "Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas generales" de este Capítulo.

En estos tres supuestos (división de la cosa común, disolución de la sociedad de gananciales o extinción del régimen económico matrimonial de participación y disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros) no podrá procederse a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos, por lo que éstos conservarán sus originarios valores y fechas de adquisición.

d. Asimismo, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31), se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio en la entrega de los valores en préstamo ni en la devolución de otros tantos valores homogéneos al vencimiento del préstamo en los términos y con los requisitos establecidos en la citada disposición adicional.

Téngase en cuenta que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), ha derogado en lo que se refiere sólo a dicho impuesto, con efectos 1 de enero de 2015, el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, que establece el régimen tributario aplicable a las operaciones de préstamo de valores. Por tanto, el tratamiento fiscal previsto en la citada disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003 cuando el prestamista o prestatario sea un contribuyente por el IRPF se mantiene vigente.

Importante: *respecto a los* ***excesos de adjudicación en la disolución de las comunidades de bienes o separación de comuneros*** *debe tenerse en cuenta la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 7 de junio de 2018, Reclamación número 00/02488/2017, recaída en recurso extraordinario de alzada para*

unificación de criterio, cuyos criterios se recogen en el cuadro resumen al que puede acceder al final del capítulo.

2. Que como consecuencia de dicha alteración se produzca una variación en el valor del patrimonio del contribuyente

La mera variación en el valor del patrimonio del contribuyente no puede calificarse de ganancia o pérdida patrimonial si no va acompañada de la correspondiente alteración en su composición. Así, la revalorización o pérdida de valor de determinados bienes como, por ejemplo, acciones, bienes inmuebles, etc., cuya titularidad corresponda al contribuyente, no origina ganancia o pérdida patrimonial a efectos fiscales hasta que la misma se materialice para el contribuyente.

3. Que no exista norma legal que expresamente exceptúe de gravamen dicha ganancia o la haga tributar como rendimiento

Distinguimos entre:

A. Supuestos de ganancias patrimoniales exceptuadas de gravamen

Como supuestos de ganancias patrimoniales exceptuadas de gravamen pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- **Indemnizaciones** como consecuencia de **responsabilidad civil** por daños personales en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

  Véase esta exención del artículo 7.d) Ley IRPF en el Capítulo 2 de este Manual.

- **Premios** literarios, artísticos o científicos, relevantes, expresamente declarados exentos.

  Véase esta exención del artículo 7.l) Ley IRPF en el Capítulo 2 de este Manual.

- **Premios de las loterías y apuestas** organizadas por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado y por las Comunidades Autónomas, Cruz Roja y Organización Nacional de Ciegos, así como los organizados por determinados organismos públicos o entidades establecidas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, cuyo importe íntegro en el ejercicio 2021 sea igual o inferior a 40.000 euros o hasta dicho importe cuando se trate de premios que superen 40.000 euros.

  Los premios **cuyo importe íntegro sea superior a 40.000**, se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

  Esta exención será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción, cupón de lotería o de la apuesta efectuada, sea de, al menos, **0,50 euros**. En caso de que fuera **inferior a 0,50 euros**, la cuantía máxima exenta se reducirá de forma proporcional.

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

> ***Importante**: a partir del 1 de enero de 2013 estos premios que estaban totalmente exentos pasan a estar sujetos al IRPF mediante un gravamen especial del 20 por 100 que se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados (disposición adicional trigésima tercera.2 de la Ley del IRPF).*

- **Indemnizaciones** satisfechas por las **Administraciones públicas por daños personales** como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en las Leyes 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) y 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre).

  Véase esta exención del artículo 7.q) Ley IRPF en el Capítulo 2 de este Manual.

B. Supuestos de ganancias patrimoniales que, por expresa disposición de la Ley del IRPF, tributan como rendimientos

Como supuestos de **ganancias patrimoniales que, por expresa disposición de la Ley del IRPF, tributan como rendimientos** pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles, que se califican legalmente como rendimientos de capital inmobiliario.
- Valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de una entidad, que constituyen rendimientos de capital mobiliario.
- Transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, que únicamente generan rendimientos de capital mobiliario.
- Resultados derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, que dan lugar a rendimientos de capital mobiliario, salvo que provengan de sistemas de previsión social, en cuyo caso originan rendimientos de trabajo.

  Los sistemas de previsión social cuyas prestaciones constituyen rendimientos del trabajo se detallan en el Capítulo 3 de este Manual.

Delimitación negativa

Normativa: Art. 33.3 Ley IRPF

En determinados supuestos, a pesar de haberse producido una variación en la composición y en el valor del patrimonio del contribuyente, la Ley del IRPF estima **que no existe ganancia o pérdida patrimonial**. Dichos supuestos son los siguientes:

a) Reducciones del capital social

Ninguna de las modalidades de reducción del capital social, origina, de forma inmediata, una ganancia o pérdida patrimonial derivada de dicha operación, sino que ésta se generará cuando se

transmitan los valores o participaciones afectados por la reducción del capital social, produciéndose como consecuencia un diferimiento en la tributación de estas rentas.

> De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 317 y siguientes del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE del 3), que deroga, con efectos de 1 de septiembre de 2010, el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, la reducción del capital puede tener por finalidad la devolución de aportaciones, la condonación de dividendos pasivos, la constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias o el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas. La reducción podrá realizarse mediante la disminución del valor nominal de las acciones, su amortización o su agrupación para canjearlas.

No obstante, en los supuestos de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios pueden producirse efectos fiscales inmediatos, ya que el importe de la devolución de aportaciones, o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, si se reciben en especie, minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectados (teniendo en cuenta que se consideran afectados los adquiridos en primer lugar) hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar, tributará como rendimiento del capital mobiliario en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

Si la reducción de capital procede de beneficios no distribuidos, la totalidad de las cantidades percibidas tributarán como dividendos. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación

> El tratamiento fiscal aplicable en los supuestos de reducción de capital y distribución de la prima de emisión efectuados con posterioridad al 23 de septiembre de 2010 por sociedades de inversión de capital variable (SICAV), se comenta en el Capítulo 5 de este Manual.

También pueden producirse efectos fiscales inmediatos en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2014/65/ UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.

> Señalar que si bien el artículo 33.3 Ley IRPF se refiere a la Directiva 2004/39/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, dicha directiva ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/ UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Ésta, en su artículo 94 dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE

En este caso el artículo 33.3 de la Ley del IRPF considera rendimiento del capital mobiliario el importe obtenido o el valor de mercado de los bienes recibidos, hasta el límite de la diferencia positiva entre el valor de la participación según los fondos propios correspondientes al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de reducción de capital y el valor de adquisición del título. Ahora bien, el exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones hasta anularlo y si lo percibido supera también el importe del valor de adquisición, el nuevo exceso, tributará como rendimientos del capital mobiliario.

> Los rendimientos de capital mobiliario en el caso de distribución de la prima de emisión y de reducción de capital con devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación, se comentan en el Capítulo 5 de este Manual, dentro del apartado "Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad".

Reglas aplicables a las acciones afectadas por reducción del capital social.

Normativa: Art. 33.3 y disposición adicional octava Ley IRPF

A efectos de determinar el importe de la futura ganancia o pérdida patrimonial, la Ley del IRPF incorpora reglas precisas con objeto de identificar los valores o participaciones afectados por la reducción de capital y las repercusiones fiscales que ésta origina en los valores de adquisición y en el de transmisión de los valores o participaciones no admitidos a negociación que se transmitan con posterioridad a la reducción del capital.

- Si la reducción del capital social, cualquiera que sea su finalidad, se instrumenta mediante la amortización de los valores o participaciones, se considerarán amortizadas las acciones adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.
- Cuando la reducción del capital social se efectúe por otros medios como, por ejemplo, reduciendo el valor nominal de las acciones y no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

  En caso contrario, la reducción de capital se entenderá producida en cada una de las acciones o participaciones en las que se haya efectuado.

- Cuando se transmitan valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital instrumentada mediante una disminución del valor nominal que no afecte por igual a todos los valores o participaciones, se considerará como valor de transmisión el que correspondería en función del valor nominal que resulte de la aplicación de lo previsto en el párrafo anterior. En el caso de que el contribuyente no hubiera transmitido la totalidad de sus valores o participaciones, la diferencia positiva entre el valor de transmisión correspondiente al valor nominal de los valores o participaciones efectivamente transmitidos y el valor de transmisión, se minorará del valor de adquisición de los restantes valores o participaciones homogéneos hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial.

b) Transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente

En los supuestos de transmisiones lucrativas por fallecimiento del contribuyente, la Ley excluye de gravamen la posible ganancia (denominada "plusvalía del muerto") o pérdida patrimonial que pueda producirse por la transmisión de su patrimonio a sus herederos, con independencia de quien sea el beneficiario de la sucesión.

c) Transmisiones lucrativas "inter vivos" (donaciones) de empresas o participaciones

Este supuesto se refiere a las donaciones en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de empresas individuales o de participaciones en entidades del donante a las que sea de aplicación la reducción del 95 por 100 contemplada en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19).

El artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone:

6. En los casos de transmisión de participaciones "ínter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se aplicará una reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del

valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

b) Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión.

A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

c) En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones "mortis causa" a que se refiere la letra c) del apartado 2 de este artículo.

En el caso de no cumplirse los requisitos a que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora."

Respecto al artículo 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio al que alude el artículo 26.6 transcrito véase el apartado "Patrimonio empresarial y profesional" de las exenciones generales del artículo 4 de la citada Ley, dentro del capítulo 2 del Manual práctico del Impuesto sobre el Patrimonio 2021.

Tratándose de elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

En estas adquisiciones, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes (Art. 36 Ley IRPF).

d) Extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes

Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que la pensión compensatoria es la definida en el artículo 97 del Código Civil, como aquella pensión a la que tiene derecho el cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio.

Estas compensaciones no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el perceptor.

Este supuesto no podrá dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

e) Aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad

Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos en favor de las personas con discapacidad

El régimen tributario de las aportaciones a dichos patrimonios, tanto para los titulares de los mismos como para los aportantes que sean familiares de la persona con discapacidad, se comentan en los Capítulos 3 y 13, respectivamente, de este Manual.

Ganancias y pérdidas patrimoniales que no se integran en la base imponible del IRPF

Por expresa disposición legal, las ganancias y pérdidas patrimoniales que a continuación se citan no se integran en la base imponible del IRPF y, en consecuencia, no se someten a tributación por este impuesto.

Ganancias patrimoniales no sujetas al IRPF

Ganancias patrimoniales sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Normativa: Art. 6.4 Ley IRPF

Se declara no sujetas a el IRPF, para evitar la doble imposición sobre las mismas, las ganancias patrimoniales derivadas de la aceptación de donaciones, herencias o legados por estar sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones-

Parte de las ganancias patrimoniales generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivadas de elementos patrimoniales adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994.

Normativa: disposición transitoria novena Ley IRPF

No está sujeta al IRPF la parte de la ganancia patrimonial (no así las pérdidas) generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que a 31 de diciembre de 1996 hubiesen permanecido en el patrimonio del contribuyente un período de tiempo, redondeado por exceso, superior a:

- **5 años**, en el caso de acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria.

Señalar que la Directiva 2004/39/CE a la que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/ UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Ésta, en su artículo 94 dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

- **10 años**, si se trata de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el actual artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE del 24), con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria.

  El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, junto con el resto de sus disposiciones se han incorporado al texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

- **8 años**, para el resto de bienes y derechos.

Importante: *desde 1 de enero de 2015 se establece para todos los elementos patrimoniales a los que resulte de aplicación lo anterior, un límite máximo y conjunto de 400.000 euros que opera sobre el valor de transmisión. Su aplicación se comenta en el epígrafe "Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales" de este capítulo.*

Ganancias patrimoniales exentas

Están exentas del IRPF las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de:

A. Donaciones de bienes con derecho a deducción en la cuota

Normativa: Art. 33.4.a) Ley IRPF

Las ganancias patrimoniales que puedan derivarse de las donaciones de bienes que cumplan los requisitos exigidos para dar derecho a practicar la deducción correspondiente en la cuota, se declaran exentas para el donante, por lo que no deben integrarse en la declaración

Véase, dentro del Capítulo 16, en el apartado "Deducción por donativos", los requisitos y condiciones relativos a las donaciones de bienes.

B. Transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia

Normativa: Art. 33.4.b) y disposición adicional decimoquinta de la Ley del IRPF

No debe integrarse en la base imponible, la ganancia derivada de la transmisión, onerosa o lucrativa, de la vivienda habitual de contribuyentes mayores de 65 años, tanto si la vivienda habitual se transmite a cambio de un capital como si lo es a cambio de una renta, temporal o vitalicia. La exención también se aplica a la transmisión de la nuda propiedad de la vivienda habitual por su titular mayor de 65 años, reservándose éste el usufructo vitalicio sobre dicha vivienda.

A diferencia de lo anterior, cuando el pleno dominio de una vivienda se encuentra desmembrado entre nudo

propietario y usufructuario, a ninguno de ellos le resultará de aplicación las exenciones previstas con ocasión de la transmisión de la misma, aún en el caso de que se trate de su vivienda habitual.

En idénticos términos, también se declara exenta la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual realizada por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Importante: *a los exclusivos efectos de la aplicación de esta exención, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión.*

Véase el concepto de vivienda habitual a efectos de esta exención que contiene la disposición adicional vigésimo tercera de la Ley de IRPF

C. Entrega de bienes del Patrimonio Histórico en pago del IRPF

Normativa: Art. 33.4.c) Ley IRPF

En los supuestos en que el pago de la deuda tributaria correspondiente al IRPF se realice, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, mediante entrega de bienes integrantes del citado Patrimonio Histórico, está exenta del IRPF la ganancia patrimonial que pueda ponerse de manifiesto por diferencia entre el valor de adquisición del bien entregado y el importe de la deuda tributaria.

D. Dación en pago de la vivienda habitual

Normativa: Art. 33.4.d) de la Ley del IRPF

Se declara exenta del IRPF la ganancia patrimonial en la que concurran las siguientes circunstancias:

a. Que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual del deudor o del garante del deudor.

b. Que la transmisión de la vivienda se realice por dación en pago o en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

c. Que su finalidad sea la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre dicha vivienda habitual, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

d. En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

E. Ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de determinados inmuebles

Normativa: disposición adicional trigésima séptima de la Ley del IRPF

Estarán exentas en un 50 por 100 las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso entre el 12 de mayo de 2012 y el 31 de diciembre de 2012.

> La exención alcanza a inmuebles urbanos tanto afectos como no afectos a actividades económicas.

Esta exención parcial no resulta aplicable cuando el contribuyente hubiera adquirido o transmitido el inmueble a su cónyuge, a cualquier persona unida a él por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En los supuestos de reinversión cuando el inmueble transmitido sea la vivienda habitual del contribuyente y el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida, una vez aplicada la exención prevista en esta disposición adicional, que corresponda a la cantidad reinvertida en los términos y condiciones previstos para la exención por reinversión de vivienda habitual en el artículo 38 de la Ley del IRPF. Es decir, se aplicará en primer lugar la exención del 50 por 100 de la ganancia obtenida en la transmisión. Del otro 50 por 100 de la ganancia estará exenta la parte proporcional que corresponda a la cantidad reinvertida.

> Las condiciones y requisitos para la aplicación de esta exención, se comentan en el apartado Ganancias excluidas de gravan en supuestos de reinversión, de este mismo Capítulo.

F. Exención para acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación adquiridas antes del 29 de septiembre de 2013

Normativa: disposición transitoria vigésima séptima Ley IRPF

Los contribuyentes que obtengan ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión, de acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación adquiridas desde el 7 de julio de 2011 hasta el 29 de septiembre de 2013, y que hayan permanecido en el patrimonio del contribuyente por un periodo superior a tres años (contados de fecha a fecha) podrán aplicar la exención prevista en la **disposición adicional trigésima cuarta de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012**, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha disposición adicional.

G. Rentas obtenidas por el deudor en procedimientos concursales

Normativa: disposición adicional cuadragésima tercera Ley IRPF

Están exentas las rentas obtenidas por los deudores que se pongan de manifiesto en procedimientos concursales de la Ley 22/2003, de 9 de julio, y desde el 1 de septiembre de 2020, en el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de

la Ley Concursal, como consecuencia de:

1. **Quitas y daciones en pago de deudas establecidas en**:

   - Convenio aprobado judicialmente.
   - Acuerdo de refinanciación judicialmente homologado a que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, recoge el Título II del libro segundo, artículos 596 a 630, del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal,
   - Acuerdo extrajudicial de pagos a que se refiere el Título X de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, regula el Título III del libro segundo, artículos 631 a 694, del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

2. **Exoneraciones del pasivo insatisfecho** a que se refiere el artículo 178 bis de la Ley 22/2003 y desde el 1 de septiembre de 2020, el Capítulo II del Título XI del libro primero, artículos 486 a 502, del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

   En todos los casos es requisito necesario para que las rentas se declaren exentas que **las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas**.

   En el caso de deudas que deriven del ejercicio de actividades económicas su régimen está previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

   Respecto al criterio de imputación en el caso de pérdidas derivadas de créditos vencidos y no cobrados, cuando adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable, o en un acuerdo extrajudicial de pagos, véase el artículo 14.2.k) de la Ley del IRPF.

Puede consultarse, con efectos meramente informativos, la tabla de correspondencias de los preceptos de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, con los del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, en virtud de la disposición adicional tercera del mismo, a través de la página web de los Ministerios de Justicia y de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

H. Ayudas para compensar los costes en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital

Normativa: disposición adicional quinta Ley del IRPF

No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, las ayudas concedidas en virtud de los dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital.

I. Subvenciones y ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios

Normativa: Disposición adicional quinta.4 Ley IRPF

No se integrarán en la base imponible del IRPF, en el ejercicio 2021 y siguientes, las ayudas concedidas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios, en virtud de los programas establecidos en los siguientes Reales Decretos:

- Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas;

- Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla;

- Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

J. Ganancias exentas por reinversión

Normativa: Art. 38 Ley del IRPF

Véase su apartado específico en este Capítulo.

Pérdidas patrimoniales que no se computan fiscalmente como tales

Normativa: Art. 33.5 Ley IRPF

No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

A. Las no justificadas.

B. Las debidas a transmisiones lucrativas por actos “inter vivos” o a liberalidades.

Estas pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas inter vivos no se computan fiscalmente ni por el importe total del valor de adquisición, ni por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión. Resolución del TEAC de 31 de mayo de 2021, Reclamación número 00/03746/2020, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

C. Las debidas al consumo.

Así en el caso de bienes perecederos o, cuando se trata de bienes de consumo duradero, no se computarán por ser debidas al consumo, las pérdidas de valor que vengan dadas por IRPF su utilización normal. Por ejemplo, si se adquiere un vehículo por 15.000 euros y se vende, transcurridos cinco años, por 4.800 euros, coincidente con su valor de mercado, no se ha producido en realidad ninguna pérdida patrimonial a efectos fiscales, ya que la diferencia de valor se debe a la depreciación por el uso de dicho vehículo.

D. Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

El cómputo de las ganancias y pérdidas obtenidas en el juego se realiza de forma global (las obtenidas por el contribuyente en el período impositivo) tomándose las ganancias y pérdidas de los distintos juegos.

En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de la Ley del IRPF, que son los siguientes:

a. Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

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

Asimismo, debe tenerse en cuenta que los premios derivados de programas desarrollados en medios de comunicación en los que no se realice ningún tipo de desembolso económico para participar en ellos, y los premios derivados de combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales tampoco podrán minorarse en el importe de pérdidas obtenidas en el juego.

Atención: *efectos de lo previsto en el artículo 33.5 d) de la Ley del IRPF, se considerara aplicable la definición de juego a que se refiere el artículo 3.a) de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, conforme al cual se entiende por juego toda actividad en la que se arriesguen cantidades de dinero u objetos económicamente evaluables en cualquier forma sobre resultados futuros e inciertos, dependientes en alguna medida del azar, y que permitan su transferencia entre los participantes, con independencia de que predomine en ellos el grado de destreza de los jugadores o sean exclusiva o fundamentalmente de suerte, envite o azar. Los premios podrán ser en metálico o especie dependiendo de la modalidad de juego.*

E. Las derivadas de transmisiones con recompra del elemento patrimonial transmitido.

No podrán integrarse a efectos liquidatorios como pérdidas patrimoniales en el mismo ejercicio en que se generan las derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, cuando se vuelvan a adquirir en un plazo determinado los mismos elementos patrimoniales transmitidos o, en el

supuesto de que los elementos transmitidos fueran valores o participaciones, cuando se adquieran valores o participaciones homogéneos.

Tienen esta consideración, aquéllos que procedan de un mismo emisor y formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, que tengan igual naturaleza y régimen de transmisión y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones.

No obstante, la homogeneidad de un conjunto de valores no se verá afectada por la eventual existencia de diferencias entre ellos en lo relativo a su importe unitario; fechas de puesta en circulación, de entrega material o de fijación de precios; procedimientos de colocación, incluida la existencia de tramos o bloques destinados a categorías específicas de inversores; o cualesquiera otros aspectos de naturaleza accesoria. En particular, la homogeneidad no resultará alterada por el fraccionamiento de la emisión en tramos sucesivos o por la previsión de ampliaciones.

La aplicación de esta norma cautelar está condicionada a que la recompra se realice en los **siguientes plazos**:

a. **Dos meses anteriores o posteriores a** las transmisiones, tratándose de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros.

   Tenga en cuenta que la Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/ UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Ésta, en su artículo 94 dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

b. **Un año anterior o posterior a las transmisiones**, cuando se trate de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores anteriormente citados.

c. **Un año posterior a la transmisión**, tratándose de otros elementos patrimoniales. Cabe precisar que en todo caso debe adquirirse el mismo elemento patrimonial transmitido.

La pérdida patrimonial obtenida, que deberá ser declarada y cuantificada en la declaración del ejercicio en el que se haya generado, se integrará a efectos liquidatorios cuando se transmita el elemento patrimonial adquirido o, tratándose de valores o participaciones, a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Ejemplos

Ejemplo 1: Donación de acciones

Doña P.S.M. adquirió en Bolsa el día 1 de diciembre de 1998 un paquete de acciones de la Sociedad Anónima “Z” por un importe equivalente a 6.000 euros. El día 30 de octubre de 2021 las donó a su hijo, con motivo de su vigésimo cumpleaños.

La valoración de las acciones en la citada fecha, según su cotización en el mercado oficial, ascendió a 7.500 euros, cantidad ésta que el hijo declaró como valor de las mismas a efectos

del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Solución:

En esta operación se han producido dos ganancias patrimoniales:

- La primera de ellas es la obtenida por doña P.S.M. ya que, pese a haber donado las acciones a su hijo y no haber obtenido nada a cambio, el valor de mercado de las mismas durante el tiempo en que estuvieron en su poder aumentó en 1.500 euros, cantidad que constituye una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, que debe entenderse imputable a doña P.S.M. al efectuar la transmisión de las mismas.
- La segunda ganancia es la obtenida por su hijo y cuya cuantía asciende a 7.500 euros, cantidad ésta que coincide con el valor de mercado de las acciones recibidas. Sin embargo, esta ganancia no está sujeta al IRPF, sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el que el hijo tiene la consideración de sujeto pasivo.

Ejemplo 2: Disolución de las comunidades de bienes

Doña R.L.M. y doña G.L.M. son hermanas y adquirieron en junio de 1995 por herencia de su padre una finca rústica cuya valoración a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ascendió a un importe equivalente a 3.000 euros, ascendiendo los gastos de notaría, registro e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al equivalente a 500 euros.

En marzo de 2021 deciden dividir la finca en dos parcelas iguales y adjudicarse cada una en pleno dominio la correspondiente, que se valora en la escritura pública de división en 30.000 euros.

Solución:

Como la actuación realizada por las hermanas ha consistido únicamente en la división de la cosa común, no se produce en ese acto ganancia patrimonial para ninguna de ellas. Cada una de las parcelas en que se ha dividido la finca se incorpora al patrimonio de cada hermana por su valor originario, (3.000 + 500) ÷ 2 = 1.750 euros, y con la antigüedad de junio de 1995.

Ejemplo 3: Donación de empresa individual

Don J.V.C, de 65 años, ha donado a su hijo su empresa individual fundada hacía 30 años. La empresa cumple los requisitos contemplados en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para su exención, así como los exigibles para la aplicación de la reducción del 95 por 100 contemplada en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Solución:

En la transmisión lucrativa de la empresa el hijo (donatario) podrá aplicar la reducción del 95 por 100 contemplada en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El padre (donante) no obtendrá ganancia o pérdida patrimonial alguna en la transmisión de su empresa, subrogándose el donatario en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes integrantes de la empresa. En definitiva, se produce un

diferimiento en la tributación que se pondrá de manifiesto cuando el donatario efectúe la transmisión de los respectivos elementos patrimoniales.

Ejemplo 4: Transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años

El matrimonio formado por don M.P.T. y doña J.L.C., de 70 y 68 años de edad, respectivamente, han vendido su vivienda habitual el 25 de mayo de 2021 por un importe de 250.000 euros.

Dicha vivienda fue adquirida por ambos cónyuges en régimen de sociedad legal de gananciales el 13 de marzo de 1980 por un importe equivalente a 60.000 euros incluidos, los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición.

Determinar las consecuencias fiscales de dicha transmisión.

Solución:

Al tener ambos esposos una edad superior a 65 años, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de su vivienda habitual está exenta del IRPF

Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas generales

Derivadas de transmisiones onerosas o lucrativas

Reglas generales de cálculo

Normativa: Arts. 34 a 36 Ley IRPF y 40 Reglamento

> ***Atención:*** *ténganse en cuenta los cuadros-resumen de las reglas generales que figuran al final de esta apartado.*

La determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que procedan de la transmisión, onerosa o lucrativa, de elementos patrimoniales **no afectos** viene determinada por la **diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición** de los elementos patrimoniales.

> **Precisión:** para la determinación del importe de la ganancia o pérdida patrimonial que proceda de la transmisión de elementos patrimoniales afectos véase el apartado normas específicas de valoración de este Capítulo.

A. Valor de adquisición

El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a. **En el caso de transmisiones a título oneroso:** por el **importe real** por el que dicha adquisición se hubiese efectuado.

No obstante, a efectos de determinar el valor de adquisición en el caso de que se produzca una posterior comprobación de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por las respectivas Comunidades Autónomas, habrá de tenerse en cuenta ese valor comprobado como el importe real al que se refiere el artículo 35 de la Ley del IRPF. Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2015, recaída en recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2068/2014. (ROJ: STS 5470/2015)

En el caso de transmisiones a título lucrativo o gratuito (herencia, legado o donación): por el **declarado o el comprobado administrativamente** a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que éste pueda exceder del valor de mercado.

No obstante, desde el 11 de julio de 2021, en el caso de adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de **contratos o pactos sucesorios con efectos de presente**, el beneficiario de los mismos que transmita antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, ha añadido un nuevo párrafo al artículo 36 de la Ley del IRPF para someter a tributación aquellos casos en los que, en los cinco años siguientes a la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante (si fuera anterior), se transmiten los bienes por el beneficiario del pacto sucesorio. En ese caso, el sucesor pierde la actualización de valor llevada a cabo a través del ISD y se subroga en la fecha y valor de adquisición del primigenio titular.

Debe tenerse en cuenta que la institución de los “pactos sucesorios” (sucesión contractual) está prohibida en el ámbito del Derecho común (artículos 1.271, 658.1 y 816 del Código Civil estatal), pero se mantiene en los derechos civiles, forales o especiales, de determinadas Comunidades Autónomas donde la vigencia del Código Civil no es completa (Aragón, Baleares, Cataluña, Galicia, Navarra y País Vasco).

***Importante**: lo establecido para los pactos sucesorios solamente será de aplicación a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad al 11 de julio de 2021 que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente.*

Véase al respecto la disposición transitoria primera.4 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE del 10)

En las **transmisiones lucrativas de empresas o participaciones** a las que se refiere el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19), **el valor de adquisición coincidirá con el originario del donante** ya que el donatario se subroga en la posición de aquél respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

b. El **coste de las inversiones y mejoras** efectuadas en los bienes adquiridos, sin que se computen, a estos efectos, los gastos de conservación y reparación.

Tiene la consideración de mejora, a estos efectos, la indemnización que satisface el propietario a su inquilino para que éste desaloje el inmueble.

c. Los **gastos** (comisiones, Fedatario público, Registro, etc.) **y tributos inherentes a la adquisición** (Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IVA o Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones si la adquisición se realizó a título gratuito), excluidos los intereses que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

d. De la suma correspondiente a las anteriores cantidades **se restará, el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles**, computándose en todo caso la **amortización mínima,** con independencia de su efectiva consideración como gasto.

   La amortización mínima es la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

   Para inmuebles arrendados, el importe de la amortización mínima se determina aplicando el 1,5 por 100 hasta el 31 de diciembre de 1998; el 2 por 100 hasta 31 de diciembre de 2002, y el 3 por 100 desde 1 de enero de 2003.

   En relación con el cómputo de las amortizaciones, debe tenerse en cuenta que:

   - No procede computar amortización por aquellos bienes no susceptibles de depreciación como, por ejemplo, los terrenos, los valores mobiliarios, etc.

   - Las amortizaciones "fiscalmente deducibles" corresponden a los inmuebles o muebles afectos a actividades económicas, a los inmuebles o muebles arrendados o subarrendados, a derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles, a los supuestos de prestación de asistencia técnica que no constituya actividad económica y al arrendamiento de negocios o minas o subarrendamientos. En estos casos, la amortización mínima se computará, con independencia de su efectiva consideración como gasto.

   - Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considera como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, **sin perjuicio de la amortización mínima** a que nos hemos referido antes**.**
   - Tratándose de bienes inmuebles que hayan sido arrendados se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el porcentaje del 3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores: coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, excluido el valor del suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

     En el caso de bienes inmuebles adquiridos a título lucrativo debe tenerse en cuenta que, en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes (sin incluir el valor del suelo). Criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en su Sentencia núm. 1130/2021, de 15 de septiembre, recaída en el recurso de casación núm. 5664/2019 (ROJ: STS 3483/2021).

     Se incluyen también en el coste de adquisición el importe de los tributos y los gastos inherentes a la adquisición y, en su caso, la totalidad de las inversiones y mejoras efectuadas.

B. Valor de transmisión

El valor de transmisión estará formado por:

a. El importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado o el valor declarado o, en su caso, el comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando la transmisión se hubiese realizado a título lucrativo o gratuito, sin que

éste pueda exceder del valor de mercado.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

b. De la cantidad anterior podrán deducirse los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, en cuanto hubieren resultado satisfechos por el transmitente.

C. Supuesto especial: transmisión de elementos patrimoniales en los que se hayan realizado mejoras en un año distinto al de su adquisición

Tratándose de elementos patrimoniales sobre los que se hayan realizado mejoras en un año distinto al de su adquisición, será preciso distinguir la parte del valor de transmisión que corresponda al elemento patrimonial y a la mejora o mejoras realizadas, con objeto de determinar, de forma separada e independiente, tanto las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de uno y otras, como la reducción que, en su caso, resulte aplicable. A estos efectos, se tomarán como valores y fechas de adquisición los que correspondan, respectivamente, al elemento patrimonial y a cada una de las mejoras realizadas.

En consecuencia, las ganancias o pérdidas patrimoniales así determinadas podrán tener diferentes períodos de generación, resultando también diferentes los porcentajes reductores que, en su caso, proceda aplicar sobre las ganancias patrimoniales en función de las antigüedades que tuvieran a 31 de diciembre de 1996, el elemento patrimonial propiamente dicho y cada una de las mejoras realizadas, teniendo en cuenta que si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

Esquemas-resumen

Los componentes de los respectivos valores de adquisición y transmisión de los diferentes elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, según se trate de transmisión onerosa o lucrativa, son los que se indican en los cuadros siguientes:

a) Esquema - resumen: transmisión onerosa

Normativa: Articulo 35 de la Ley de IRPF

(+) Importe real de la adquisición.

(+) Inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos.

(+) Gastos y tributos inherentes a la adquisición (excepto intereses), satisfechos por el adquirente.

(-) Amortizaciones (inmuebles o muebles arrendados y derechos sobre los mismos, así como en los supuestos de prestación de asistencia técnica que no constituya actividad económica).

= Valor de adquisición

(+) Importe real de la transmisión siempre que no resulte inferior al valor de mercado., en cuyo caso, prevalece éste.

(-) Gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente.

= Valor de transmisión

b) Esquema - resumen: transmisión lucrativa

Normativa: Articulo 36 de la Ley de IRPF

(+) Valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el límite del valor de mercado.

(+) Inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos.

(+) Gastos y tributos inherentes a la adquisición (excepto intereses), satisfechos por el adquirente.

(-) Amortizaciones (inmuebles o muebles arrendados y derechos sobre los mismos, así como en los supuestos de prestación de asistencia técnica que no constituya actividad económica).

= Valor de adquisición

(+) Importe real de la transmisión (o Valor de transmisión a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el límite del valor de mercado.

(-) Gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente.

= Valor de transmisión

Régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 (porcentajes reductores o de abatimiento)

Normativa: disposición transitoria novena Ley IRPF

Una vez determinada la ganancia patrimonial obtenida, aplicando las reglas generales comentadas en el apartado anterior o, en su caso, alguna de las normas especiales que se examinan en el siguiente apartado, su importe puede ser objeto de reducción por aplicación de los correspondientes porcentajes reductores o de abatimiento del régimen transitorio, siempre que el valor del conjunto de las transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de los porcentajes no supere 400.000 euros.

1. Requisitos para la aplicación del régimen transitorio

Los requisitos que deben cumplirse para la aplicación de los porcentajes reductores o de abatimiento sobre el importe de las ganancias patrimoniales son los siguientes:

a. **Que las ganancias patrimoniales procedan de transmisiones, onerosas o lucrativas, de**

bienes o derechos o bien de la extinción de derechos.

Por lo tanto, no resultan aplicables los porcentajes de reducción a las ganancias que se pongan de manifiesto como consecuencia de incorporaciones de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente que no deriven de una transmisión, como es el caso, por ejemplo, de los premios obtenidos en concursos o las ganancias en el juego.

b. **Que el bien o derecho haya sido adquirido por el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994**.

c. **Que el bien o derecho no esté afecto a una actividad económica**.

No obstante lo anterior, si el elemento patrimonial hubiera estado afecto a una actividad económica es preciso que se haya desafectado con más de tres años de antelación a la fecha de la transmisión.

d. **Que el elemento patrimonial no haya sido adjudicado al socio en la disolución y liquidación de sociedades transparentes**, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimosexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

e. **Que el elemento patrimonial transmitido no proceda de aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad**, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley del IRPF.

f. **Que el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales** a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen transitorio, transmitidos desde el 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial, **no haya superado 400.000 euros.**

2. Cálculo de la parte de la ganancia patrimonial generada antes de 20 de enero de 2006

Cumplidos los requisitos generales anteriores, los porcentajes de reducción solo resultarán aplicables sobre la parte de la ganancia patrimonial generada entre la fecha de compra del elemento y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, sin que puedan aplicarse sobre la parte de la ganancia patrimonial generada a partir del 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la transmisión.

La determinación de la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad y a partir del 20 de enero de 2006 se efectúa conforme las siguientes reglas:

2.1. Regla general: distribución lineal de la ganancia patrimonial total

Conforme a esta regla general, **la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006** vendrá determinada por la parte de la ganancia que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición del elemento patrimonial y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que dicho elemento hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

De forma resumida:

Ganancia generada antes de 20-01-2006 = (Ganancia total x Nº días desde la adquisición hasta el 19-01-2006) ÷ Nº de días desde la adquisición hasta la transmisión

Por su parte, **la ganancia patrimonial generada a partir del 20 de enero de 2006** vendrá determinada por el resultado de multiplicar la ganancia total por el número de días transcurridos desde el 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la transmisión y de dividir el producto resultante entre el número de días que ha permanecido el elemento patrimonial en el patrimonio del contribuyente.

De forma resumida:

Ganancia generada a partir del 20-01-2006 = (Ganancia total x Nº días desde 20-01-2006 hasta la transmisión) ÷ Nº de días desde la adquisición hasta la transmisión

También puede determinarse este importe directamente por diferencia entre la ganancia total y la generada con anterioridad al 20 de enero de 2006.

2.2. Regla especial: valores cotizados

Tratándose de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, al existir una cotización oficial, se estima que el valor a 19 de enero de 2006 coincide con su valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005.

> Téngase en cuenta que la Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE

En definitiva, en estos supuestos la determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad y con posterioridad a 20 de enero de 2006 se efectúa tomando en consideración los siguientes valores:

a. **Valor de adquisición** de los valores, acciones o participaciones **(VA).**

b. **Valor que corresponda** a los citados valores, acciones o participaciones a efectos del **Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 (VP).**

   Tratándose de acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva, la valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 se realiza por el valor liquidativo de las mismas a 31 de diciembre de 2005.

   Para el resto de acciones y participaciones admitidas a negociación, la valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio 2005 se realiza por el valor de negociación media de dichos valores en el cuarto trimestre de 2005. Esta valoración se recoge en la Orden

EHA/492/2006, de 17 de febrero (BOE del 27).

c. **Valor de transmisión de los valores, acciones o participaciones (VT).**

Con arreglo a estos valores, el cálculo de la generación de la ganancia patrimonial se efectúa tal y como se indica en el esquema siguiente:

<table>
<tr><td rowspan="3">SITUACIÓN 1

El Valor de Transmisión es igual o superior al Valor Patrimonio 2005

(VT ≥ VP2005)</td><td rowspan="2">El Valor de Adquisición es inferior al Valor Patrimonio 2005

(VA < VP2005)</td><td>Parte reducible de la ganancia patrimonial:

(+) Valor Patrimonio 2005

(–) Valor de Adquisición

= Ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006</td></tr>
<tr><td>Parte no reducible de la ganancia patrimonial:

(+) Valor de Transmisión

(–) Valor Patrimonio 2005

= Ganancia patrimonial generada a partir del 20-01-2006</td></tr>
<tr><td>El Valor de Adquisición es superior o igual al Valor Patrimonio 2005

(VA ≥ VP2005)</td><td>Ninguna parte de la ganancia patrimonial es reducible:

(+) Valor de Transmisión

(–) Valor de Adquisición

= Ganancia patrimonial generada a partir del 20-01-2006</td></tr>
<tr><td colspan="2">SITUACIÓN 2

El Valor de Transmisión es menor que el Valor Patrimonio 2005

(VT < VP2005)</td><td>La totalidad de la ganancia patrimonial es reducible:

(+) Valor de Transmisión

(–) Valor de Adquisición

= Ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006</td></tr>
</table>

3. Cálculo de la reducción aplicable de acuerdo con la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF

Una vez determinada la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, su importe se reducirá, en su caso, de acuerdo con los pasos que se describen a continuación:

3.1. Período de permanencia del elemento patrimonial en el patrimonio del contribuyente con anterioridad a 31 de diciembre de 1996.

Se calcula el período de permanencia en el patrimonio del contribuyente anterior a 31 de diciembre de 1996 del elemento patrimonial.

A estos efectos, se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años, redondeado por exceso, que medie entre la fecha de adquisición (que ha de ser anterior al 31 de diciembre de 1994) y el 31 de diciembre de 1996. De acuerdo con esta regla, un año y un día constituirán dos años; dos años y un día constituirán tres años, y así sucesivamente.

En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.

Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

3.2. Cálculo del valor del conjunto de las transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2015 para el límite de 400.000 euros

Se calcula el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial (sin incluir el valor de este último).

Una vez calculado hay que tener en cuenta las siguientes situaciones:

A. Valor de transmisión superior a 400.000 euros

Si este valor es superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna en la ganancia derivada de la transmisión del inmueble, aún en el caso que exista una parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006.

Tenga en cuenta:

Para determinar si se alcanzan o no los 400.000 euros no se tomarán en consideración los valores de transmisión correspondientes, entre otros, a las ganancias patrimoniales originadas por la transmisión de los siguientes elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas:

a. *Los valores de transmisión correspondientes a adquisiciones efectuadas después de 30 de diciembre de 1994, al no ser aplicables los coeficientes de abatimiento.*
b. *Los valores de transmisión correspondientes a transmisiones que hayan originado una ganancia patrimonial no sujeta al impuesto en virtud de lo previsto en el artículo 33 de la Ley de IRPF o que se encuentre exenta del mismo o en caso de exención parcial por reinversión, sólo se excluirá el valor de transmisión que fuera objeto de reinversión.*
c. *Los valores de transmisión correspondientes a transmisiones de acciones o participaciones cotizadas en mercados oficiales adquiridas con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 cuando su valor de adquisición sea superior al valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de 2005, dado que en ese caso no se aplicarían los coeficientes de abatimiento*.

B. Valor de transmisión inferior a 400.000 euros

Si el valor de transmisión al que se refiere el apartado anterior es inferior a 400.000 euros se sumará dicho valor y el valor de transmisión del elemento patrimonial, diferenciándose en función del resultado las siguientes situaciones:

a. Que la suma sea inferior a 400.000 euros

En este caso, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá en el importe resultante de aplicar los porcentajes que se indican en el número 4º siguiente, por cada año de permanencia **en el patrimonio del contribuyente desde su adquisición hasta 31 de diciembre de 1996** que exceda de dos.

b. Que la suma sea superior a 400.000 euros

En este caso se practicará la reducción a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión del elemento patrimonial que, sumado a la cuantía del número 2º anterior, no supere 400.000 euros.

***Importante**: si durante el ejercicio se hubieran efectuado transmisiones a las resulte aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, deberán cumplimentarse los datos adicionales que se solicitan en el epígrafe F2 de la declaración indicando el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial (sin incluir el valor de este último).*

Cuadro - resumen

Situaciones	Aplicación de los coeficientes de abatimiento
VT1 > 400.000	No se practicará reducción alguna.
(VT1 + VT2) < 400.000	Se aplicarán los porcentajes reductores que correspondan sobre el importe total de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 correspondiente al elemento patrimonial que se transmite.
VT1 + VT2 > 400.000 y, VT1< 400.000	Se aplicarán los porcentajes reductores que correspondan sobre el importe de ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la diferencia entre 400.000 y (VT1 + VT2).

Siendo:

VT1: Valor de transmisión acumulado correspondiente a todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen, transmitidos desde 01-01-2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial a cuya ganancia se quiere aplicar la D.T. 9ª Ley del IRPF.

VT2: Valor de transmisión del elemento patrimonial respecto de cuya ganancia se calcula la reducción.

Importante: *el límite de 400.000 euros se aplica no al valor de transmisión de cada elemento patrimonial, sino al conjunto de los valores de transmisión de todos los elementos patrimoniales a los que hayan resultado de aplicación los coeficientes de abatimiento desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal de la ganancia patrimonial. Es decir, se trata de un límite conjunto para todos los elementos patrimoniales con independencia de que la transmisión de cada uno de ellos se produzca en distintos momentos.*

Precisiones:

- El límite de 400.000 euros es individual, por lo que se computa para cada contribuyente por la parte del valor de transmisión que le corresponda de los elementos transmitidos a partir de 1 de enero de 2015, según la titularidad del elemento sea privativa o ganancial.
- El contribuyente puede aplicar la disposición transitoria novena a las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones que considere conveniente y en el orden que estime oportuno. Ahora bien, una vez que el contribuyente decide aplicar la disposición transitoria novena sobre la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial, deberá aplicarla sobre la cuantía máxima posible teniendo en cuenta el citado límite de 400.000 euros, sin que, por lo tanto, exista la posibilidad de aplicarla exclusivamente sobre la parte del valor de transmisión del elemento patrimonial que el contribuyente determine. Es decir, no caben aplicaciones parciales en cada transmisión individualmente considerada.
- La aplicación de la disposición transitoria novena ha de realizarse de forma independiente para cada una de las transmisiones que se realicen en el año.

  Por lo tanto, en el caso de que se produzcan durante el periodo impositivo diferentes transmisiones de acciones o participaciones que tengan la consideración de valores homogéneos, se deberá determinar si a cada una de las transmisiones le pudiera resultar de aplicación lo establecido en la mencionada disposición transitoria.

3.3. Aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento que correspondan

Una vez determinado el importe de la ganancia patrimonial reducible, se aplican los coeficientes reductores o de abatimiento que correspondan, en función de la naturaleza del elemento patrimonial del que la ganancia patrimonial deriva, y se determina la reducción aplicable.

A tal efecto, es preciso distinguir entre:

- **Acciones admitidas a negociación** en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria: **la reducción aplicable es el 25 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996**.

  La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/ UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

- **Bienes inmuebles**, **derechos sobre los mismos o valores** de las entidades comprendidas en el artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE del 24, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria: **la reducción aplicable es el 11,11 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta 31 de diciembre de 1996.**

  Téngase en cuenta que, si bien la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF alude al artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, dicho artículo junto con el resto de las disposiciones de la citada ley (actualmente derogada) han sido incorporados al texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

- **El resto de bienes y derechos**, la reducción **aplicable es un 14,28 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta 31 de diciembre de 1996**. En este grupo de bienes y derechos se incluyen, entre otros, las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión, Mobiliaria e Inmobiliaria.

En el cuadro siguiente figuran los porcentajes reductores aplicables a la ganancia patrimonial reducible en función de la naturaleza del elemento patrimonial que la genera y el período de permanencia del elemento en el patrimonio del contribuyente a 31 de diciembre de 1996.

Años hasta el 31-12-1996	Fecha de adquisición	Naturaleza del elemento patrimonial transmitido		
		Valores admitidos a negociación	Bienes inmuebles	Otros elementos
Hasta 2	31-12-1994 a 31-12-1996	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Hasta 3	31-12-1993 a 30-12-1994	25,00 %	11,11 %	14,28 %

Años hasta el 31-12-1996	Fecha de adquisición	Naturaleza del elemento patrimonial transmitido		
		Valores admitidos a negociación	Bienes inmuebles	Otros elementos
Hasta 4	31-12-1992 a 30-12-1993	50,00 %	22,22 %	28,56 %
Hasta 5	31-12-1991 a 30-12-1992	75,00 %	33,33 %	42,84 %
Hasta 6	31-12-1990 a 30-12-1991	100,00 %	44,44 %	57,12 %
Hasta 7	31-12-1989 a 30-12-1990	100,00 %	55,55 %	71,40 %
Hasta 8	31-12-1988 a 30-12-1989	100,00 %	66,66 %	85,68 %
Hasta 9	31-12-1987 a 30-12-1988	100,00 %	77,77 %	100,00 %
Hasta 10	31-12-1986 a 30-12-1987	100,00 %	88,88 %	100,00 %
Hasta 11	31-12-1985 a 30-12-1986	100,00 %	100,00 %	100,00 %

Recuerde: *los porcentajes de reducción relacionados no se aplican en ningún caso a las pérdidas patrimoniales ni a la parte de la ganancia patrimonial generada a partir del 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la transmisión.*

Conforme lo anterior, queda no sujeta al IRPF la parte de las ganancias patrimoniales procedentes de bienes o derechos adquiridos antes del 31 de diciembre de 1996 **con una antelación superior a**:

- **5 años, en el caso de acciones admitidas a negociación** en mercados secundarios oficiales. Es decir, las adquiridas antes del 31 de diciembre de 1991.
- **10 años, si se trata de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos**. Es decir, los adquiridos antes del 31 de diciembre de 1986.
- **8 años, para el resto de bienes y derechos**. Es decir, los adquiridos antes del 31 de diciembre de 1988.

Siempre que el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial, no supere 400.000 euros.

No derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales

Normativa: Art. 34.1.b) Ley IRPF

En los demás supuestos distintos de transmisión onerosa o lucrativa el importe de la ganancia o pérdida patrimonial será el **valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales**, en su caso.

Deben incluirse dentro de esta categoría de ganancias patrimoniales la incorporación de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente que no deriven de una transmisión previa como, por ejemplo, la percepción de determinadas subvenciones o ayudas para adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, las ayudas del Estado en concepto de renta básica de emancipación, las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos, los intereses de naturaleza indemnizatoria originados por el retraso en el cumplimiento de una obligación, incluida la del pago de salarios, así como los premios obtenidos por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias.

Supuesto específicos:

En el caso de las subvenciones el importe de dicha ganancia será la cuantía dineraria de la subvención.

En relación con los premios cabe distinguir:

- **Premios en metálico**. Estos premios están sujetos a retención, por lo que el importe computable como ganancia patrimonial estará constituido por la totalidad del premio sin descontar la retención soportada que se declarará como tal en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.

- **Premios en especie.** Estos premios están sujetos a ingreso a cuenta, por lo que el importe total computable estará compuesto por la suma de la valoración del premio recibido, que se efectuará por el valor de mercado del mismo, más el ingreso a cuenta, salvo que este último hubiese sido repercutido al contribuyente.

En el caso de costas judiciales deben distinguirse dos situaciones:

a. Contribuyente obligado —por sentencia judicial— al pago de los gastos de defensa jurídica en que ha incurrido la parte vencedora en el proceso.

   Se trata de una pérdida patrimonial que se imputará en el período impositivo en que haya adquirido firmeza la sentencia condenatoria, pues es en dicho periodo impositivo cuando tiene lugar la alteración patrimonial que da lugar a la misma. Se integra en la Base imponible general en la forma y con los límites establecidos en el artículo 48 de la ley del IRPF.

b. Contribuyente que, como vencedor de un procedimiento judicial, perciba una determinada cantidad por la condena a costas judiciales a la parte contraria.

En este caso para determinar la ganancia patrimonial que puede suponer para el vencedor del pleito la condena a costas judiciales a la parte contraria, el litigante vencedor podrá deducir del importe que reciba en concepto de costas los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo. Por tanto, si el importe de la condena en costas se corresponde con los gastos incurridos —calificables como costas— no se habrá producido una ganancia patrimonial para el consultante respecto a las costas. Véase la Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, Reclamación número 00/06582/2019, recaída en recurso de alzada para la unificación de criterio.

Importante: *no se integrará en la base imponible del IRPF la devolución, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, de las cantidades previamente satisfechas a las entidades financieras en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (la denominada cláusula suelo), junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, derivadas tanto de acuerdos celebrados con las entidades financieras como del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.*

Ejemplos

Ejemplo 1: Determinación del importe de la ganancia derivada de la transmisión onerosa de un inmueble adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994

Don B.P.T. adquirió el 10 de octubre de 1992 un chalet por un importe equivalente a 100.000 euros, satisfaciendo en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales un importe equivalente a 7.000 euros. Los restantes desembolsos efectuados por don B.P.T. con motivo de la adquisición ascendieron a la cantidad de 1.000 euros en concepto de notaría y registro.

En julio de 2012 contrató la construcción de una piscina, así como la remodelación del interior del chalet. Dichas obras se efectuaron durante dicho mes de julio y sus importes ascendieron a 75.000 euros, incluido el IVA.

El día 3 de febrero de 2021 vendió el chalet en el precio de 500.000 euros, de los que 150.000 euros, corresponden a la mejora realizada en 2012, abonando en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana la cantidad de 15.000 euros. El chalet no ha estado en ningún momento arrendado.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha transmisión, teniendo en cuenta que el contribuyente no ha realizado desde 2015 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF

Solución:

Al haberse efectuado mejoras en el chalet en un año distinto al de su adquisición, debe distinguirse la parte del valor de enajenación que corresponde a cada componente, es decir, al

chalet y a la mejora, con objeto de aplicar el coeficiente reductor correspondiente a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del chalet.

La determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se efectuará distinguiendo la que corresponda al chalet y la que corresponda a la mejora.

1. Determinación de la ganancia patrimonial correspondiente al chalet (fecha de venta 03-02-2021).

a. Determinación de la ganancia patrimonial obtenida:

Valor de transmisión (500.000 – 150.000 – 15.000) (1) = 335.000

Valor de adquisición (100.000 + 7.000 + 1.000) (2) = 108.000

Ganancia patrimonial (335.000 – 108.000) = 227.000

b. Determinación de la ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006):

Ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006: (227.000 ÷ 10.343) x 4.849(3) = 106.422,03

c. Cálculo de la reducción:

i. Ganancia patrimonial susceptible de reducción (4)

Límite máximo de valores de transmisión: 400.000

Valor de transmisión acumulado de otros elementos patrimoniales transmitidos con derecho a la reducción desde 01-01-2015 = 0

Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF = 335.000

Ganancia patrimonial susceptible de reducción = 106.422,03

ii. Reducción aplicable

Nº de años de permanencia a 31-12-1996: hasta 5 años

Reducción por coeficientes de abatimiento (33,33% x 106.422,03) = 35.370,46

iii. Ganancia patrimonial reducida

Ganancia patrimonial reducida (106.422,03 – 35.370,46) = 71.051,57

d. Determinación de la ganancia patrimonial no susceptible de reducción (generada a partir del 20-01-2006):

Ganancia patrimonial generada con posterioridad al 20-01-2006: (227.000 ÷ 10.343) x 5.494(5) = 120.577,97

2. Determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la mejora:

Valor de transmisión: 150.000

Valor de adquisición: 75.000

Ganancia patrimonial (150.000 - 75.000) = 75.000,00

3. Ganancia patrimonial computable (71.051,57 + 120.577,97+ 75.000,00) = **266.629,54**

Notas al ejemplo:

(1) De la parte del valor de transmisión correspondiente al chalet (350.000 euros), se ha deducido el importe satisfecho en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (15.000 euros). **(Volver)**

(2) Recuerde que a partir de 1 de enero de 2015 se suprimen los coeficientes de actualización que se aplicaban para determinar los importes actualizados de los componentes del valor de adquisición. **(Volver)**

(3) La ganancia patrimonial generada entre la fecha de adquisición del chalet (10-10-1992) y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial total (227.000) entre el número de días transcurridos (10.343) entre la fecha de adquisición del chalet y la fecha de transmisión del mismo (03-02-2021), respecto del número total de días (4.849) comprendidos entre la fecha de adquisición y el 19-01-2006, ambos inclusive. **(Volver)**

(4) Como el límite máximo aplicable sobre el valor de transmisión es de 400.000 euros y, en este caso, el valor de transmisión del chalet es de 335.000 euros y, además, se trata de la primera transmisión que realiza el contribuyente desde 1 de enero de 2015 a cuya ganancia patrimonial pueda resultar de aplicación el régimen transitorio, los porcentajes reductores que correspondan se aplicarán sobre todo el importe (106.422,03 euros) de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006. Queda un resto de 65.000 euros del límite máximo (400.000 – 335.000) que podrá utilizarse en la siguiente transmisión a la que sea aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF. **(Volver)**

(5) La ganancia patrimonial generada a partir del día 20 de enero de 2006 hasta el día 3 de febrero de 2021 en el que tiene lugar la transmisión del chalet se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial total (227.000) entre el número de días transcurridos (10.343) entre la fecha de adquisición del chalet y la fecha de transmisión del mismo (03-02-2021), respecto del número total de días (5.494) comprendidos entre el 20-01-2006 y la fecha de la transmisión.

Esta última cantidad también puede determinarse restando de la ganancia patrimonial total obtenida la parte generada con anterioridad a 20-01-2006. Es decir, (227.000,00 – 106.422,03 = 120.577,97) ganancia que no puede ser objeto de reducción. **(Volver)**

Ejemplo 2: Determinación del importe de la ganancia derivada de la transmisión onerosa de acciones cotizadas adquiridas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994

Don B.P.T., además del chalet al que nos referimos en el ejemplo anterior, vendió en bolsa el día 30 de octubre de 2021 la cantidad de 300 acciones de la Sociedad Anónima TASA por un importe de 75.000 euros. Dichas acciones fueron adquiridas el 31 de mayo de 1991 por un importe total de 57.000 euros.

El valor de dichas acciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 ascendió a 66.000 euros.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha operación.

Solución:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial total:

Valor de transmisión de las acciones: 75.000

Valor de adquisición de las acciones: 57.000

Ganancia patrimonial total: 18.000

2. Determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006:

Como el valor de transmisión de las acciones admitidas a negociación es superior a la valoración de las mismas a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005, que asciende a 66.000 euros, debe determinarse la parte de la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, que es la única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores.

Dicha determinación se efectúa de la siguiente forma:

Valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio 2005 (valor de transmisión): 66.000

Valor de adquisición: 57.000

Ganancia patrimonial generada antes de 20-01-2006 (66.000 -57.000) = 9.000

3. Cálculo de la reducción

a. Ganancia generada con anterioridad a 20-01-2006 susceptible de reducción

   Límite máximo: 400.000,00

   ∑ Valor de transmisión acumulado de elementos patrimoniales con derecho a la reducción desde 01-01-2015 = 335.000,00

   Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF (1) = 65.000

   Ganancia patrimonial susceptible de reducción (9.000 x 65.000) ÷ 75.000 = 7.800

b. Reducción aplicable

   Nº de años de permanencia a 31-12-1996: hasta 6 años

   Reducción por coeficientes de abatimiento (100% x 7.800) = 7.800

c. Ganancia patrimonial reducida

   Ganancia patrimonial reducida (9.000 – 7.800) = 1.200

4. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006):

Valor de transmisión: 75.000,00

Valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio 2005 (valor de adquisición): 66.000

Ganancia patrimonial no reducible (75.000 - 66.000) = 9.000

5. Determinación de la ganancia patrimonial computable: (1.200 + 9.000) **(2)** = 10.200

Notas al ejemplo:

(1) Aunque el valor de la transmisión es de 75.000,00 euros, como del límite de 400.000 euros ya se utilizaron en la anterior transmisión 335.000 euros (el chalet del ejemplo 1), sólo restan 65.000 euros para utilizar en la actual transmisión. Por ello, es susceptible de reducción la parte de la ganancia generada antes de 20-01-2006 que corresponda proporcionalmente a un valor de transmisión de 65.000 euros. En la siguiente transmisión que se realice, aunque el bien haya sido adquirido por el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994, no se podrá aplicar las reducciones de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF. **(Volver)**

(2) Esta última cantidad también puede determinarse directamente por diferencia entre la ganancia patrimonial total obtenida y la reducción aplicada. Es decir: (18.000 – 7.800 = 10.200). **(Volver)**

Ejemplo 3: Determinación del importe de la ganancia no derivada de la transmisión de elementos patrimoniales

En mayo de 2021 don P.A.G. obtuvo en un concurso de televisión un premio consistente en un apartamento en la playa, cuyo coste de adquisición para la entidad concedente del premio, que coincide con su valor de mercado, ascendió a 60.000 euros. Los gastos inherentes a la adquisición satisfechos por don P.A.G. fueron 5.700 euros.

Determinar el importe de la ganancia patrimonial computable.

Solución:

Valoración (valor de mercado) = 60.000

Ingreso a cuenta = 13.680 **(1)**

Ganancia patrimonial (60.000 + 13.680) = 73.680

Notas al ejemplo:

(1) El ingreso a cuenta realizado por la entidad concedente del premio se ha determinado tomando como base del mismo el coste de adquisición incrementado en un 20 por 100 y aplicando sobre el mismo el porcentaje del 19 por 100 (vigente en 2021). Es decir: 19% s/(60.000 x 1,2) = 13.680 euros. Esta última cantidad podrá deducirla en su declaración el contribuyente junto con las restantes retenciones soportadas e ingresos a cuenta realizados. **(Volver)**

Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas específicas de valoración

Además de las normas generales hasta aquí expuestas, **la Ley contempla determinadas**

normas específicas de valoración para la determinación de los valores de adquisición, de transmisión o de ambos, en relación con las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los siguientes bienes o derechos:

1. Transmisiones onerosas de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores de la Unión Europea

Normativa: Art. 37.1.a) Ley IRPF

En general: transmisiones onerosas de valores cotizados

Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, teniendo en cuenta las siguientes reglas específicas:

> Téngase en cuenta que la Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/ UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

Valor de transmisión

El valor de transmisión vendrá determinado por la cotización en dichos mercados en la fecha de producirse aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

Valor de adquisición

En la determinación del valor de adquisición deben tenerse en cuenta las siguientes particularidades:

a. **Valor de adquisición de las acciones parcialmente liberadas.**

   Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, el valor de adquisición de las mismas será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.

b. **Valor de adquisición de las acciones totalmente liberadas.**

   En el caso de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. Se considerará como antigüedad de estas acciones la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

c. **Valor de adquisición en caso de transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017**

   Normativa: Disposición transitoria vigésima novena Ley IRPF.

Para la determinación del valor de adquisición de los valores, se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.

Identificación de los títulos transmitidos

Normativa: art. 37.2 Ley IRPF.

Para poder individualizar los títulos enajenados cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los poseídos, la Ley establece un criterio especial, según el cual cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos, se entiende que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar (criterio FIFO).

Ejemplo: venta de acciones total o parcialmente liberadas

Don C.L.S. adquirió el 5 de marzo de 2001, 900 acciones de la sociedad YY que cotiza en Bolsa por un importe de 10 euros por acción.

El 11 de mayo de 2007 la sociedad YY reparte dividendos mediante la entrega de acciones totalmente liberadas. Don C.L.S. recibe 600 acciones.

El 14 de septiembre de 2011 se entregan otras 500 acciones parcialmente liberadas por las que satisface 3.500 euros (5 euros por acción).

El 15 de octubre de 2021 don C.L.S. vende 1.600 acciones por 16.000 euros (10 euros la acción).

Solución:

1. Valor de adquisición de las acciones totalmente liberadas.

Las acciones totalmente liberadas recibidas el 11 de mayo de 2007 se suman a las acciones adquiridas el 5 de marzo de 2001 (900 + 600=1.500 acciones) y el coste total (9.000 euros + 0 euros por las acciones liberadas = 9.000 euros) se reparte entre el número de acciones (1.500) determinando un valor de adquisición de 6 euros por acción (9.000/1.500) considerándose como fecha de adquisición de las acciones totalmente liberadas recibidas la que corresponde a las acciones de las que proceden (5 de marzo de 2001).

Información	Acciones adquiridas el 05-03-2001	Acciones liberadas	Total
Número de acciones	900	600	1.500
Coste de adquisición	9.000	0	9.000
Valor de adquisición/acción (9.000 € ÷ 1.500 accs.)			6

2. Valor de adquisición de las acciones parcialmente liberadas.

El valor de adquisición de las mismas será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. En este caso 2.500 euros (2.500 euros ÷ 500 acciones = 5 euros/por acción).

3. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial total:

Información sobre acciones	Adquiridas el 05-03-2001	Adquiridas el 14-09-2011
Número de acciones vendidas (1.600)	1.500 (*)	100 (*)
Valor de transmisión (10 euros por acción)	15.000,00	1.000,00
Valor de adquisición	9.000,00	500,00
Ganancia patrimonial	6.000,00	500,00

(*) De la transmisión de las 1.600 acciones, corresponden 1.500 a las adquiridas el 05-03-2001 (que incluyen las 600 acciones totalmente liberadas) y 100 a las adquiridas parcialmente liberadas el 14-09-2011. (Volver)

Transmisión de derechos de suscripción

Los derechos de suscripción preferente son derechos que otorgan al socio frente a terceros la preferencia para suscribir nuevas acciones o participaciones, en proporción al valor nominal de las acciones o participaciones que posean en el momento de realizarse por la sociedad una ampliación de capital social o en la emisión de obligaciones convertibles en acciones.

En la transmisión de derechos de suscripción debemos distinguir:

A. Régimen fiscal aplicable a partir del 1 de enero de 2017

A partir del 1 de enero de 2017 el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción derivados de valores admitidos a negociación que correspondan al contribuyente por su condición de socio o partícipe en el capital de la entidad tiene la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

En la transmisión de estos derechos de suscripción, estará obligado a retener o ingresar a cuenta por el IRPF, la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión. La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción es el 19 por 100 sobre el importe obtenido en la operación o, en el caso de que el obligado a practicarla sea la entidad depositaria, sobre el importe recibido por ésta para su entrega al contribuyente.

***Importante**: se equipara desde el 1 de enero de 2017 el tratamiento fiscal derivado de la transmisión de derechos de suscripción, tanto si se trata de derechos procedentes de valores admitidos a negociación como no admitidos a negociación. En ambos casos, la transmisión de los derechos de suscripción tributará como ganancia patrimonial en el ejercicio en que se produzca.*

B. Régimen fiscal aplicable hasta el 31 de diciembre de 2016

Hasta el 31 de diciembre de 2016 el importe obtenido en la transmisión de derechos de suscripción derivados de esta clase de acciones y participaciones, minoraba el valor de adquisición de las acciones de las que procedía a efectos de futuras transmisiones, y si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción resultaba ser superior al citado valor de adquisición, entonces la diferencia se consideraba ganancia patrimonial para el transmitente.

Este mismo régimen, que quedó suprimido desde 1 de enero de 2017, resultaba aplicable al importe obtenido por la transmisión del derecho de suscripción preferente resultantes de ampliaciones de capital realizadas con objeto de incrementar el grado de difusión de las acciones de una sociedad con carácter previo a su admisión a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE del 24).

Recuerde: *a partir de 1 de enero de 2017 se modificó el tratamiento fiscal del importe obtenido en la transmisión de derechos de suscripción derivados de valores admitidos a negociación que pasa a ser considerado como ganancia patrimonial. Como consecuencia de dicha modificación, se ha establecido un régimen transitorio que permite a los contribuyentes determinar el valor de adquisición de los valores admitidos a negociación deduciendo el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas hasta el 31 de diciembre de 2016, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial.*

Transmisión de acciones o participaciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con la regla especial para estos valores comentada en este mismo Capítulo y aplicando, en su caso, de los coeficientes reductores que correspondan de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional novena de la Ley del IRPF.

En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.

Supuesto especial: adquisición o transmisión por el prestatario de valores homogéneos a los tomados en préstamo

De acuerdo con la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31), a las adquisiciones o

transmisiones realizadas por el prestatario de valores homogéneos a los tomados en préstamo durante la vigencia del mismo, les resulta aplicable el siguiente régimen fiscal especial:

- **Las transmisiones de valores homogéneos** a los tomados en préstamo que se efectúen durante la vigencia del mismo se considerará que **afectan en primer lugar los valores tomados en préstamo**, y sólo se considerará que afectan a la cartera de valores homogéneos preexistentes en el patrimonio del contribuyente, en la medida en que el número de los transmitidos exceda de los tomados en préstamo.

- **Las adquisiciones** que se realicen durante la vigencia del préstamo **se imputarán a la cartera de valores tomados en préstamo**, salvo que excedan de los necesarios para la completa devolución del mismo.

- **La renta derivada de la transmisión** de los valores tomados en préstamo **se imputará al período impositivo en que tenga lugar la posterior adquisición de otros valores homogéneos, y se calculará por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición que corresponda a los adquiridos** durante la duración del préstamo y con posterioridad a la transmisión.

- **Cuando para hacer frente a la devolución de los valores el prestatario tome a préstamo nuevos valores homogéneos, se tomará como valor de adquisición el de cotización de los nuevos valores homogéneos en la fecha de obtención del nuevo préstamo.**

- **Si la devolución se efectúa por el prestatario mediante la entrega de valores homogéneos preexistentes en su patrimonio**, se tomará como valor de adquisición el de cotización de los valores en la fecha de cancelación del préstamo. Este valor de cotización se tomará como valor de transmisión para calcular la renta derivada de la devolución efectuada con valores homogéneos preexistentes.

Téngase en cuenta que, si bien la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003 ha sido derogada en lo referente al Impuesto sobre Sociedades, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE del 28), se mantiene vigente para IRPF.

Ejemplo:

El día 3 de mayo de 2021, doña E.R.L. vendió en Bolsa 400 acciones de la Sociedad Anónima “TASA”, de 6 euros de valor nominal, al 300 por 100 según la cotización de las mismas en dicha fecha. Las acciones vendidas forman parte de un paquete de 550, que fueron adquiridas por doña E.R.L. según el siguiente detalle:

Nº acciones	Fecha de adquisición	Precio de adquisición	Precio / acción
250	02-02-1990	3.250 euros	13 euros
210	06-05-1995	3.570 euros	17 euros
90	13-01-1998	540 euros	6 euros

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha operación, sabiendo que la valoración de las acciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005, ascendía a 15 euros por acción y teniendo en cuenta que el contribuyente no ha realizado desde 1 de enero de 2015 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF

Solución:

Para proceder a la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial resultante de la transmisión de las 400 acciones, es preciso, en primer lugar, identificar las vendidas dentro de la totalidad de las poseídas. Para ello, debe aplicarse el criterio legal de que las acciones vendidas son aquéllas que se adquirieron en primer lugar (criterio FIFO), con lo que las 400 acciones vendidas corresponden a las 250 adquiridas el 02-02-1990, y a 150 de las adquiridas el 06-05-1995.

Una vez identificadas las acciones vendidas, dentro de la totalidad de las poseídas, la ganancia o pérdida patrimonial total debe calcularse separadamente para las 250 acciones adquiridas el 02-02-1990 y para las 150 adquiridas 06-05-1995, con arreglo al siguiente detalle:

1º. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial total:

Información	Adquiridas el 02-02-1990	Adquiridas el 06-05-1995
Número de acciones vendidas (400)	250	150
Valor de transmisión (300 euros por 100)	4.500	2.700
Valor de adquisición	3.250	2.550
Ganancia patrimonial	1.250 (1)	150 (2)

2º. Determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006:

Valor a efectos I. Patrimonio 2005 (valor de transmisión): 3.750

Valor de adquisición: 3.250

Ganancia patrimonial generada antes de 20-01-2006 (3.750 -3.250) = 500

3º. Cálculo de la reducción

a. Ganancia generada con anterioridad a 20-01-2006 susceptible de reducción (3)

Límite máximo: 400.000

∑ Valor de transmisión de elementos patrimoniales con derecho a la reducción desde 01-01-2015: 0

Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF: 4.500

Ganancia patrimonial susceptible de reducción: 500

b. Reducción aplicable

Nº de años de permanencia a 31-12-1996: hasta 7 años

Reducción por coeficientes de abatimiento (100%): 500

c. Ganancia patrimonial reducida

Ganancia patrimonial computable: 0

4º. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible: (generada a partir 20-01-2006):

Valor de transmisión: 4.500

Valor a efectos I. Patrimonio 2005 (valor de adquisición): 3.750

Ganancia patrimonial no reducible (4.500 - 3.750) = 750

5º. Determinación de la ganancia patrimonial computable:

La ganancia patrimonial computable asciende a: (750+ 150) = 900

Notas al ejemplo

(1) Al ser el valor de transmisión de las acciones (4.500 euros) superior a la valoración de las mismas a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 (250 x 15 = 3.750), debe determinarse la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006, que es la única que resulta reducible. **(Volver)**

(2) Al haberse adquirido las acciones con posterioridad a 31-12-1994, no resultan aplicables coeficientes reductores de la ganancia patrimonial obtenida. **(Volver)**

(3) Como el límite máximo aplicable sobre el valor de transmisión es de 400.000 euros y, en este caso, el valor de transmisión de las acciones con derecho a la aplicación de coeficientes reductores es de 4.500 euros sin que se haya producido desde el 1 de enero de 2015 ninguna otra transmisión con derecho a la aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, los coeficientes reductores se aplicaran sobre todo el importe de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006. **(Volver)**

Supuesto especial: pago de dividendos mediante la entrega de acciones totalmente liberadas

Es una práctica habitual que las sociedades que cotizan en Bolsa sustituyan el pago a sus accionistas de un dividendo en efectivo por una ampliación de capital mediante la emisión de acciones nuevas totalmente liberadas con cargo a reservas procedentes de beneficios no distribuidos, otorgando a sus accionistas los correspondientes derechos de asignación gratuita para la suscripción de las mismas.

En estos casos los accionistas, titulares de los derechos de asignación gratuita pueden suscribir las nuevas acciones, o bien transmitir dichos derechos en el mercado. En el caso de que no se opte por ninguna de estas dos posibilidades, la sociedad acuerda satisfacer a los accionistas una determinada compensación dineraria por cada derecho de asignación.

El tratamiento fiscal aplicable a los socios personas físicas que sean contribuyentes del IRPF será el que se resume en el siguiente cuadro:

Opciones del accionista en el "scrip dividend" (dividendo flexible)	Tributación	
	A partir de 01-01-2017	Hasta 31-12-2016
Venta de derechos de asignación gratuita en el mercado secundario.	Ganancia patrimonial en el ejercicio en que se produce la transmisión, sometida a retención.	El importe obtenido reducía el valor de adquisición de las acciones cuando se producía la transmisión de éstas. Si el importe obtenido era mayor que el valor de adquisición de las acciones el exceso se consideraba ganancia patrimonial.
Entrega a los accionistas de acciones liberadas totalmente.	No constituye renta (*)	No constituye renta (*)
Compensación por los derechos de asignación no ejercidos ni transmitidos.	Dividendo: Rendimiento del capital mobiliario sometido a retención.	Dividendo: Rendimiento del capital mobiliario sometido a retención.

(*) El valor de adquisición, tanto de las acciones liberadas como de las acciones de las que procedan, resultará de repartir el coste total entre en número de título.

Ejemplo

Don M.P.Z. adquirió el 3 de marzo de 2007 en bolsa 200 acciones de la sociedad RR por importe de 2.000 euros (10 euros por acción) según la cotización de las mismas en dicha fecha.

El 5 de enero de 2011 la sociedad RR anuncia que, para mejorar su política de pago de dividendos, acuerda un aumento de capital social mediante la emisión de nuevas acciones totalmente liberadas con cargo a reservas procedentes de beneficios no distribuidos, otorgando a sus accionistas los correspondientes derechos de asignación gratuita.

Respecto de aquellos titulares de derechos de asignación gratuita que no suscriban nuevas acciones ni transmitan los mismos la sociedad RR se comprometía a abonar 1,50 euros brutos por cada uno de ellos.

Don M.P.Z. vendió el 15 de enero de 2011 todos los derechos de asignación gratuita que le correspondían por 300 euros.

El 5 de mayo de 2021 la sociedad RR lleva a cabo una nueva ampliación y Don M.P.Z. vende todos sus derechos obteniendo 400 euros.

El 7 de agosto Don M.P.Z. vende todas las acciones por 2.200 euros.

Solución:

1. Venta de derechos de suscripción 5-05-2021

Ganancia patrimonial derivadas de transmisiones de derechos de suscripción = 400

2. Venta de las acciones de la sociedad RR el 07-08-2021

a. **Determinación del valor de adquisición de las acciones por la transmisión de derechos de asignación gratuita realizada con anterioridad a 1 de enero de 2017.**

Nota: De acuerdo con lo previsto en el artículo 306.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE de 3 de julio), a los derechos de asignación gratuita de las nuevas acciones en los casos de aumento de capital con cargo a reservas les resultarán aplicables las reglas de transmisibilidad previstas en dicho precepto para los derechos de suscripción preferente.

En consecuencia, siguiendo régimen fiscal establecido para los derechos de suscripción preferente, y de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria vigésima novena de la Ley del IRPF, se deduce del valor por el que se adquirieron las acciones el 3 de marzo de 2007 (2.000 euros) el importe obtenido por la venta de derechos de asignación gratuita realizada el 15 de enero de 2011 (300 euros).

Valor de adquisición = 2.000

Valor de derechos de suscripción = 300

Nuevo valor de adquisición (2.000 - 300) = 1.700

Valor de adquisición/ acción (1.700 ÷ 200) = 8,50

b. **Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial**

Valor de transmisión = 2.200

Valor de adquisición = 1.700

Ganancia patrimonial (2.200 -1.700) = 500

c. **Ganancia patrimonial derivada de transmisiones de acciones negociadas = 500**

2. Transmisiones onerosas de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores de la Unión Europea

Normativa: Art. 37.1 b) Ley IRPF.

En general: transmisión de valores no cotizados

Norma específica de valoración

Cuando la alteración en el valor de patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Téngase en cuenta que la Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

• Valor de transmisión

Se considerará como valor de transmisión, salvo prueba de que el efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el mayor de los dos siguientes:

a. **El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance** correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

b. **El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100** el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

   El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

• Valor de adquisición

En la determinación del valor de adquisición deben tenerse en cuenta las siguientes particularidades:

a. **Valor de adquisición en caso de transmisión de derechos de suscripción**.

   Para determinar el valor de adquisición de las acciones transmitidas únicamente se deducirá el importe de los derechos de suscripción enajenados antes del 23 de marzo de 1989, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 1/1989, de 22 de marzo (BOE de 23 de marzo).

   La enajenación de derechos de suscripción preferente derivados de esta clase de acciones **determina que el importe obtenido tenga en todo caso la consideración de ganancia patrimonial** para el transmitente en el período impositivo en que se produzca dicha transmisión, sin que pueda computarse, en estos casos, un valor de adquisición de dichos derechos y para el que se tomará como período de permanencia el comprendido entre el momento de la adquisición del valor del que proceda el derecho y el de la transmisión de este último.

b. **Valor de adquisición de las acciones parcialmente liberadas**.

   Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, el valor de adquisición de las mismas será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.

c. **Valor de adquisición de las acciones totalmente liberadas**.

En el caso de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. Estos últimos tendrán, a efectos del período de permanencia, la misma antigüedad que las acciones de procedencia.

• Identificación de los títulos transmitidos

Para poder individualizar los títulos enajenados, especialmente cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los poseídos, la Ley establece un criterio especial, según el cual **cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos, se entiende que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar** (criterio FIFO).

Ejemplo: Transmisiones onerosas de valores no cotizados

Ejemplo

Doña G.C.A. el 03-01-1991 suscribió 1.500 acciones de S.A. "Beta", que no cotiza en Bolsa, por un importe equivalente a 9.000 euros. El 21-12-2000 adquirió 2.000 acciones de la misma sociedad, abonando por tal motivo 25.000 euros.

El día 05-11-2021 vende 3.000 títulos por 66.000 euros. El capital social de S.A. "Beta" está formado por 12.000 acciones, siendo los resultados obtenidos por la citada entidad en los tres últimos ejercicios sociales cerrados con anterioridad a 31-12-2021 de 80.000, 60.000 y 40.000 euros, respectivamente.

El valor del patrimonio neto que corresponde a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al ejercicio 2020 cerrado en julio de 2021 es de 21 euros/acción.

Determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en el supuesto de que la contribuyente no cuente con prueba suficiente de que el importe de la transmisión se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado y teniendo en cuenta que no se ha realizado desde 1 de enero de 2015 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF

Solución:

Para determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida es preciso, en primer lugar, identificar las acciones vendidas dentro de la totalidad de las poseídas. Para ello, debe aplicarse el criterio legal de que las acciones vendidas son aquéllas que se adquirieron en primer lugar (criterio FIFO). Es decir que las 3.000 acciones vendidas corresponden a las 1.500 suscritas el 03-01-1991 y a 1.500 de las adquiridas el 21-12-2000.

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial total:

Información	Adquiridas el 03-01-1991	Adquiridas el 21-12-2000
Número de acciones vendidas (3.000)	1.500	1.500

Información	Adquiridas el 03-01-1991	Adquiridas el 21-12-2000
Valor de transmisión (1.500 x 25)	37.500	37.500
Valor de adquisición	9.000	18.750
Ganancia patrimonial	28.500	18.750

2. Determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006:

Al haberse adquirido parte de las acciones con anterioridad a 31-12-1994, se debe proceder a la determinación de la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006 para aplicar sobre la misma los coeficientes reductores o de abatimiento que procedan.

Ganancia generada hasta 20-01-2006: (28.500 ÷ 11.264) x 5.496 (2) = 13.905,89

3. Cálculo de la reducción

a. Ganancia generada con anterioridad a 20-01-2006 susceptible de reducción (3)

Límite máximo: 400.000,00

∑ Valor de transmisión de elementos patrimoniales con derecho a la reducción desde 01-01-2015: 0

Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF = 37.500

Ganancia patrimonial susceptible de reducción = 13.905,89

b. Reducción aplicable

Número de años de permanencia hasta 31-12-1996: 6 años

Reducción por coeficientes de abatimiento (57,12% s/13.905,89) = 7.943,04

c. Ganancia patrimonial reducida

Ganancia patrimonial reducida (13.905,89 – 7.943,04) = 5.962,85

5. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006):

Ganancia generada a partir del 20-01-2006: (28.500 ÷ 11.264) x 5.768 (4) = 14.594,11

6. Determinación de la ganancia patrimonial computable:

5.962,85 + 14.594,11 + 18.750,00) = **39.306,96**

Notas al ejemplo

(1) Al no disponer la contribuyente de prueba de que el importe de la transmisión se corresponde con el valor de mercado, es decir, con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los siguientes:

a. Valor concertado en la transmisión: 22 euros/acción.
b. El valor del patrimonio neto que corresponde a los valores transmitidos según balance del último ejercicio: 21 euros/acción.
c. Al 20 por 100 del promedio de los resultados de los últimos tres ejercicios sociales cerrados:
(80.000 + 60.000 + 40.000) ÷ 3 = 60.000

(60.000 x 100) ÷ 20 = 300.000

300.000 ÷ 12.000 = 25 euros/acción (Volver)

(2) La ganancia patrimonial generada entre la fecha de suscripción de las acciones (03-01-1991) y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial correspondiente a dichas acciones (28.500) entre el número de días transcurridos entre la fecha de suscripción y la fecha de transmisión de las mismas que fue el 05-11-2021 (11.264 días), respecto del número total de días comprendidos entre la fecha de suscripción de las acciones y el 19-01-2006, ambos inclusive (5.496). (Volver)

(3) Como el límite máximo aplicable sobre el valor de transmisión es de 400.000 euros y, en este caso, el valor de transmisión de las acciones con derecho a la aplicación de coeficientes reductores es de 37.500 euros sin que se haya producido en el ejercicio 2021 (ni en los dos anteriores) ninguna otra transmisión con derecho a la aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, los coeficientes reductores se aplicaran sobre todo el importe de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006. (Volver)

(4) La ganancia patrimonial generada a partir del 20-01-2006 se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial correspondiente a dichas acciones (28.500) entre el número de días transcurridos entre la fecha de suscripción y la fecha de transmisión de las mismas (11.264 días), respecto del número total de días comprendidos entre el 20-01-2006 y la fecha de la transmisión de las mismas (05-11-2021), que asciende a 5.768 días. (Volver)

Transmisión de acciones o participaciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con la regla general comentada en este mismo Capítulo.

Especialidades en la tributación de los socios contribuyentes del IRPF de sociedades civiles que han pasado a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades

Normativa: Disposición transitoria trigésima segunda.3 y 4 LIS

En la transmisión por contribuyentes del IRPF de su participación en sociedades civiles que a partir de 1 de enero de 2016 están sujetas al Impuesto sobre Sociedades, hay que distinguir entre:

A. Sociedades civiles que hubieran llevado contabilidad ajustada al código de comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del IRPF

Se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre el valor de adquisición o de titularidad de las participaciones y el valor de transmisión de aquéllas. A tal efecto:

Valor de adquisición (VA): Es el precio o cantidad desembolsada para su adquisición

Valor de titularidad (Reservas) (VT): Es el resultado de realizar, cuando proceda, dos ajustes sobre el valor de adquisición:

- Adición de la parte correspondiente al socio del importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación **(VT1).**
- Sustracción de los beneficios distribuidos al socio, que se obtuvieron por la sociedad durante los períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el período de tiempo comprendido antes de la adquisición por el socio de su participación en la sociedad **(VT2).**

  En resumen:

  VT= VA + VT1 - VT2

B. Sociedades civiles que no hubieran llevado contabilidad ajustada al código de comercio

Al no haber llevado contabilidad, no puede atribuirse un importe a las reservas contables o a las partidas de fondos propios del balance, no existiendo en consecuencia aportaciones de socios o beneficios contabilizados.

En consecuencia, se establece para estas sociedades civiles una regla especial equivalente a la anterior para el cálculo del valor de adquisición de las participaciones, teniendo en cuenta la inexistencia de contabilidad y sin que existan en este caso ajustes al valor de adquisición derivados del coste de titularidad, que consiste en entender que a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Por lo tanto, el valor de adquisición de las participaciones a 1 de enero de 2016 vendrá determinado por la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Ejemplo

La sociedad civil X con personalidad jurídica y objeto mercantil, que ha llevado en 2014 y 2015 una contabilidad ajustada al Código de Comercio, se constituyó en 2007 tributando los socios desde ese momento en el régimen de atribución de rentas y pasando a tributar a partir de 1 de enero de 2016 en el Impuesto sobre Sociedades.

El socio R.C. adquirió el 1 de junio de 2015 de otro socio una participación del 30 por 100 en la sociedad civil, por la que pagó 30.000 euros.

El 2 de marzo de 2021 el socio ha transmitido su participación por 45.000 euros.

Calcular el valor de titularidad (VT) de la participación transmitida, teniendo en cuenta que en la fecha de la transmisión, la sociedad civil tenía contabilizadas unas reservas de 20.000 euros, de los cuales 16.666,66 correspondían a beneficios generados a partir de 1 de junio de 2015 y por las que la sociedad había tributado en régimen de atribución de rentas, y que el 2 de febrero de 2021 al socio R.C. se le repartieron reservas por 4.200 euros, de los que 4.000 euros correspondían a beneficios obtenidos por la sociedad con anterioridad a 1 de junio de 2015 y por las que la sociedad había tributado en régimen de atribución de rentas.

Solución:

1º. Valor de transmisión: **45.000**

2º. Valor de titularidad

Valor de adquisición de las participaciones sociales (VA) = 30.000

Importe de los beneficios no distribuidos a la fecha de la transmisión, generados por la sociedad entre la adquisición y la transmisión (VT1) (1) (0,30 X 16.666,66) = 5.000

Importe de los beneficios distribuidos al socio, generados por la sociedad con anterioridad a la adquisición (VT2) (2) = 4.000

Valor de titularidad (Reservas) VT = VA + VT1 – VT2

VT = (VA) 30.000 + (VT1) 5.000 – (VT2) 4.000 = **31.000**

3º. Ganancia patrimonial = Valor de transmisión – Valor de titularidad (VT) = 14.000

Ganancia patrimonial = 45.000 – 31.000 = 14.000

Notas al ejemplo:

(1) El socio R.C. ya ha tributado por las reservas generadas a partir de la fecha de adquisición de su participación y que le fueron atribuidas por aplicación del régimen de atribución de rentas, por lo que el valor de adquisición de su participación debe ser corregido en dicho importe para evitar la doble imposición. Al ser el importe total de dichas reservas de 16.666,66 y al tener el socio una participación del 30 por 100 en la sociedad, debe corregirse el valor de adquisición en 5.000 (0,30 X 16.667). (Volver)

(2) El socio R.C no ha tributado por el reparto de beneficios realizado el 2 de febrero de 2021, al estar exento su reparto, y no ha tributado tampoco por dichos beneficios por aplicación del régimen de atribución de rentas, al haberse obtenido por la sociedad los beneficios con anterioridad a la adquisición de su participación por R.C. En consecuencia, el valor

de adquisición debe minorarse en dicho importe para evitar la elusión del gravamen sobre dicha renta. (Volver)

3. Transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003

Normativa: Arts. 37.1.c); 94 Ley IRPF y 52 y disposición adicional cuarta Reglamento

Régimen general

Norma específica de valoración

En la transmisión o el reembolso a título oneroso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre (BOE del 5), la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

A. Valor de transmisión

El valor de transmisión vendrá determinado por el valor liquidativo aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzcan o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado.

Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones transmitidas resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.

En supuestos distintos de reembolso de participaciones, el valor de transmisión así calculado no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

a. **El precio efectivamente pactado en la transmisión**.

b. **El valor de cotización en mercados secundarios oficiales de valores** definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros y, en particular, en sistemas multilaterales de negociación de valores previstos en el Capítulo I del Título X del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE del 24), en la fecha de la transmisión.

> Téngase en cuenta que la Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/ UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

B. Valor de adquisición

En la determinación del valor de adquisición de las acciones o participaciones deberán tenerse en cuenta, en su caso, las mismas particularidades comentadas para los supuestos de transmisión de derechos de suscripción y de recepción de acciones total o parcialmente liberadas en el caso de transmisiones onerosas de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados

regulados de valores de la Unión Europea y que son:

a. **Valor de adquisición de las acciones parcialmente liberadas.**

   Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, el valor de adquisición de las mismas será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.

b. **Valor de adquisición de las acciones totalmente liberadas.**

   En el caso de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. Se considerará como antigüedad de estas acciones la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

c. **Valor de adquisición en caso de transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017**

   Normativa: Disposición transitoria vigésima novena Ley IRPF.

   Para la determinación del valor de adquisición de los valores, se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.

C. Identificación de los valores transmitidos

Para poder individualizar los valores transmitidos, especialmente cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los poseídos, la Ley establece un criterio especial, según el cual **cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos, se entiende que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar** (criterio FIFO).

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

Transmisión de acciones o participaciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas comentadas en el epígrafe anterior: Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas generales, de este mismo Capítulo.

Supuesto especial: transmisiones de participaciones en fondos de inversión cotizados

Sin perjuicio de lo comentado en los párrafos anteriores, en el caso de transmisiones de participaciones en los fondos de inversión cotizados o de acciones de SICAV índice cotizadas, a los que se refiere el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, realizadas en bolsa de valores, el valor de transmisión vendrá determinado por la cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca la transmisión o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

Régimen especial de diferimiento de la tributación

Contenido del régimen especial de diferimiento de la tributación y requisitos para la aplicación:

Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva **se destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en dichas instituciones, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial**, conservando las nuevas acciones o participaciones suscritas el valor y fecha de adquisición de las transmitidas o reembolsadas.

Este régimen de diferimiento fiscal en la tributación de las ganancias patrimoniales **sólo resulta aplicable en los siguientes casos**:

1. En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.

2. En las transmisiones de acciones en instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que cumplan las dos condiciones siguientes:

- Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500.

- Que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por 100 del capital de la institución de inversión colectiva.

  A estos efectos, el contribuyente deberá comunicar documentalmente esta circunstancia a las entidades a través de las cuales se realizan las operaciones de transmisión o reembolso y de adquisición o suscripción de las acciones.

También resulta aplicable este régimen especial de diferimiento fiscal a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas por la Directiva 2009/65/CE, de 13 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo (1), distintas de las constituidas en paraísos o territorios considerados como paraísos fiscales, constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España que cumplan los siguientes requisitos:

- Que la adquisición, suscripción, transmisión y reembolso de las acciones o participaciones se realice a través de entidades comercializadoras inscritas en la Comisión Nacional de Mercado de Valores.

- Que, en el caso de que la institución de inversión colectiva se estructure en compartimentos o subfondos, el número de socios y el porcentaje máximo de participación se refiera a cada compartimento o subfondo comercializado.

> **Nota:** la Directiva 2009/65/CE, de 13 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo, en su artículo 117 deroga, con efectos desde el 1 de julio de 2011, la Directiva 85/611/CEE y establece que las referencias a la Directiva derogada se entenderán hechas a la citada Directiva 2009/65/CE con arreglo a la tabla de correspondencias que figura en su Anexo IV.

Supuestos en los que no resulta aplicable el régimen de diferimiento fiscal

El régimen de diferimiento fiscal no resulta aplicable en los siguientes supuestos:

1. Cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto **participaciones representativas del patrimonio de los fondos de inversión cotizados**, es decir, aquellos cuyas participaciones están admitidas a negociación en bolsa conforme a lo previsto en el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio (BOE del 20), o bien tenga por objeto acciones de la denominada sociedad de inversión de capital variable índice cotizadas (sigla SICAV índice cotizada), conforme al mismo precepto.

> Tampoco es aplicable el régimen de diferimiento cuando se trate de partícipes de los Fondos de Activos Bancarios, conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoséptima Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.

2. Cuando, por cualquier medio, **se ponga a disposición del contribuyente el importe derivado del reembolso o transmisión de las acciones o participaciones** de instituciones de inversión colectiva.

Ejemplo

Doña F.L.M. ha solicitado el día 10 de julio de 2021 a la sociedad gestora del fondo de inversión mobiliaria "Z" que efectúe los trámites necesarios para realizar el traspaso de 10 participaciones de las que es titular en dicho fondo al fondo de inversión mobiliaria "X".

El traspaso de las participaciones de un fondo a otro se realiza el mismo día 10 de julio de 2021, siendo el valor liquidativo de las mismas a la citada fecha de 6.000 euros por participación.

El valor y fecha de adquisición de las participaciones traspasadas es el siguiente:

Participaciones	Fecha de adquisición	Precio / participación	Valor de adquisición
3	02-04-1998	4.270	12.810
Total			53.110

Participaciones	Fecha de adquisición	Precio / participación	Valor de adquisición
3	03-02-2000	4.900	14.700
4	05-06-2004	6.400	25.600
Total			53.110

Determinar el tratamiento fiscal aplicable a la transmisión de participaciones efectuada entre ambos fondos de inversión mobiliaria.

Solución:

Al cumplirse los requisitos exigibles para la aplicación del régimen de diferimiento de la tributación, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial puesta de manifiesto en la operación de traspaso, cuya cuantificación viene determinada por la diferencia entre el valor liquidativo aplicable en la fecha del traspaso (6.000 x 10 = 60.000 euros) y el valor de adquisición de las participaciones (53.110 euros).

A efectos de una futura transmisión o reembolso de las participaciones adquiridas el día 10 de julio de 2021, éstas conservarán la fecha y valor de adquisición originarios, por lo que en dicho momento deberá tributarse por la ganancia o pérdida patrimonial que se obtenga.

4. Aportaciones no dinerarias a sociedades

Normativa: Art. 37.1.d) Ley IRPF

Régimen general

Norma específica de valoración

En las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

- **El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas** por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.
- **El valor de cotización de los títulos recibidos**

  , en el día en que se formalice la aportación o en el inmediato anterior.
- **El valor de mercado del bien o derecho aportado**.

El valor de transmisión que prevalezca deberá ser el que se considere como valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

Aportación de bienes o derechos adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en este mismo Capítulo.

Ejemplo

Doña M.A.P. aportó el día 12 de junio de 2021 a la sociedad anónima “DASA”, cuyas acciones están admitidas a negociación en Bolsa, un solar cuyo valor catastral en el citado año era de 72.000 euros, recibiendo de dicha sociedad 11.000 acciones de 6 euros de valor nominal, siendo la cotización en dicha fecha del 210 por 100.

El solar había sido adquirido el día 3 de octubre de 1999 por un importe equivalente a 93.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por doña M.A.P., siendo el valor de mercado del mismo en la fecha de la aportación de 138.000 euros.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida.

Solución:

Valor de transmisión:

1. Nominal de los títulos recibidos (11.000 x 6) = 66.000
2. Valor cotización títulos recibidos (11.000 x 6 x 210 ÷ 100) = 138.600
3. Valor de mercado del solar: 138.000

Valor de transmisión que prevalece (1): 138.600

Valor de adquisición: 93.000

Ganancia patrimonial (138.600 - 93.000) = 45.600

Nota al ejemplo:

(1) El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria. (Volver)

Régimen especial de diferimiento de la tributación

Requisitos

El régimen especial de diferimiento fiscal previsto en los artículos 76 a 89 del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), se aplica a los contribuyentes del IRPF que realicen las aportaciones que se indican a

continuación, siempre que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados y siempre que, una vez realizadas las aportaciones, el contribuyente participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100.

Las aportaciones han de consistir en:

- Aportaciones de ramas de actividad, entendidas como el conjunto de elementos que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma.
- Aportaciones de elementos afectos a actividades económicas.

  En ambos casos, es preciso que el contribuyente lleve la contabilidad de su actividad económica de acuerdo a lo dispuesto en el Código de Comercio.
- Aportaciones de acciones o participaciones sociales de entidades a las que no les sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, ni tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Valoración de activos recibidos

Las ganancias de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de las aportaciones no dinerarias no se integran en la base imponible del contribuyente, valorándose, a efectos de futuras transmisiones, las acciones o participaciones adquiridas por el mismo valor fiscal que tenía la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados (valor determinado de acuerdo con lo establecido IRPF) y tomando como antigüedad de las mismas la fecha de adquisición del elemento aportado.

> ***Importante**: no se aplicará el régimen especial de diferimiento fiscal cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.*

Obligación de comunicar

La realización de las aportaciones señaladas deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria con la indicación, en su caso, de la no aplicación de este régimen fiscal especial del capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La comunicación deberá ser presentada por la entidad adquirente, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se efectuará por la entidad transmitente. No obstante, si ninguna de ellas (ni la entidad adquirente ni la transmitente) tuviesen su residencia fiscal en España, la obligación de comunicar recaerá sobre los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español.

5. Separación de socios y disolución de sociedades

Normativa: Art. 37.1.e) Ley IRPF

Régimen general

Norma específica de valoración

En los supuestos en que se produzca la separación de los socios, así como los supuestos de disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, con independencia de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre:

- **Valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos**, y
- **Valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda**.

> El artículo 37.1.e) de la Ley del IRPF únicamente se refiere a “los casos de separación de los socios ...”, sin distinguir o precisar cuáles han de ser las causas de separación del socio de la sociedad ni limitarlas a los casos en que la normativa mercantil atribuye a los socios la posibilidad de ejercer el derecho a separarse de la sociedad, por lo que debe entenderse que los supuestos de ‘separación de los socios’ que contempla el citado artículo 37.1.e) recoge todos los casos en los que el socio deja de ostentar tal condición respecto de la sociedad.
>
> Por esta razón, si un socio persona física transmite la totalidad de sus acciones a la sociedad en que participa para su amortización vía reducción de capital, debemos ir al resultado de esta operación que es la "separación del socio", en cuanto que éste deja de participar en la sociedad y pierde la condición de socio, lo que comporta que sea de aplicación preferente la norma específica de valoración contenida en el artículo 37.1.e) Ley del IRPF que considera el importe percibido como ganancia patrimonial y no sea aplicable la norma general prevista en el artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF para la reducción de capital con devolución de aportaciones que llevaría a calificar como rendimientos de capital mobiliario las rentas obtenidas por el socio.

Participaciones societarias adquiridas antes de 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en este mismo Capítulo.

Ejemplo: Separación de socios o disolución de sociedades

En la disolución de la sociedad anónima “MANSA” que no cotiza en Bolsa, el día 15 de marzo de 2021 se adjudica a don R.O.L., que poseía el 15 por 100 del capital social de la misma, un solar cuyo valor contable a la citada fecha ascendía a 16.500 euros y, además, la cantidad de 6.000 euros, que corresponden a reservas voluntarias de la sociedad. El valor de mercado del solar adjudicado se estima, según dictámenes periciales emitidos al efecto, en 132.000 euros.

La participación societaria fue adquirida por don R.O.L. el día 3 de mayo de 1993, desembolsando un importe equivalente a 153.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la disolución de dicha sociedad.

Solución:

Valor de transmisión: 138.000

Valor de mercado del solar: 132.000

Valor cuota liquidación social: 6.000

Valor de adquisición de la participación societaria: 153.000

Pérdida patrimonial (138.000 - 153.000) =15.000

Aunque el período de permanencia de la participación societaria en el patrimonio de don R.O.L. a 31-12-1996 es superior a dos años, al haberse obtenido una pérdida patrimonial, los coeficientes reductores no resultan aplicables.

Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles: Régimen de diferimiento fiscal

Normativa: disposición transitoria decimonovena Ley IRPF

Delimitación

A las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, con anterioridad a 1 de enero de 2016, aplicaban el régimen de atribución de rentas del IRPF y que, a partir de esa fecha, cumplían los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades se les ofreció la posibilidad de adoptar válidamente en los seis primeros meses del ejercicio 2016 un acuerdo de disolución con liquidación y realizar con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la extinción de la sociedad civil.

Para los socios de la sociedad civil que optó por su disolución y liquidación se estableció que existía una ganancia patrimonial cuando percibieran créditos, dinero o signo que lo represente, mientras que para los restantes elementos de activo que se le adjudicasen se difería la tributación al momento en que fuesen trasmitidos, determinándose entonces la ganancia.

Las reglas para la valoración de los bienes y la tributación aplicable al socio en función del resultado obtenido son las siguientes.

Valoración de los bienes

El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad civil que se disolvía, se aumentaba en el importe de las deudas adjudicadas y se

disminuía en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado. Esto es:

(+) Valor de adquisición de acciones o participaciones **(1)**

(+) Valor de titularidad **(2)**

(+) Deudas adjudicadas

(-) Créditos y dinero adjudicados

(=) Resultado

Notas:

(1) En el caso de sociedades civiles que hubieran llevado contabilidad ajustada al código de comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del IRPF, es el precio o cantidad desembolsada para la adquisición de las acciones o participaciones. En los restantes casos, el valor de adquisición de las participaciones a 1 de enero de 2016 vendrá determinado por la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales. **(Volver)**

(2) En el caso de sociedades civiles que hubieran llevado contabilidad ajustada al código de comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del IRPF. **(Volver)**

Tributación en función del resultado

Resultado < 0

Si el resultado de las operaciones anteriores era negativo, su importe debía considerarse ganancia patrimonial en el ejercicio 2016 fijándose como valor de adquisición del resto de elementos adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, 0.

Resultado = 0

Si el resultado era 0, no había ganancia o pérdida patrimonial. El resto de elementos de activo adjudicados que no eran crédito, dinero o signo que lo represente, tenían valor de adquisición 0.

Resultado > 0

Si el resultado era positivo (superior a 0), tampoco había ganancia o pérdida patrimonial.

El valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, era el que resultaba de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extinguía.

Fecha de adquisición elementos adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente

Los elementos adjudicados, distintos de los créditos o dinero, se consideran adquiridos por el socio en la fecha en que lo fueron por la sociedad civil que se extinguió, de acuerdo con la

disposición transitoria decimonovena de la Ley del IRPF.

6. Escisión o fusión de sociedades

Normativa: Art. 37.1.e) Ley IRPF

Régimen general

Norma específica de valoración

Cuando se producen las operaciones de fusión de una o más entidades con otra ya existente (fusión por absorción) o de dos o más entidades dando lugar a una entidad nueva (fusión en una nueva sociedad), así como en las operaciones de escisión (total o parcial) de una entidad, los socios de las sociedades fusionadas o absorbidas, entregan sus acciones y reciben a cambio otras acciones de las sociedades adquirentes del patrimonio social de aquéllas. Ello da lugar a una alteración en la composición del patrimonio de los socios que puede traducirse en una ganancia o pérdida patrimonial. Dicha ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre:

- **Valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio**, y
- **Valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor de mercado de los entregados**.

Participaciones societarias adquiridas antes de 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en el apartado Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas generales, de este mismo Capítulo.

Régimen especial de diferimiento de la tributación

Normativa: Arts. 37.3 Ley IRPF y 81 LIS

Requisitos

El régimen especial de diferimiento fiscal previsto en los artículos 76 a 89 del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), resulta aplicable a los contribuyentes del IRPF que sean los socios en las operaciones de fusión y escisión siempre que se cumplan los requisitos:

- Que sean residentes en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores sean representativos del capital social de una entidad residente en territorio español.

- Que en las operaciones no hayan intervenido entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales o que las rentas se obtengan a través de ellos.

Valoración de activos recibidos

Cuando se cumplan los requisitos anteriores no se integrarán en la base imponible del contribuyente las ganancias de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución a los socios de las sociedades fusionadas o escindidas de acciones o participaciones de la entidad adquirente.

La valoración y antigüedad de las acciones recibidas en virtud de las operaciones de fusión y escisión, deberá efectuarse, a efectos de futuras transmisiones, por el valor de adquisición y antigüedad de las acciones entregadas. Dicha valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida.

Cuando el socio tenga la consideración de **entidad en régimen de atribución de rentas**, no se integrará en la base imponible de las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes en dicho socio, la ganancia generada con ocasión de dicha atribución de valores, siempre que a la operación le sea de aplicación el régimen fiscal establecido Capítulo VII del Título VII de la LIS o se realice al amparo de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y los valores recibidos por el socio conserven la misma valoración fiscal que tenían los canjeados.

Pérdida de la condición de residente en territorio español

Normativa: Art. 81.3 LIS

- ### Imputación Temporal

  En el caso de que el socio que aplicó el régimen especial de diferimiento fiscal pierda la condición de residente en territorio español, se integrará en la base imponible del IRPF del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones recibidas y el valor de éstas calculado conforme a lo indicado antes (esto es, por el valor de adquisición y antigüedad de las acciones entregadas), salvo que las acciones o participaciones queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

- ### Aplazamiento del pago de la deuda por cambio de residencia a otros Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

  No obstante, el pago de la deuda tributaria resultante, cuando el socio adquiera la residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 3 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, **será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente** hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o

participaciones afectadas, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

- **Recuperación de la condición de residente en territorio español**

  Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente del IRPF sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a estas ganancias patrimoniales. La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo en que deba presentarse una autoliquidación del IRPF

Obligación de comunicar

La realización de operaciones de fusión y escisión a las que resulta de aplicación el régimen especial de diferimiento fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades debe ser objeto de comunicación a la Administración tributaria por la entidad adquirente de las operaciones. No obstante, si la entidad adquirente no es residente en territorio español, dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Y si ni la entidad adquirente ni la transmitente son residentes en territorio español, serán los socios, siempre que sean residentes en territorio español los que deben presentar la comunicación.

7. Traspasos

Normativa: Art. 37.1.f) Ley IRPF

Norma específica de valoración

En los supuestos de traspaso, la ganancia patrimonial se computará en el cedente (arrendatario) por el importe que le corresponda en el traspaso, una vez descontado el importe correspondiente al propietario por su participación en dicho traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, éste tendrá la consideración de precio de adquisición.

Los coeficientes reductores o de abatimiento del régimen transitorio no resultan aplicables al tratarse en estos supuestos de bienes afectos, salvo que la desafectación se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha del traspaso.

> ***Importante**: las cantidades que, en su caso, perciba el propietario del inmueble arrendado en concepto de participación en el traspaso constituyen rendimientos del capital inmobiliario.*

Ejemplo

Don M.M.A., desarrolla la actividad de restaurante en un local alquilado el día 10 de mayo de 2000, determinando el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva.

Durante el mes de agosto de 2006, realizó obras de reforma del local, satisfaciendo por tal motivo la cantidad de 20.000 euros.

El 25 de junio de 2021, con motivo de su jubilación, traspasa el local de negocio, percibiendo la cantidad de 28.500 euros, una vez descontada la cantidad correspondiente al arrendador en concepto de participación en el traspaso.

Determinar el importe de la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia del traspaso del local de negocio.

Solución:

- Importe correspondiente al traspaso: 28.500
- Precio de adquisición (1): 0
- Ganancia patrimonial obtenida = 28.500

Nota al ejemplo:

(1) Las obras de reforma del local no pueden considerarse como precio de adquisición del derecho de traspaso, ya que dichas cantidades no fueron satisfechas para adquirir el derecho de traspaso que, de acuerdo con los datos del ejemplo, no fue adquirido mediante precio. (Volver)

8. Indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales

Normativa: Art. 37.1.g) Ley IRPF

Norma específica de valoración

En los supuestos de indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre:

- **La cantidad percibida como indemnización**, y
- **La parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño**.

Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño.

Únicamente se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente. En consecuencia, **en todos aquellos supuestos en que únicamente se cubra la reparación del daño, no se computará a efectos fiscales ganancia patrimonial alguna.**

Ejemplo: Indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales

Don S.M.G., es titular desde 1990 de un chalet adquirido por un importe equivalente a 150.300 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por el mismo.

El día 8 de septiembre de 2021, como consecuencia de un incendio declarado en el chalet, éste ha quedado totalmente destruido, abonando la compañía de seguros la cantidad de 89.800 euros. De acuerdo con las especificaciones del recibo del IBI, el valor del suelo representa el 40 por 100 del total valor catastral del mismo.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida.

Solución:

- Indemnización percibida: 89.800
- Parte proporcional del valor de adquisición que corresponde al daño (1): 90.180
- Pérdida patrimonial (89.800 - 90.180) = -380

Nota al ejemplo:

(1) La determinación de la parte proporcional del valor de adquisición que corresponde al daño se determina aplicando el porcentaje del 60 por 100 al valor de adquisición del chalet (150.300 x 60%) = 90.180. (Volver)

9. Permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores

Normativa: Art. 37.1.h) Ley IRPF

Régimen general

Norma específica de valoración

En los supuestos de permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre **el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes**:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado.
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

Caso especial: permuta de terreno por pisos o locales a construir en el mismo

En este supuesto, la ganancia o pérdida patrimonial del propietario del terreno se producirá en el momento en que proceda a la transmisión del mismo y se determinará aplicando la regla anteriormente comentada.

Una vez determinada la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, el contribuyente podrá optar por tributar en el período impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial (transmisión del terreno) o bien imputarla proporcionalmente a medida que le sean entregadas las edificaciones o, en su caso, reciba pagos en efectivo, siempre que medie más de un año entre la transmisión del terreno y la entrega de las edificaciones o del efectivo, por aplicación de la regla especial de imputación temporal de las operaciones a plazo o con pago aplazado.

Bienes o derechos entregados adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la

ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en este mismo Capítulo.

Ejemplo

Don A.O.P. transmitió el día 25 de junio de 2021 un solar de su propiedad a cambio de un piso para uso propio que se entregará en el mes de octubre de 2022 y cuyo valor de mercado se estima que ascenderá en dicho año a 600.000 euros.

El solar transmitido fue adquirido por don A.O.P. por herencia el 10 de enero de 1989, ascendiendo el valor comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en dicho ejercicio a un importe equivalente a 100.000 euros. El valor de mercado del solar en la fecha de la transmisión ascendía a 600.000 euros.

El contribuyente no ha realizado desde 1 de enero de 2015 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

Determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por don A.O.P. y la cumplimentación de su declaración IRPF, ejercicio 2021, sabiendo que el contribuyente ha optado por imputar la ganancia patrimonial al ejercicio 2022 en el que le será entregado el piso.

Solución:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por don A.O.P.

a. Valor de mercado del piso a recibir: 600.000

Valor de mercado del solar entregado: 600.000

Valor de mercado del piso a recibir: 600.000

b. Valor de adquisición del solar que cede: 100.000

c. Ganancia patrimonial (600.000 - 100.000) = 500.000

2. Determinación de la ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006 (1):

Ganancia patrimonial reducible (500.000 ÷ 11.854) x 6.219 = 262.316,52

3. Cálculo de la reducción:

a. Ganancia generada con anterioridad a 20-01-2006 susceptible de reducción (2)

Límite máximo: 400.000

∑ Valor de transmisión de elementos patrimoniales con derecho a la reducción desde 01-01-2015: 0

Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF: 400.000

Ganancia patrimonial susceptible de reducción (262.316,52 x 400.000) ÷ 600.000 = 174.877,68

b. Reducción aplicable

Número de años de permanencia hasta 31-12-1996: hasta 8 años

Reducción por coeficientes de abatimiento (66,66% x 174.877,68) = 116.573,46

c. Ganancia patrimonial reducida

Ganancia patrimonial reducida: (262.316,52 – 116.573,46) = 90.336,94

4. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006):

Ganancia patrimonial no reducible: (500.000 – 262.316,52) = 237.683,48

5. Ganancia patrimonial computable (90.336,94 + 237.683,48) = 328.020,42

6.Ganancia patrimonial imputable a 2021: 0 (3)

Notas al ejemplo:

(1) La determinación de esta parte de la ganancia se efectúa en proporción al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición (10-01-1989) y el 19-01-2006, inclusive, que asciende a 6.219 días, respecto del número total de días transcurridos entre la fecha de adquisición y la de la transmisión (25-06-2021), que es de 11.854 días. (Volver)

(2) Aunque el valor de la transmisión es de 600.000 euros el límite máximo es de 400.000 euros. Por ello, es susceptible de reducción la parte de la ganancia generada antes de 20-01-2006 que corresponda proporcionalmente a un valor de transmisión de 400.000 euros. En la siguiente transmisión que se realice, aunque el bien haya sido adquirido por el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994, no podrá aplicar las reducciones de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF. (Volver)

(3) Al haber optado el contribuyente por imputar la ganancia patrimonial obtenida en 2021 al ejercicio en que perciba la contraprestación pactada (entrega de un piso para uso propio) 2022**, será en este ejercicio cuando deba efectuar la imputación fiscal de la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida y consignada en la declaración IRPF 2021.** (Volver)

Régimen especial de diferimiento fiscal del canje de valores

Normativa: Arts. 37.3 Ley IRPF y 80 LIS

Requisitos

El régimen especial de diferimiento fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28)(35), resulta aplicable

a los contribuyentes del IRPF que realicen el canje de valores que define el artículo 76.5 de la LIS como la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad; siempre que se cumplan los requisitos:

- Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España.

- Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CE.

- Que en las operaciones no hayan intervenido entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales o que las rentas se obtengan a través de ellos.

Valoración de activos recibidos

Cuando se cumplan los requisitos anteriores no se integrarán en la base imponible del contribuyente las ganancias de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores.

La **valoración y antigüedad** de las acciones recibidas por los socios en virtud del canje, deberá efectuarse, a efectos de futuras transmisiones, por el valor de adquisición y antigüedad de las acciones entregadas. Dicha valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida.

> Cuando el socio tenga la consideración de **entidad en régimen de atribución de rentas**, no se integrará en la base imponible de las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes en dicho socio, la ganancia generada con ocasión del canje de valores, siempre que a la operación le sea de aplicación el régimen fiscal establecido Capítulo VII del Título VII de la LIS o se realice al amparo de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y los valores recibidos por el socio conserven la misma valoración fiscal que tenían los canjeados.

Pérdida de la condición de residente en territorio español

Normativa: Art. 80.4 LIS

- ### Imputación Temporal

  En el caso de que el socio que aplicó el régimen especial de diferimiento fiscal pierda la condición de residente en territorio español, se integrará en la base imponible del IRPF del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y el valor de éstas calculado conforme a lo indicado antes (esto es, por valor fiscal de los entregados), salvo que las acciones o participaciones

queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

- **Aplazamiento del pago de la deuda por cambio de residencia a otros Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo**

  No obstante, el pago de la deuda tributaria resultante, cuando el socio adquiera la residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 3 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o participaciones afectadas, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

- **Recuperación de la condición de residente en territorio español**

  Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente del IRPF sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a estas ganancias patrimoniales. La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo en que deba presentarse una autoliquidación del IRPF

Obligación de comunicar

La realización de operaciones de canje de valores a las que resulta de aplicación el régimen especial de diferimiento fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades debe ser objeto de comunicación a la Administración tributaria por la entidad adquirente de las operaciones. No obstante, si la entidad adquirente no es residente en territorio español, dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Y si ni la entidad adquirente ni la transmitente son residentes en territorio español, serán los socios, siempre que sean residentes en territorio español los que deben presentar la comunicación.

10. Extinción de rentas vitalicias o temporales

Normativa: Art. 37.1.i) Ley IRPF

El contrato de renta vitalicia o temporal puede definirse como aquel contrato aleatorio que obliga al deudor a pagar una pensión o rédito anual durante un tiempo determinado o durante la vida de una o más personas determinadas, a cambio de un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere, desde luego, con la carga de la pensión.

En la extinción de rentas vitalicias o temporales la ganancia o pérdida patrimonial se computará, para el obligado al pago de aquéllas, por **diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido y la suma de las rentas efectivamente satisfechas**. En cuanto al rentista, éste agota su tributación durante el cobro de la renta.

11. Transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta

Normativa: Art. 37.1.j) Ley IRPF

Norma específica de valoración

En estos supuestos de transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre los siguientes valores:

- Valor actual financiero actuarial de la renta.
- Valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.

> ***Importante**: si el elemento patrimonial transmitido es la vivienda habitual y el transmitente de la misma es mayor de 65 años o una persona en situación de dependencia severa o gran dependencia, la ganancia patrimonial que pueda derivarse de esta operación está exenta del IRPF*

Elementos patrimoniales adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultarán aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en este mismo Capítulo.

Ejemplo

Don S.M.T., de 60 años, transmite el 10 de noviembre de 2021 su vivienda habitual a cambio de una renta vitalicia, cuyo valor actual financiero actuarial en el momento de su constitución asciende a 180.000 euros, importe que coincide con el valor de mercado de la vivienda. La anualidad correspondiente al ejercicio 2021 es de 15.000 euros.

La vivienda fue adquirida el día 2 de abril de 1980 por un importe equivalente a 23.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la transmisión.

El contribuyente no había realizado desde 1 de enero de 2015 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

Determinar las rentas fiscales derivadas de dicha operación en el ejercicio 2021.

Solución:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda.

Valor de transmisión: 180.000

Valor de adquisición: 23.000

Ganancia patrimonial (180.000 - 23.000) = 157.000

2. Determinación de la ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006 (1):

Ganancia patrimonial reducible (157.000 ÷ 15.197) x 9.424 = 97.359,22

3. Cálculo de la reducción:

a. Ganancia generada con anterioridad a 20-01-2006 susceptible de reducción (2)

Límite máximo: 400.000

∑ Valor de transmisión de elementos patrimoniales con derecho a la reducción desde 01-01-2015: 0

Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF: 180.000

Ganancia patrimonial susceptible de reducción: 97.359,22

b. Reducción aplicable

Número de años de permanencia hasta 31-12-1996: más de 10 años

Reducción por coeficientes de abatimiento (100% x s/97.359,22) = 97.359,22

c. Ganancia patrimonial reducida

Ganancia patrimonial reducida: 0

4. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006):

Ganancia patrimonial no reducible (157.000 –97.359,22) = 59.640,78

5. Ganancia patrimonial computable (59.640,78 + 0,00) = 59.640,78

6. Determinación del rendimiento del capital mobiliario derivado de la anualidad.

Rendimientos del capital mobiliario: (15.000 x 24%) (3) = 3.600

Notas al ejemplo:

(1) La ganancia patrimonial reducible es la que se estima generada antes del 20-01-2006. Su determinación se efectúa en proporción al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición (02-04-1980) y el día 19-01-2006, inclusive, que asciende a 9.424 días, respecto del número total de días transcurridos entre la fecha de adquisición y la de la transmisión (10-11-2021), que es de 15.197 días. **(Volver)**

(2) Como el límite máximo aplicable sobre el valor de transmisión es de 400.000 euros y, en este caso, el valor de transmisión con derecho a la aplicación de coeficientes reductores es de 180.000 euros sin que se haya producido ninguna otra transmisión con derecho a la aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, los coeficientes reductores se aplicarán sobre todo el importe de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006. **(Volver)**

(3) El porcentaje del 24 por 100 es el correspondiente a la edad del rentista (60 años) en el momento de constitución de la renta (año 2021) y permanecerá constante durante toda la vigencia de la misma. Véase, a este respecto, dentro del Capítulo 5, el epígrafe "Rentas vitalicias o temporales derivadas de la imposición de capitales". **(Volver)**

12. Transmisión o extinción de derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles

Normativa: Art. 37.1.k) Ley IRPF

Normas específicas de valoración

Como regla general, la ganancia o pérdida patrimonial se calcula por la diferencia entre el valor de transmisión (que es cero en el caso de extinción del derecho) y el valor de adquisición.

Si el titular del derecho real de goce o disfrute sobre bienes inmuebles arrendó el mismo, pudo deducirse como gasto en la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario correspondientes la amortización del usufructo (con el límite de los rendimientos íntegros percibidos por el arrendamiento). Por ello, al producirse la transmisión o extinción del derecho el valor de adquisición deberá minorarse en el importe de las amortizaciones que pudieron deducirse fiscalmente.

En el caso de derechos reales de goce o disfrute constituido sobre inmuebles que no generen rendimientos del capital inmobiliario, el derecho se consume por el uso, por lo que el valor de adquisición deberá minorarse proporcionalmente al tiempo de uso.

Derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en este mismo Capítulo.

Ejemplo: Transmisión o extinción de derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles

Don A.M.C adquirió el 2 de enero de 2002 un usufructo temporal por un período de 20 años sobre un inmueble urbano, desembolsando un importe equivalente a 60.000 euros. Dicho inmueble urbano estuvo arrendado durante los ejercicios 2002 a 2006, cobrando el titular del derecho un alquiler anual por un importe equivalente a 3.000 euros durante 2002 y de 4.200 euros durante cada uno de los restantes años.

El día 2 de enero de 2021 transmite dicho derecho por un importe de 34.000 euros.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en la transmisión del citado derecho real.

Solución:

Valor de transmisión: 34.000

Valor de adquisición: 6.000 **(1)**

Ganancia patrimonial (34.000 - 6.000) = **28.000**

Notas al ejemplo:

(1) Por los ejercicios 2007 a 2020 en los que el inmueble no estuvo arrendado, el valor de adquisición del derecho real se minorará en la proporción que dichos períodos representan respecto de la duración del derecho. Deben, pues, realizarse las siguientes operaciones:

Importe de adquisición: 60.000

Minoración correspondiente a los años 2007 a 2020 (60.000 ÷ 20) x 14 = 42.000

Importe de adquisición minorado (60.000 – 42.000) = 18.000

Menos amortizaciones fiscalmente deducibles: **(2)**

Total valor amortizaciones 2002 a 2006 **(3)** (3.000 x 5) = 15.000

Total valor adquisición (18.000 – 15.000) = 3.000 **(Volver)**

(2) Al tratarse de un usufructo temporal, la amortización anual deducible será la que resulte de dividir el coste de adquisición del derecho satisfecho entre el número de años de duración del mismo, sin que dicho importe pueda superar la cuantía de los rendimientos íntegros derivados del derecho. Es decir, 60.000 ÷ 20 = 3.000 euros. **(Volver)**

(3) El límite de amortización fiscalmente deducible no puede superar el importe de los ingresos percibidos en cada uno de los ejercicios. **(Volver)**

13. Incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión

Normativa: Art. 37. 1. l) Ley IRPF

En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos. El comentario más detallado de este supuesto de ganancias y pérdidas no derivadas de la de transmisiones de elementos patrimoniales se contiene en el epígrafe "Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas generales", de este mismo Capítulo.

14. Operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones

Normativa: Art. 37. 1. m) Ley IRPF

Las rentas obtenidas en las operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones tienen la consideración de ganancias o pérdidas patrimoniales siempre que las mismas se realicen con finalidad especulativa y no con el fin de cubrir riesgos de una actividad económica realizada por el contribuyente, en cuyo caso tributarán como rendimientos de dichas actividades.

Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de las citadas operaciones especulativas, deben imputarse al período impositivo en que tenga lugar la liquidación de la posición o la extinción del contrato.

Conforme a la Comisión Nacional del Mercado de Valores

- **Un futuro** es un contrato por el que se acuerda el intercambio de una cantidad concreta de activo subyacente (valores, índices, productos agrícolas, materias primas…) en una fecha futura predeterminada, a un precio convenido de antemano
- **Una opción** es un contrato que implica un derecho para el comprador y una obligación para el vendedor, a comprar (o vender) una determinada cuantía del activo subyacente en un plazo estipulado a un precio convenido de antemano (precio de ejercicio).

  El *precio de la opción* es lo que el comprador paga por obtener ese derecho y se denomina "prima". Llegada la fecha de vencimiento, al comprador le interesará o no ejercerlo en función de la diferencia entre el precio fijado para la operación y el precio que en ese momento tenga el subyacente en el mercado de contado.

15. Transmisión de elementos patrimoniales afectos o desafectados con menos de tres años de antelación

Elementos patrimoniales afectos

Norma específica de valoración

Normativa: Arts. 37.1.n) Ley IRPF y 40.2 Reglamento

Sin perjuicio de la aplicación de las normas específicas de valoración hasta ahora comentadas que, en su caso, puedan resultar aplicables, para la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de elementos afectos o desafectados con menos de tres años de antelación a la fecha de la transmisión, deberán tenerse en cuenta también las siguientes precisiones:

1. El valor adquisición del elemento transmitido está constituido por su **valor contable**. Este valor está formado por los siguientes componentes:

> ***Importante:*** *a partir de 1 de enero de 2015 desaparecieron los coeficientes de corrección*

monetaria previstos en el Impuesto sobre Sociedades para actualizar el valor de adquisición del elemento patrimonial transmitido, en estos casos.

a. **El valor de adquisición, si el elemento se ha adquirido de terceros**.
Dicho valor será el importe real por el que se hubiera efectuado la misma, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, así como los gastos financieros devengados antes de la entrada en funcionamiento del bien que, siendo susceptibles de activación según el Plan General de Contabilidad, hubieran sido capitalizados o activados.

b. **El coste de producción, si el elemento ha sido producido por la propia empresa del contribuyente**.
Dicho valor será el coste de adquisición de las materias primas consumidas y demás elementos incorporados, así como la parte proporcional de los costes directos e indirectos que deban imputarse a su producción.

c. **Tratándose de elementos patrimoniales que hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición, deben distinguirse los siguientes casos:**

- **Afectación realizada a partir de 1 de enero de 1999**. En este caso, se tomará como valor de adquisición el que tenga el elemento patrimonial en el momento de la afectación y como fecha de adquisición la que corresponda a la adquisición originaria.

- **Afectación realizada con anterioridad a 1 de enero de 1999**. En este caso, deberá tomarse como valor de adquisición el que resulte de los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre el Patrimonio en el momento de la afectación y como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

d. **Sea cual sea el valor** que prevalezca de los anteriores, **su importe se verá aumentado o disminuido** en las cuantías siguientes:
(+) El coste de las inversiones o mejoras efectuadas en el elemento transmitido.

(-) El importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose, en todo caso, la amortización mínima.

De esta última regla se exceptúan los elementos afectos a actividades económicas que se transmitan a partir de 31 de marzo de 2012, cuando los mismos hayan gozado de la libertad de amortización con o sin mantenimiento de empleo prevista en la disposición adicional trigésima de la Ley IRPF.

Precisión: En relación con la amortización del inmovilizado intangible de vida útil indefinida señalar que, mientras que en los métodos de estimación directa, tanto normal como simplificada, la amortización ha de hacerse conforme a la normativa del IS, en el método de estimación objetiva existe un régimen de amortización fiscal específico con unos porcentajes de amortización máximo del 15 por 100 y mínimo del 10 por 100, que no distingue entre inmovilizados intangibles de duración definida o indefinida y que ha permanecido invariable hasta nuestros días. Sin embargo, fuera del método de estimación objetiva, la regulación de la amortización del inmovilizado intangible de vida útil indefinida ha sufrido profundas modificaciones tanto en su aspecto mercantil como en el contable y también en el fiscal del IS. En este último hasta el 1 de enero de 2016 no se admitió la deducibilidad fiscal de la amortización de los activos inmateriales de duración indefinida por lo que no cabe hablar en relación con periodos anteriores a dicha fecha de una "amortización mínima" de tales activos en el sentido que la menciona el artículo 40 del Reglamento del IRPF (Resolución del Tribunal Económico-

Administrativo Central de 10 de febrero de 2020, en unificación de criterio).

Menos el importe de las enajenaciones parciales que, en su caso, se hubieran realizado con anterioridad, así como las pérdidas sufridas por el elemento patrimonial.

De forma resumida:

VALOR DE ADQUISICIÓN (O COSTE DE PRODUCCIÓN O VALOR DE AFECTACIÓN)

(+) MEJORAS

(-) AMORTIZACIONES + ENAJENACIONES PREVIAS + PÉRDIDAS

= VALOR CONTABLE DEL ELEMENTO PATRIMONIAL

2. Los coeficientes reductores del régimen transitorio **no resultan aplicables** a las ganancias patrimoniales obtenidas.

Importante: *a efectos de la aplicación de los coeficientes reductores del régimen transitorio, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.*

Reglas especiales

Además de las reglas hasta ahora comentadas, existen determinadas reglas especiales que afectan a los siguientes elementos patrimoniales:

1. Elementos patrimoniales actualizados al amparo del Real Decreto-ley 7/1996 o de la Ley 16/2012

Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica o, en su caso, en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se efectuará de acuerdo con las siguientes reglas:

- La diferencia entre el precio de adquisición y las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, se minorará en el importe del incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre o, en su caso, en el Real Decreto-ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria.

- La ganancia o pérdida patrimonial será el resultado de minorar la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable en el importe de la depreciación monetaria a que se refiere la regla anterior.

2. Activos fijos inmateriales (licencia del taxi) transmitidos en la actividad de transporte por autotaxi incluida en el régimen de estimación objetiva

Normativa: Disposición adicional séptima Ley IRPF

Los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que determinen su rendimiento neto en el método de estimación objetiva, reducirán las ganancias patrimoniales que se produzcan por la transmisión de activos fijos inmateriales, cuando la transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector o cuando, por otras causas, se transmitan a familiares hasta el segundo grado.

Las ganancias patrimoniales se reducirán de acuerdo con las siguientes reglas:

- Se distinguirá la parte de la ganancia que se haya generado con anterioridad a 1 de enero de 2015, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

- La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2015 se reducirá aplicando los siguientes porcentajes en función del número de años transcurridos desde la fecha de adquisición hasta 31 de diciembre de 2014.

Hasta (años)		Más de (años)											
1		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Reducción	4%	8%	12%	19%	26%	33%	40%	47%	54%	61%	74%	87%	100

Ejemplo

Don J.V.C, empresario del taxi, que determina el rendimiento neto de su actividad en el método de estimación objetiva, se jubiló el 10 de enero de 2021. Por este motivo y con objeto de que su hijo continúe con el ejercicio de la actividad, le transmitió en dicha fecha su licencia municipal por 60.000 euros. El valor contable en la fecha de transmisión de la licencia municipal, que fue adquirida el 5 de marzo de 2004, teniendo en cuenta las amortizaciones fiscalmente deducibles, es de 12.000 euros.

Determinar el importe de la ganancia patrimonial reducida derivada de dicha operación.

Solución:

Valor de transmisión: 60.000

Valor contable: 12.000

Ganancia patrimonial (60.000 - 12.000) = 48.000

Ganancia patrimonial generada hasta el 31-12-2014 (1)

(48.000 ÷ 6.155) x 3.954 = 30.835,42

Reducción aplicable (30.835,42 x 74%): 22.818,21

Ganancia patrimonial computable (48.000,00 – 22.818,21) = 25.181,79

Nota al ejemplo:

(1) Su determinación se efectúa en proporción al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición (05-03-2004) y el día 31-12-2014, inclusive, que asciende a 3.954 días, respecto del número total de días transcurridos entre la fecha de adquisición y la de la transmisión (10-01-2021), excluido este último ya que deja de formar parte del patrimonio, que es de 6.155 días. (Volver)

3. Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización

Normativa: Disposición adicional trigésima Ley IRPF

En los supuestos de transmisión en el ejercicio 2021 de elementos afectos a actividades económicas que hayan gozado de la libertad de amortización por inversiones en elementos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas tanto con mantenimiento del empleo (inversiones realizadas en los años 2009 y 2010) como sin la exigencia de este requisitos (inversiones efectuadas entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de marzo de 2012), para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquélla.

El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

Ejemplo: Transmisión de elementos patrimoniales afectos

Don B.L.T., fabricante de muebles de madera, que determina el rendimiento neto de su actividad en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, ha transmitido el día 30 de junio 2021 por la cantidad de 210.000 euros un inmueble afecto a su actividad. Con motivo de la venta ha satisfecho 3.000 euros en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y 10.000 euros a la agencia inmobiliaria que medió en la operación.

El inmueble fue adquirido por herencia en 1985, siendo el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un importe equivalente a 18.000 euros. En el expediente de comprobación de valores realizado por la Administración tributaria dicho valor se fijó en una cantidad equivalente a 45.000 euros.

El inmueble estuvo alquilado desde su adquisición hasta el 31 de diciembre 1997, procediéndose, con fecha 1 de enero de 1998, a la afectación del local a la actividad económica desarrollada por su titular. Según el recibo del IBI, el valor catastral del inmueble en el ejercicio 1998 ascendía a un importe equivalente a 54.000 euros, de los que el 40 por 100 correspondía al valor del suelo.

Determinar el importe y calificación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha transmisión, sabiendo que el titular de la actividad ha amortizado dicho inmueble utilizando el coeficiente lineal máximo de amortización establecido para los elementos patrimoniales usados.

Solución:

Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida:

Valor de transmisión (210.000 – 13.000) = 197.000

Valor de adquisición:

Valor de afectación: (1) = **54.000**

(-) Amortizaciones: De 1998 a 2020: 3% (60% s/54.000) x 23 años = 22.356

(-) Amortizaciones ejercicio 2021: 1/2 [3% (60% s/54.000)] = 486

Total amortizaciones: (22.356 + 486) = 22.842

Total valor de adquisición (54.000 – 22.842) = 31.158

Ganancia patrimonial (197.000 – 31.158) = 165.842

Nota al ejemplo:

(1) Al haberse efectuado la afectación del inmueble con anterioridad al 01-01-1999, se ha tomado como valor de adquisición el valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Es decir, el valor mayor de los tres siguientes: el catastral, el declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el comprobado por la Administración a efectos de este último tributo. (Volver)

Cuadro resumen de las reglas especiales

Reglas especiales (cuadro resumen)

Tipo de operación	Valoración de la ganancia o pérdida
Valores cotizados	La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado éste por la cotización en la fecha de transmisión o el precio pactado cuando fuese superior. El valor de adquisición se minorará en el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial.
Valores no cotizados **Acciones y participaciones en los fondos propios de sociedades que no cotizan en bolsas españolas**	La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, siendo éste último: • El importe efectivamente satisfecho (siempre que se pruebe que es el valor que se establecería para esa operación entre partes independientes en condiciones normales de mercado). • En otro caso, no podrá ser inferior al mayor de: ◦ El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance de la entidad cerrado con anterioridad a la fecha de devengo de este impuesto. ◦ El valor resultante de capitalizar al 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres últimos ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo de este impuesto.
Acciones totalmente liberadas	El valor de adquisición de la acción transmitida y de las originarias será el resultado de repartir el coste de adquisición total entre todas las acciones, tanto antiguas como liberadas.
Transmisión de derechos de suscripción preferente que procedan de acciones o participaciones en sociedades de las que sea titular el contribuyente	El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción derivados de valores no admitidos a negoción y desde 1 de enero de 2017 de los admitidos a negociación tiene la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión. La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción es el 19 por 100.
Fondos de inversión	La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, siendo este último,

	• El valor liquidativo y, si no existe • El valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones transmitidas resultante del último balance cerrado (en el caso de reembolso de participaciones). Cuando se transmita (traspaso total o parcial) la inversión efectuada en un fondo a otro fondo no se computará en ese momento la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, y las nuevas acciones o participaciones conservarán el valor y la fecha de adquisición de las traspasadas. Se aplica a los fondos de inversión españoles y a los constituidos en otro país comunitario registrados en CNMV. No se aplica a fondos de inversión cotizados o de acciones de SICAV índice cotizadas y cuando se ponga a disposición del contribuyente el importe del reembolso o transmisión.
Aportaciones no dinerarias a sociedades	La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, siendo éste último el mayor de: • Valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas. • Valor de cotización de los títulos recibidos. • Valor de mercado del bien o derecho aportado. Régimen especial de diferimiento fiscal para determinadas aportaciones.
Separación de socios o disolución de sociedades	La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre: • El valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos, y • El valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.
Escisión, fusión o absorción de sociedades	La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre: • El valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio, y • El valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor de mercado de los entregados. Régimen especial de diferimiento fiscal en determinados casos.
Traspasos	La ganancia patrimonial se computará al cedente por el importe que le corresponda en el traspaso.
Indemnizaciones o capitales	La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre la

asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales	cantidad percibida, o el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos (si la indemnización no es en metálico) y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Cuando únicamente se cubra la reparación del daño, no se computará a efectos fiscales ganancia patrimonial alguna.
Permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores	La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, siendo éste el mayor de los dos siguientes: • El valor de mercado del bien o derecho entregado. • El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio. Caso especial: permuta de terreno por pisos o locales a construir en el mismo. Régimen especial de diferimiento fiscal en el canje de acciones en determinados casos.
Extinción de rentas vitalicias o temporales	Para el obligado al pago de rentas la diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido (en bienes muebles o inmuebles) y las rentas satisfechas.
Transmisión de elementos patrimoniales a cambio de rentas vitalicias o temporales	La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre: • El valor actual financiero actuarial de la renta. • El valor de adquisición del elemento patrimonial transmitido.
Transmisión o extinción de derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles	La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre: • El valor de transmisión (que en el caso de extinción del derecho es cero). • El valor de adquisición que debe minorase en las amortizaciones deducidas si el derecho estuvo arrendado. Si el derecho está constituido sobre inmuebles que no generen rendimientos del capital inmobiliario, el derecho se consume por el uso, por lo que el valor de adquisición deberá minorarse proporcionalmente al tiempo de uso.
Incorporación de bienes y derechos que no deriven de transmisión	Se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquellos.
Futuros y opciones	Es ganancia o pérdida patrimonial el rendimiento obtenido cuando no se trate de una operación de cobertura de riesgos en el desarrollo de la actividad económica.

Elementos patrimoniales afectos a la actividad o desafectados con menos de tres años de antelación	La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre: • El valor de transmisión. • El valor contable del elemento patrimonial que vendrá determinado por: Valor de adquisición (o coste de producción o valor de afectación) más: Mejoras menos: Amortizaciones + enajenaciones previas + pérdidas Los coeficientes reductores del régimen transitorio no resultan aplicables a las ganancias patrimoniales obtenidas.

Monedas virtuales

Concepto

Bajo el concepto de "monedas virtuales" (también conocido como "criptomonedas") se recogen varias categorías que incluyen:

Desde los bitcoins (la más conocida y popular) y otras monedas alternativas al margen de éstos (que se denominan genéricamente "altcoins"), todas ellas bajo el común denominador de crearse con una base "criptográfica" (sistema que protege la información y las comunicaciones mediante algoritmos que las hace seguras e inmutables) y de operar de forma independiente en sus propias redes DLT (tecnología de registro distribuido o blockchain) lo que permite un registro público de todas las transacciones que se realizan con la correspondiente moneda virtual.

Hasta las más recientes, como pueden ser:

- los stablecoins o monedas estables que son monedas virtuales diseñadas para reducir la volatilidad que se da en el bitcoin u otras criptomonedas, al estar vinculadas al valor de una o más monedas legales como el dólar o el euro, a bienes materiales como el oro o los inmuebles, o a otra criptomoneda o estar controladas mediante algoritmos que permiten mantener un precio estable.

- y, en general, los "tokens" de pago que, a diferencia de las anteriores (bitcoins o altcoins), no tienen su propia DLT o cadena de bloques por lo que requieren de otra plataforma DLT (no propia) para funcionar. Así, por ejemplo, Ethereum es una de las plataformas que permite que personas o entidades puedan crear sus propias monedas virtuales para financiar proyectos.

> La financiación de proyectos a través de plataformas se produce, en la actualidad, principalmente a través de las denominadas "ofertas iniciales de criptomonedas" o ICOs (Initial Coin Offering, acrónimo que evoca la expresión IPO o Initial Public Offering, utilizada en relación con procesos de salida a bolsa).
>
> No obstante, la expresión ICO puede hacer referencia tanto a la emisión propiamente dicha de criptomonedas como a la emisión de derechos de diversa naturaleza generalmente denominados "tokens".
>
> El término token ("ficha" podría ser la traducción al español) es más amplio que el de criptomoneda pues puede utilizarse no solo como medio de pago sino para otros usos diversos al convertir cualquier derecho en activo digital fungible y negociable. Un token puede representar digitalmente valores (como una moneda virtual), pero también derechos (una propiedad, una acción, un activo financiero, etc.). De ahí que actualmente se hable de criptoactivos.
>
> Los usos y características de estos "tokens" (fichas o criptoactivos) varían, siendo la clasificación más habitual de estos "tokens" la que permite diferenciar entre tres tipos o categorías:
>
> - "Tokens de pago" ("Payment tokens"), criptomonedas o monedas virtuales, que se utilizan como medio de pago y como depósito de valor y unidad de medida operando de manera más similar al dinero de curso legal. Se negocian y pueden ser intercambiados por monedas tradicionales o virtuales en plataformas especializadas en monedas, después de su emisión.
>
> - "Tokens de seguridad" ("Security tokens"), diseñados como unos activos negociables que se mantiene para fines de inversión puesto que generalmente otorgan participación en los futuros ingresos o el aumento del valor de la entidad emisora o de un negocio y
>
> - "Tokens de utilidad" ("Utility tokens"), traducido al español actualmente como "fichas de servicio", que dan

derecho a acceder a un servicio o recibir un producto, sin perjuicio de lo cual con ocasión de la oferta se suele hacer mención a expectativas de revalorización y de liquidez o a la posibilidad de negociarlos en mercados específicos.

En cuanto a la definición en nuestro ordenamiento jurídico de "monedas virtuales", el artículo 3 del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, ha traspuesto a nuestra legislación la definición que contiene la Directiva (UE)2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo. Para ello añade, con efectos desde el 29 de abril de 2019, un nuevo apartado 5 al artículo 1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

El nuevo apartado 5 del artículo 1 de la Ley 10/2010 define a la **"moneda virtual"** como *"aquella representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central o autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda legalmente establecida y que no posee estatuto jurídico de moneda o dinero, pero que es aceptada como medio de cambio y puede ser transferida, almacenada o negociada electrónicamente*."

Teniendo en cuenta esta definición las monedas virtuales ("criptomonedas" o "tokens de pago") se consideran, a efectos fiscales, como **bienes inmateriales**, computables por unidades o fracciones de unidades, que no son moneda de curso legal, que pueden ser intercambiados por otros bienes, incluyendo otras monedas virtuales, derechos o servicios, si se aceptan por la persona o entidad que transmite el bien o derecho o presta el servicio, y que pueden adquirirse o transmitirse generalmente a cambio de moneda de curso legal.

Atendiendo a que cada moneda virtual tiene su origen en un protocolo informático específico, distinto ámbito de aceptación, distinta liquidez, valor y denominación, las distintas monedas virtuales son bienes diferentes.

Compra y venta de monedas virtuales: tributación en el IRPF del inversor

Las personas físicas, contribuyentes del IRPF, pueden comprar y vender monedas virtuales y cuando dichas operaciones no se realicen en el ámbito de una actividad económica pueden dar lugar a una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

En función del tipo de transacción que se realice se pueden distinguir los siguientes supuestos:

a) Cambio de monedas virtuales por moneda de curso legal (moneda fiduciaria)

Normativa: Arts. 35, 14 y 46.b) Ley IRPF

Concepto

De acuerdo con el artículo 1.6. de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo se entenderá por *"cambio de moneda virtual por*

moneda fiduciaria" la compra y venta de monedas virtuales mediante la entrega o recepción de euros o cualquier otra moneda extranjera de curso legal o dinero electrónico aceptado como medio de pago en el país en el que haya sido emitido.

Ganancia o pérdida patrimonial

La venta de monedas virtuales a cambio de euros u otras monedas de curso legal, realizada al margen de una actividad económica, **dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial** cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre los respectivos **valores de transmisión y de adquisición**.

Serán computables para determinar los respectivos valores de adquisición y de transmisión en la forma prevista en el artículo 35 de la Ley del IRPF todos los gastos que se originan por la realización de dichas operaciones siempre que guarden relación directa con las mismas y sean satisfechos por el contribuyente.

Identificación de las monedas transmitidas

A efectos de determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial y en la medida en que la Ley del IRPF no establece una regla específica diferente para identificar, en el caso de monedas virtuales homogéneas (por ejemplo, el bitcoin), las que se entienden transmitidas, debe considerarse que en caso de efectuarse ventas parciales de monedas virtuales que hubieran sido adquiridas en diferentes momentos y a diferentes valores, las que se transmiten son las adquiridas en primer lugar (**criterio FIFO**).

Imputación temporal de la ganancia o pérdida patrimonial

De acuerdo con el artículo 14 de la Ley del IRPF, se producirá en el momento en que se proceda a la entrega de las monedas virtuales por el contribuyente en virtud del contrato de compraventa, con independencia del momento en que se perciba el precio de la venta, debiendo, por tanto, imputarse la ganancia o pérdida patrimonial producida al período impositivo en que se haya realizado dicha entrega.

Clase de renta

El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en las transmisiones de las monedas virtuales a cambio de dinero, constituyen **renta del ahorro** conforme a lo previsto en el artículo 46. b) de la Ley del IRPF y se integran y compensan en la base imponible del ahorro en la forma y con los límites establecidos en el artículo 49 de la misma Ley.

Las operaciones de venta de monedas virtuales a cambio de euros realizadas al margen de una actividad económica deberán ser incluidas en la declaración del IRPF correspondiente al período impositivo en que dichas operaciones se hayan realizado en el apartado "Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales " consignando en la casilla **[1626]** la clave 0, que corresponde a "Monedas virtuales".

Resumen

Ganancia o pérdida patrimonial.

Importe: diferencia entre valor de transmisión y de adquisición

Imputable al ejercicio en que se entrega la moneda en virtud del contrato de compraventa.

Renta del ahorro porque procede de la transmisión de un elemento patrimonial

b) Intercambio de una moneda virtual por otra diferente

Normativa: Arts. 37.1.h), 14 y 46.b) Ley IRPF

Delimitación

El intercambio de una moneda virtual por otra moneda virtual diferente constituye, en la medida en que son bienes diferentes, una permuta, conforme a la definición contenida en el artículo 1.538 del Código Civil, que dispone: *"La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra"*.

Ganancia o pérdida patrimonial

Dicho intercambio, cuando se realiza al margen de una actividad económica, da lugar a una alteración en la composición del patrimonio, ya que se sustituye una cantidad de una moneda virtual por una cantidad de otra moneda virtual distinta, y con ocasión de esta alteración se pone de manifiesto una variación en el valor del patrimonio materializada en el valor de la moneda virtual que se adquiere en relación con el valor al que se obtuvo la moneda virtual que se entrega a cambio.

En consecuencia, el intercambio entre monedas virtuales diferentes realizado por un contribuyente al margen de una actividad económica da lugar a la obtención de renta que se califica como ganancia o pérdida patrimonial.

Para cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial se aplica la norma de valoración específica de la permuta prevista en el artículo 37.1.h) de la Ley del IRPF conforme a la cual la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de la moneda virtual que se entrega y **el mayor** de los dos siguientes:

- El valor de mercado de la moneda virtual entregada.
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

A efectos de posteriores transmisiones, el valor de adquisición de las monedas virtuales obtenidas mediante permuta será el valor que haya tenido en cuenta el contribuyente por aplicación de la regla prevista en el citado artículo 37.1.h) como valor de transmisión en dicha permuta.

En lo que respecta al valor de mercado correspondiente a las monedas virtuales que se

permutan, es el que correspondería al precio acordado para su venta entre sujetos independientes en el momento de la permuta.

Imputación temporal de la ganancia

Esta imputación se producirá, de acuerdo con el artículo 14 de la Ley del IRPF, en el momento en que se proceda al intercambio de las monedas virtuales.

La pérdida patrimonial que pueda originarse en un intercambio entre monedas virtuales diferentes debe ser objeto de acreditación (a solicitud, en su caso, de los órganos de gestión e inspección tributaria) a través de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho.

Clase de renta

El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales procedentes de las operaciones de permuta entre monedas virtuales diferentes, constituyen **renta del ahorro** conforme a lo previsto en el artículo 46. b) de la Ley del IRPF y se integran y compensan en la base imponible del ahorro en la forma y con los límites establecidos en el artículo 49 de la misma Ley:

Las operaciones de intercambio entre monedas virtuales realizadas al margen de una actividad económica deberán ser incluidas en la declaración del IRPF correspondiente al período impositivo en que dichas operaciones se hayan realizado, que, en su caso, deba presentar el contribuyente en el apartado "Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales " consignando en la casilla **[1626]** la clave 0, que corresponde a "Monedas virtuales".

Resumen

El intercambio entre monedas virtuales diferentes da lugar a ganancia o pérdida patrimonial.

La alteración patrimonial se valora con las normas específicas de las permutas.

El valor de mercado de las monedas virtuales que se permutan es el que correspondería al precio acordado para su venta entre sujetos independientes.

Las ganancias o pérdidas son renta del ahorro.

c) Pérdidas patrimoniales. Denuncia por no devolución de las monedas depositadas o quiebra de la plataforma de compraventa de monedas virtuales

Normativa: Arts. 14.2.k) y 45 Ley IRPF

En estos casos, el importe de un crédito no devuelto a su vencimiento no constituye de forma automática una pérdida patrimonial, al mantener el acreedor su derecho de crédito, debiendo acudir a la regla especial de imputación temporal prevista en el artículo 14.2.k) de la Ley del IRPF para estos supuestos de créditos no cobrados.

Imputación temporal de la pérdida

Según el artículo 14.2.k) de la Ley del IRPF las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1. Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2. Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

   En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3. Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro

Clase de renta

Al tratarse de una pérdida patrimonial que no se ha puesto de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, formará parte de la **renta general**, debiendo integrarse en la **base imponible general** del IRPF (artículos 45 y 48 de la Ley del IRPF).

Resumen

En cuanto importe de un crédito no devuelto a su vencimiento no constituye una pérdida patrimonial

Se aplica la regla especial de imputación temporal prevista en el artículo 14.2.k) de la Ley del IRPF para estos supuestos de créditos no cobrados.

Formará parte de la renta general, debiendo integrarse en la base imponible general del IRPF.

Nuevas obligaciones de información relativas a tenencia y operativa con monedas virtuales

Normativa. Disposición adicional decimotercera. 6 y 7 Ley IRPF

Para hacer uso de las monedas virtuales necesitamos que estén almacenadas y custodiadas y

que sea posible demostrar quiénes son sus propietarios. Para ello están, por un lado, los denominados "monederos electrónicos" que prestan los servicios de custodia de las monedas virtuales y, por otro, los denominados “exchange” (plataformas de intercambio de monedas) que permiten realizar operaciones de compraventa con las mismas.

Con la finalidad de reforzar el control tributario sobre los hechos imponibles relativos a monedas virtuales, desde el 11 de julio de 2021, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, ha modificado la **disposición adicional decimotercera de la Ley del IRPF** para establecer dos nuevas obligaciones informativas referidas a la tenencia y operativa con monedas virtuales.

1. **Obligaciones de información sobre tenencia de monedas virtuales**

   Para las personas y entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad, se introduce la obligación de proporcionar a la Administración tributaria información sobre la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas. Este suministro comprenderá información sobre saldos en cada moneda virtual diferente y, en su caso, en dinero de curso legal, así como la identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos.

   A estos efectos debe señalarse que el apartado 7 del artículo 1 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo denomina a estas personas o entidades “proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos al señalar que “*Se entenderá por proveedores de servicios de custodia de **monederos electrónicos** aquellas personas físicas o entidades que prestan servicios de salvaguardia o custodia de claves criptográficas privadas en nombre de sus clientes para la tenencia, el almacenamiento y la transferencia de monedas virtuales.”*

2. **Obligaciones de información sobre operaciones con monedas virtuales**

   Igualmente, para las personas o entidades que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y dinero de curso legal o entre diferentes monedas virtuales, o intermedien de cualquier forma en la realización de dichas operaciones, o proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, se establece la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan. Esta misma obligación se extiende a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.

Estas nuevas obligaciones de información sobre monedas virtuales **están pendientes de desarrollo reglamentario**.

> ***Atención:*** *asimismo se ha modificado la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para establecer una obligación de*

información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero, que también está pendiente de desarrollo reglamentario.

Declaración y tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Normativa: Arts. 44 a 46 de la Ley IRPF

A efectos del cálculo del impuesto, las rentas del contribuyente, entre las que se encuentran las ganancias y pérdidas patrimoniales, deben clasificarse como renta general o como renta del ahorro y, en consecuencia, irán a la base imponible general o del ahorro.

Ganancias y pérdidas patrimoniales que integran la base imponible general

Normativa: Art. 45 Ley IRPF

Las **ganancias y pérdidas patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales** integran la base imponible general y deben declararse en el epígrafe F1 de la declaración. Pueden citarse, a título de ejemplo, las siguientes:

a) Premios obtenidos por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias.

Debe distingue entre:

i. Premios obtenidos por la participación en juegos, rifas o combinaciones aleatorias **sin fines publicitarios**, en los que pueden compensarse las pérdidas hasta el límite de las ganancias obtenidas.

ii. Premios obtenidos por la participación en juegos, rifas o combinaciones aleatorias **con fines publicitarios**, en los que no pueden compensarse las pérdidas.

En ambos casos los premios pueden ser en metálico o en especie; los primeros están sujetos a retención y los segundos a ingreso a cuenta.

> La declaración de los **premios en metálico** sujetos a retención se efectuará en el epígrafe F1 de la declaración por el importe total del premio, sin descontar la retención soportada que se declarará como tal en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.
>
> El importe total a declarar en los **premios en especie** estará compuesto por la suma de la valoración del premio recibido, que se efectuará por el valor de mercado del mismo, más el ingreso a cuenta, salvo que este último hubiese sido repercutido al contribuyente. Este importe no podrá minorarse, en su caso, en los gastos de escritura pública y registro al constituir los mismos un mayor valor de adquisición a efectos de una futura transmisión del premio percibido.
>
> En todo caso, la ganancia patrimonial derivada del premio se imputará al período impositivo en que éste sea exigible de acuerdo con las bases del concurso.

b) Subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado.

c) Subvenciones o ayudas destinadas a la entrada de la vivienda habitual o a la reparación de defectos estructurales de la vivienda habitual.

d) Ayudas públicas a titulares de bienes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural.

La imputación temporal de las subvenciones o ayudas anteriormente comentadas podrá realizarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.

e) Ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural destinadas a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas

Éstas podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

f) Ganancias patrimoniales obtenidas por los vecinos en 2021 como consecuencia de aprovechamientos forestales en montes públicos.

Esta ganancia patrimonial ha estado sujeta en 2021 a la retención del 19 por 100, por lo que el importe de esta última deberá declararse en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.

g) Cantidades percibidas en concepto de renta básica de emancipación de los jóvenes establecida por el Real Decreto 1472/2007, de 2 de noviembre.

La declaración de estas cantidades percibidas en concepto de renta básica de emancipación se efectuará en el epígrafe F1 (Ganancias y pérdidas patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales) de la declaración en la casilla ***[0303]*** para diferenciar del resto de otras ganancias y/o pérdidas patrimoniales.

Precisión: Téngase en cuenta que la disposición derogatoria primera del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE del 31) derogó, con efectos 1 de enero de 2012, el Real Decreto 1472/2007, de 2 de noviembre, por el que se regula la renta básica de emancipación de los jóvenes, salvo para los beneficiarios que ya tuvieran reconocido el derecho a la renta básica de emancipación y excepcionalmente para quienes lo hubieran solicitado a 31 de diciembre de 2011 y obtuviesen su reconocimiento.

Ganancias y pérdidas patrimoniales que integran la base imponible del ahorro

Normativa: Art. 46 Ley IRPF

Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales integran la base imponible del ahorro y deben declararse en la rúbrica que corresponda del epígrafe F2 de la declaración.

Pueden citarse, a título de ejemplo, las siguientes:

- **Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (sociedades y fondos de inversión).**

  Estas ganancias patrimoniales han estado sujetas a la retención o ingreso a cuenta del 19 por 100 en el ejercicio

2021. El importe de estas retenciones e ingresos a cuenta deberá declararse en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.

- **Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de acciones o participaciones negociadas en mercados oficiales.**
- **Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de otros elementos patrimoniales como, por ejemplo, bienes inmuebles, acciones no admitidas a negociación, etc.**
- **Otras ganancias patrimoniales como, por ejemplo, los intereses indemnizatorios.**

  En el IRPF los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley del IRPF, proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

  A diferencia de los anteriores, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento, tal como ocurre respecto a los intereses por mora en el pago del salario. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 25 y 33.1 del mismo texto legal, han de tributar como ganancia patrimonial.

  No obstante, la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1651/2020, de 3 de diciembre, recaída en el recurso de casación contencioso-administrativo (ROJ: STS 4027/2020) establece la no consideración de ganancias patrimoniales de los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos a los que se refiere dicha Sentencia, estableciendo que no están sujetos al IRPF.

- La cuantificación de los intereses indemnizatorios se corresponderá con el importe que se perciban por este concepto y deben declararse en la casilla ***[0389]*** de la declaración, dentro del epígrafe F2.

Especial referencia a las subvenciones y ayudas públicas que se califican como ganancia patrimonial

SUBVENCIONES Y AYUDAS PÚBLICAS

Se calificarán como ganancia patrimonial las SUBVENCIONES:

a) Cuando su obtención está ligada a un elemento patrimonial no afecto a actividad económica. Entre otras:

- Subvenciones por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual (casillas ***[0299]*** y ***[0300]***)
- Subvenciones por la reparación de defectos estructurales en la vivienda habitual (casilla ***[0300]***)
- Ayudas públicas para el pago del IBI (casilla ***[0301]***)
- Ayudas públicas derivadas del Plan Renove de los bienes de los que se trate (electrodomésticos, calderas, ventanas, aire acondicionado etc.) (casilla ***[0301]***)
- Ayudas públicas para la instalación de rampas, ascensores, aunque se instalen para mejorar la movilidad (casilla ***[0301]***)
- Ayudas públicas a la adquisición de vehículos sostenibles (MOVALT, VEA Y MOVES 2021) cuando los beneficiarios son contribuyentes del IRPF que no realizan ninguna actividad económica (casilla ***[0301]***)

Estas subvenciones públicas si bien están ligadas a un elemento patrimonial no derivan de su transmisión y, por tanto, deben ser incluidas en la declaración de IRPF en el apartado F1 dentro de "Otras ganancias y pérdidas

patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales".

b) Cuando su obtención no está ligada a un elemento patrimonial, y no se califica como rendimiento del trabajo o de la actividad económica, por ejemplo:

- Renta básica de emancipación (casilla ***[0303]***)
- Bonos culturales. Aunque las ayudas se instrumenten mediante entrega de los bonos para su descuento en productos y servicios culturales, su tratamiento es el de ganancia patrimonial (casilla ***[0304]***)
- Ayudas públicas a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español destinadas a su conservación o rehabilitación. (casilla ***[0266]***)
- Ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural destinadas a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas.(casilla ***[0279]***)

Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión

Normativa: Arts .38 Ley IRPF

Transmisión de la vivienda habitual con reinversión del importe obtenido en otra vivienda habitual

Exención

Normativa: Arts. 38.1 Ley IRPF, 41 Reglamento

Las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente pueden resultar exentas, **cuando el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de otra vivienda habitual o en la rehabilitación de aquella que vaya a tener tal carácter**.

> Sin perjuicio de lo anterior tenga en cuenta la exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia se comenta en el apartado "Ganancias patrimoniales exentas", de este mismo Capítulo.

Supuesto especial: transmisión de vivienda habitual con cantidades pendientes de amortizar

Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido en la transmisión el valor de transmisión en los términos previstos en la Ley del IRPF menos el principal del préstamo pendiente de amortizar. En estos supuestos, pues, no se considera que exista reinversión parcial, aunque parte del importe obtenido en la transmisión de la vivienda se haya destinado a la amortización del préstamo pendiente.

Requisitos y condiciones para la aplicación de la exención

La aplicación de la exención no opera automáticamente, sino que el propio contribuyente ha de manifestar su voluntad de acogerse a la misma y está condicionada a que tanto la vivienda transmitida como la adquirida o, en su caso, la rehabilitada tengan la consideración de vivienda habitual, así como a que la reinversión se efectúe en los plazos y condiciones que se indican en los apartados siguientes:

Concepto de vivienda habitual

Normativa: disposición adicional vigésima tercera Ley IRPF y 41 bis Reglamento. Véase también el artículo 55.5 del Reglamento del IRPF, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012

A efectos fiscales, se considera vivienda habitual del contribuyente la **edificación** en la que el contribuyente **resida durante un plazo continuado de, al menos, tres años**.

> En relación con los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual, en los supuestos de adquisición de la propiedad en pro indiviso, habiendo el obligado tributario residido ininterrumpidamente en la vivienda desde su adquisición, para el cómputo del plazo de tres años para determinar si el inmueble tiene o no la consideración de vivienda habitual, ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin tener a estos efectos trascendencia la fecha en que se adquirió la cuota restante hasta completar el 100 por 100 del dominio de la cosa común con motivo de la división de la cosa común, la disolución de la sociedad de gananciales, la extinción del régimen económico matrimonial de participación o la disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.(Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015, Reclamación número 00/06331/2013, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio).

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual, cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo o cambio de empleo u otras análogas justificadas.

> La expresión reglamentaria "circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio" comporta una obligatoriedad en dicho cambio. El término “necesariamente” es un adverbio de modo que, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia, significa con o por necesidad o precisión. A su vez, el término “necesidad” puede indicar todo aquello a lo que es imposible substraerse, faltar o resistir. Aún es más esclarecedor el sustantivo precisión, incluido en la definición de “necesariamente”, pues supone obligación o necesidad indispensable que fuerza y precisa a ejecutar una cosa. Por último, confirma lo anterior una de las definiciones de “necesario”: dícese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.
>
> En consecuencia, su aplicación requiere plantearse si ante una determinada situación, cambiar de domicilio es una opción para el contribuyente o queda al margen de su voluntad o conveniencia; es decir, que el hecho de que concurra una de las circunstancias enumeradas u otras análogas no es determinante por sí solo, ni supone sin más, una excepción a la exigencia del plazo general de residencia efectiva durante tres años. En el primero de los casos, es decir, si el contribuyente mantiene la posibilidad de elegir, no se estará en presencia de una circunstancia que permita excepcionar el plazo de tres años y, por tanto, si el contribuyente decide cambiar de domicilio, no por ello la vivienda alcanzará la consideración de habitual. En la misma línea, puede afirmarse que si se prueba la concurrencia de circunstancias análogas a las enumeradas por la disposición adicional vigésima tercera de la Ley IRPF se podrá excepcionar el plazo de tres años, siempre que las mismas exijan también el cambio de domicilio.

Por su parte, para que la vivienda adquirida constituya la residencia habitual del contribuyente, **es preciso que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses**, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

Se entenderá que la vivienda adquirida no pierde el carácter de habitual cuando concurran las

siguientes circunstancias:

- Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente.
- Cuando concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda en los términos previstos anteriormente.
- Cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo de los doce meses comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años para considerarla como vivienda habitual del contribuyente se **computará desde esta última fecha**.

A efectos de la exención por reinversión **la rehabilitación de** la vivienda se asimila a la adquisición de vivienda, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a. **Que se trate de actuaciones subvencionadas** en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016.

b. **Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda** mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Asimismo, el contribuyente también puede obtener el beneficio fiscal de la exención por reinversión si destina las cantidades obtenidas en la enajenación de la vivienda habitual a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual en construcción, incluida la posibilidad de autopromoción.

> Conforme a la doctrina fijada por la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1098/2020, de 23 de julio de 2020, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 1098/2020 (ROJ: STS 2698/2020) en el caso de la reinversión en construcción futura deben cumplirse dos requisitos para que sea de aplicación la exención por reinversión:
>
> 1º) Que se aplique la totalidad del importe percibido a la construcción de la nueva vivienda, dentro del plazo de reinversión de dos años.
>
> 2º) Que se cumplan los requisitos del artículo 55 del Reglamento del IRPF en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, de acuerdo con la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF y la disposición transitoria duodécima del Reglamento del IRPF. Para lo cual debe acreditarse la finalización de las obras en el plazo de cuatro años, salvo ampliación prevista en los apartados 3 y 4 del artículo 55 del Reglamento del IRPF.

Importante: *a los exclusivos efectos de la aplicación de la exención, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión.*

Otros requisitos y condiciones para la aplicación de la exención

A. Reinversión total o parcial

La reinversión en la adquisición de una nueva vivienda del importe obtenido con la transmisión puede ser total o parcial.

> Para aplicar la exención por reinversión no resulta preciso emplear en su totalidad el dinero obtenido de la venta de la anterior vivienda siendo suficiente con aplicar para el mismo fin dinero tomado a préstamo de un tercero, ya sea directamente o bien como consecuencia de la subrogación en un préstamo previamente contratado por el transmitente del inmueble. Por tanto, para considerar realizada la reinversión se tendrá en cuenta la totalidad del valor de adquisición de la nueva vivienda con independencia de si su importe ha sido satisfecho o financiado y si dicho valor de adquisición de la nueva es igual o superior al de la antigua, la reinversión será total. En caso contrario será parcial (Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1230/2020, de 1 de octubre de 2020, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 809/2019 -ROJ STS 3049/2020-).

En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente reinvertida en las condiciones señaladas anteriormente.

> Téngase en cuenta que en caso de reinversión parcial, se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida, una vez aplicada, si procede en su caso, la exención prevista en la disposición adicional trigésima séptima de la Ley del IRPF (exención del 50 por 100 de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de inmuebles adquiridos entre 12 de mayo de 2012 y 31 de diciembre de 2012), que corresponda a la cantidad reinvertida, en los términos y condiciones previstos para la exención por reinversión de vivienda habitual.

B. Plazo de Reinversión

La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años, contados de fecha a fecha, que pueden ser **no sólo los posteriores sino también los anteriores** a la venta de la anterior vivienda habitual.

> La reinversión a la que se condiciona esta exención no supone invertir en la nueva vivienda exactamente el dinero obtenido específica y directamente en la transmisión de la antigua vivienda habitual, (..). Lo que quiere beneficiar la normativa del IRPF, a través de esta exención, es que el obligado tributario invierta en el plazo de dos años, posteriores o anteriores a la venta, una cuantía equivalente al importe total obtenido por la transmisión, lo que daría lugar a una total exención de la ganancia, o en su caso a una exención parcial en proporción a los importes reinvertidos dentro de dicho plazo de dos años. Resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio del TEAC de fecha 11 de septiembre de 2014, Reclamación número 00/02463/2013, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

La reinversión no se efectúa fuera de plazo cuando la venta se hubiere efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Atención cómputo del plazo Covid-19: *en virtud de la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (BOE de 1 de abril) y de la modificación de las referencias temporales prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE del 22):*

- *A efectos del plazo de dos años previsto para la reinversión en una nueva vivienda del importe obtenido en la venta de la vivienda antigua, se paraliza el cómputo de dicho plazo desde el 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, hasta el 30 de mayo de 2020.*
- *Asimismo, el plazo de adquisición de la nueva vivienda habitual dentro de los dos años anteriores a la transmisión de la antigua vivienda habitual para la aplicación de la exención, también se suspende desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 30 de mayo de 2020.*
- *Finalmente, a efectos del plazo previsto en el artículo 41 bis.3 del Reglamento del IRPF computado desde que la vivienda dejó de ser habitual hasta que se vende, se ha paralizado el cómputo de dicho plazo desde el 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, hasta el 30 de mayo de 2020*.

C. Opción por la aplicación de la exención

En relación con el modo o forma concreta a través de la que debe exteriorizarse la opción por la exención por reinversión, deben distinguirse las siguientes situaciones:

a. **Reinversión producida en el mismo ejercicio en el que se obtiene la ganancia patrimonial o en los dos años anteriores**. En este supuesto no resulta exigible ninguna obligación formal en relación con la opción por la exención, siempre que la aplicación de la misma no se desmienta por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes.

b. **Reinversión producida en los dos ejercicios siguientes**. Cuando el contribuyente tenga la intención de reinvertir en los dos años siguientes deberá hacer constar en la declaración del ejercicio en el que obtenga la ganancia patrimonial su intención de reinvertir en las condiciones y plazos reglamentariamente establecidos, cumplimentando para ello el epígrafe F2 y el apartado correspondiente del Anexo C.1 de información adicional del modelo de la declaración.

La cumplimentación del apartado correspondiente del Anexo C.1, que constituye un deber formal, no tiene, sin embargo, carácter sustancial u obligatorio para poder aplicar la exención por reinversión, siempre que la aplicación de la exención no se desmienta por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes.

> Véase al respecto la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016, Reclamación número 00/06371/2015, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

D. Incumplimiento de las condiciones de la reinversión

El incumplimiento de cualquiera de las condiciones de la reinversión determina el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente debe imputar la parte de la ganancia patrimonial que resulte no exenta al año de su obtención, practicando, para ello, autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora.

> Esta última declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Debe distinguirse cuidadosamente, según que el incumplimiento afecte al plazo de la reinversión o al importe reinvertido. En este último caso, no se pierde el derecho a la exención de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Ejemplo:

Don M.G.B., de 56 años transmite su vivienda habitual en 2021 por un importe de 95.000 euros. Dicha vivienda fue adquirida en 1995 por una cantidad equivalente a 60.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición. La financiación de dicha adquisición se efectuó mediante un préstamo hipotecario del que, en el momento de la venta, queda por amortizar un importe de 4.000 euros.

Del importe obtenido en la venta, destina 4.000 euros a la amortización del préstamo pendiente.

En el mismo año 2021, compra una nueva vivienda habitual por un importe de 91.000 euros, invirtiendo a tal efecto el resto del importe obtenido en la venta de su anterior vivienda.

Determinar la cuantía de la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

Solución:

Valor de transmisión: 95.000

Valor de adquisición: 60.000

Ganancia patrimonial (95.000 - 60.000) = 35.000

Ganancia patrimonial exenta por reinversión: 35.000

Ganancia patrimonial sujeta a gravamen: 0

Nota al ejemplo: dada la existencia de un préstamo hipotecario sobre la vivienda transmitida, el importe que debe reinvertirse para obtener la exención total de la ganancia patrimonial obtenida es la diferencia entre el valor de transmisión (95.000 euros) y la cantidad destinada a la amortización pendiente del préstamo hipotecario (4.000 euros), es decir, 91.000 euros, cantidad que ha sido la efectivamente reinvertida.

Transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación con reinversión del importe obtenido en otra entidad de nueva o reciente creación

Exención

Normativa: Art. 38. 2 y disposición adicional trigésima octava Ley IRPF; art. 41 Reglamento

Se declara exenta la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones **por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF**

Solo se tendrá derecho a la exención cuando el importe obtenido por la citada transmisión se **reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones en otra entidad de nueva o reciente creación que cumplan los requisitos y condiciones previstos en los números 2.º, 3.º y 5.º del artículo 68.1 de la Ley del IRPF** (requisitos sobre la entidad en la que se invierte, respecto a las acciones y participaciones que se adquieran y formales) que se comentan en el apartado "Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación" del Capítulo 16, al que nos remitimos.

Requisitos y condiciones para la aplicación de la exención

Los requisitos y condiciones para la aplicación de esta exención son los que a continuación se comentan:

A. Reinversión total o parcial

La exención podrá ser total, si se reinvierte el importe total obtenido por la transmisión de las acciones, o parcial cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión. En este último caso únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

B. Plazo de la reinversión

La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, **de una sola vez o sucesivamente**, en un período **no superior a un año desde la fecha de transmisión** de las acciones o participaciones.

> ***Importante:*** *a efectos de este plazo de un año previsto para la reinversión en nuevas acciones del importe obtenido, téngase en cuenta que el cómputo del mismo quedo paralizado desde el 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, hasta el 30 de mayo de 2020, en virtud de lo establecido en la disposición*

adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (BOE de 1 de abril) y de la modificación de las referencias temporales prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE del 22).

C. Reinversión en año distinto al de la enajenación

Cuando la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del IRPF del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

D. Supuestos excluidos

No resultará de aplicación la exención por reinversión:

- Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.
- Cuando las acciones se transmitan al cónyuge, o a parientes en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.
- Cuando las acciones o participaciones se transmitan a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas citadas en el punto anterior, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio.

E. Incumplimiento de las condiciones de la reinversión

El incumplimiento de cualquiera de las condiciones de la reinversión determina el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente debe imputar la parte de la ganancia patrimonial que resulte no exenta al año de su obtención, practicando, para ello, autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora.

La autoliquidación complementaria se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años con reinversión del importe obtenido en rentas vitalicias

Exención

Normativa: Art. 38.3 y disposición adicional novena Ley IRPF; art. 42 Reglamento IRPF

Quedan exentas de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la **transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor.**

> Téngase en cuenta que la exención por reinversión en rentas vitalicias también resulta aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, así como a las obtenidas a través de entidades en atribución de rentas cuando el miembro de la entidad realice la reinversión cumpliendo los requisitos exigidos.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la exención

Requisitos de la renta vitalicia asegurada

a. El contrato de renta vitalicia deberá suscribirse entre el contribuyente, que tendrá condición de beneficiario, y una entidad aseguradora.

En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

> El **mecanismo de reversión** en los contratos de seguro es el procedimiento por el cual, en caso de fallecimiento del asegurado (que en este caso es el contratante y beneficiario), la totalidad o una parte de la renta vitalicia se traslada a un nuevo asegurado y beneficiario.
>
> Los contratos de seguros de renta vitalicia con **períodos ciertos de prestación** son aquellos en los que se garantiza que la renta se percibirá durante un número mínimo de años aun cuando fallezca el asegurado y beneficiario inicial de la renta (lógicamente en caso de fallecimiento del asegurado la renta la percibirá el beneficiario designado a tal efecto).
>
> Finalmente, las **fórmulas de contraseguro** (las más utilizadas en la práctica aseguradora) son aquellas que garantizan al beneficiario designado un capital en caso de fallecimiento del asegurado.

Ahora bien, con el fin de asegurar que la aplicación de la exención de la ganancia por reinversión prevista en el artículo 38.3 de la Ley del IRPF cumple con la finalidad pretendida se exige a los contratos celebrados con posterioridad a 1 de abril de 2019, en los que se establezcan mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento, el cumplimiento de los siguientes requisitos (disposición adicional novena Ley IRPF):

- En el supuesto de mecanismos de reversión en caso de fallecimiento del asegurado, únicamente podrá existir un potencial beneficiario de la renta vitalicia que revierta.
- En el supuesto de periodos ciertos de prestación, dichos períodos no podrán exceder de 10 años desde la constitución de la renta vitalicia.
- En el supuesto de fórmulas de contraseguro, la cuantía total a percibir con motivo del fallecimiento del asegurado en ningún momento podrá exceder de los siguientes porcentajes respecto del importe destinado a la constitución de la renta vitalicia:

Años desde la constitución de la renta vitalicia	Porcentaje aplicable
1.º	95 por 100
2.º	90 por 100
3.º	85 por 100
4.º	80 por 100
5.º	75 por 100
6.º	70 por 100
7.º	65 por 100
8.º	60 por 100
9.º	55 por 100
10.º en adelante	50 por 100

***Importante**: Los nuevos requisitos que se establecen para los supuestos en que existan mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas no resultará de aplicación a los contratos de seguro de vida celebrados con anterioridad a 1 de abril de 2019, con independencia de que la constitución de la renta vitalicia se realice con posterioridad a dicha fecha.*

b. La renta vitalicia deberá tener una periodicidad inferior o igual al año, comenzar a percibirse en el plazo de un año desde su constitución, y el importe anual de las rentas no podrá decrecer en más de un 5 por 100 respecto del año anterior.

c. El contribuyente deberá comunicar a la entidad aseguradora que la renta vitalicia que se contrata constituye la reinversión del importe obtenido por la transmisión de elementos patrimoniales, a efectos de la aplicación de la exención prevista en este artículo.

Otros requisitos y condiciones para la aplicación de la exención

A. Límite máximo de la reinversión

La cantidad máxima total cuya reinversión en la constitución de rentas vitalicias dará derecho a aplicar la exención **será de 240.000 euros**.

Si como consecuencia de la reinversión del importe de una transmisión en una renta vitalicia se superase, considerando las reinversiones anteriores, **la cantidad de 240.000 euros**, únicamente **se considerará reinvertido el importe de la diferencia entre 240.000 euros y el importe de las reinversiones anteriores.**

B. Plazo de la reinversión

La renta vitalicia deberá constituirse en el plazo de **seis meses** desde la fecha de transmisión del elemento patrimonial.

No obstante, cuando la ganancia patrimonial esté sometida a retención y el valor de transmisión minorado en el importe de la retención se destine íntegramente a constituir una renta vitalicia en el citado plazo de seis meses, **el plazo para destinar el importe de la retención a la constitución de la renta vitalicia se ampliará hasta la finalización del ejercicio siguiente a aquel en el que se efectúe la transmisión.**

C. Reinversión en año distinto al de la enajenación

Cuando la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados, cumplimentando para ello el epígrafe F2 de la declaración y el apartado correspondiente del Anexo C.2 de información adicional del modelo de la declaración.

D. Reinversión parcial

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación **la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida**.

E. Incumplimiento de las condiciones de la reinversión o anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida

El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo, o la anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, que se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Ejemplo: reinversión en rentas vitalicias

> Doña P.P.G. vende el 7 de marzo de 2021 acciones de la sociedad "XX" que cotizan en Bolsa por un importe de 50.000 euros. Dichas acciones fueron adquiridas en 1997 por la cantidad de 20.000 euros.

En agosto de 2021 constituye una renta vitalicia mediante el pago de una prima de 50.000 euros.

Asimismo, en septiembre vende por 250.000 euros un inmueble que adquirió en el año 1999 por 110.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición.

El importe obtenido en la venta, se destina también a la constitución de la renta vitalicia.

Determinar la cuantía de la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

Solución:

1. Transmisión de las acciones de la sociedad "XX"

Valor de transmisión: 50.000

Valor de adquisición: 20.000

Ganancia patrimonial (50.000 - 20.000) = 30.000

Ganancia patrimonial exenta por reinversión: 30.000

2. Transmisión el inmueble

Valor de transmisión: 250.000

Valor de adquisición: 110.000

Ganancia patrimonial (250.000 - 110.000) =: 140.000

Ganancia patrimonial exenta (1) (190.000 x 140.000) ÷ 250.000 = 106.400

Nota al ejemplo:

(1) Dado que la cantidad máxima a reinvertir en renta vitalicia es de 240.000 euros y el importe de la transmisión supera, considerando las reinversiones anteriores, esta cantidad, únicamente se considerará reinvertido el importe de la diferencia entre 240.000 euros y el importe de las reinversiones anteriores, esto es, 190.000 euros (240.000 – 50.000).

Como el importe que se considera reinvertido (190.000 euros) es inferior al total de lo percibido en la transmisión (250.000 euros), únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida. (Volver)

Imputación temporal de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en 2021

Criterio general

Normativa: Art. 14. 1. c) Ley IRPF

La declaración y determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales deben efectuarse e imputarse al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

Criterios especiales

Normativa: Art. 14.2.c), d), g), i), j) y k) Ley IRPF

A. Operaciones a plazos o con precio aplazado

En estos casos, **el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente** las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes.

Se considerarán operaciones a plazo o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega del bien o la puesta a disposición del bien o derecho y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

> ***Importante:*** *el ejercicio de la opción para la imputación temporal de la aplicación del criterio de cobros aplazados, se efectuará, elemento por elemento, en el apartado "Ganancias y pérdidas patrimoniales con precio aplazado pendientes de imputación en ejercicios futuros" del Anexo C.1 de la declaración.*

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

B. Ayudas públicas

En general: Las ganancias patrimoniales derivadas de **ayudas públicas** se imputarán al período impositivo **en que tenga lugar su cobro**, sin perjuicio de las **opciones** que se recogen a continuación:

- **Ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de la vivienda habitual**. Cuando dichas ayudas se destinen a la reparación de la vivienda habitual podrán **imputarse por cuartas partes**, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

  Precisión: este criterio se introduce, con efectos 1 de enero de 2015, por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE del 28). Con anterioridad el criterio administrativo en estos supuestos fijaba la imputación en el momento en que el concedente comunicaba la concesión al solicitante, independientemente del momento del pago. No obstante, si de acuerdo con los requisitos de la concesión, la exigibilidad del pago de la subvención se

producía con posterioridad al año de su comunicación, la ganancia generada por la subvención debía imputarse al período impositivo en que fuera exigible el importe correspondiente.

- **Ayuda estatal directa a la entrada de la vivienda**. Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso, por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes, a partir de 1 de enero de 2002, mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), **podrán imputarse por cuartas partes** en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.

- **Ayudas públicas a titulares de bienes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural**. Estas ayudas, destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, **podrán imputarse por cuartas partes** en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en la Ley 16/1985 de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

- **Desde el 1 de enero de 2020 las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores** previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España **que se destinen** a la adquisición de una **participación en el capital de empresas agrícolas societarias.** Éstas podrán **imputarse por cuartas partes**, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

> ***Atención:*** *también desde el 1 de enero de 2020 las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España que no se destinen a la adquisición de una participación en el capital de empresas agrícolas societarias, podrán imputarse como* ***rendimientos de actividades económicas*** *por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.*

C. Créditos vencidos y no cobrados

Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra **alguna** de las siguientes circunstancias:

a. Que adquiera eficacia una quita establecida en un **acuerdo de refinanciación judicialmente homologable** a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, el Título II del libro segundo (artículos 596 a 630) del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal o en un **acuerdo extrajudicial de pagos** a los cuales se refiere el Título X (artículo 231 a 242 bis) de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, el Título III del libro segundo (artículos 631 a 694) del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

> Puede consultarse, con efectos meramente informativos, la tabla de correspondencias de los preceptos de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, con los del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, en virtud de

la disposición adicional tercera del mismo, a través de la página web de los Ministerios de Justicia y de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

El artículo 71 bis de la Ley 22/2003 considera no rescindibles determinados acuerdos de refinanciación cuando cumplan condiciones que se establecen. Por su parte la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, regula la homologación judicial de los acuerdos de refinanciación. Desde el 1 de septiembre de 2020, véase el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

b. Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

   A partir del 1 de septiembre de 2020 deben tenerse en cuenta los artículos 393, 394 y 395 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal.

c. En otro caso, si no se acuerda la quita, la pérdida puede imputarse cuando concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo que se acuerde la conclusión del concurso por las siguientes causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y, desde el 1 de septiembre de 2020, los apartados 1.º, 6.º y 7.º del artículo 465 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal. Las citadas causas de conclusión del concurso son:

   - Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.
   - En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia.
   - Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

d. Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

   Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

D. Rentas pendientes de imputación

Normativa: Arts. 14.3 y 4 Ley IRPF y 63 Reglamento

1. **Pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia**

   En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas

las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por el IRPF, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

No obstante, si el traslado de residencia se produce **a otro Estado miembro de la Unión Europea**, se da la opción al contribuyente de aplicar la regla anterior o de presentar, a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

Asimismo, téngase en cuenta el régimen especial de ganancias patrimoniales por cambio de residencia del artículo 95 bis de la ley del IRPF que se comenta en el apartado "Régimen especial: Ganancias patrimoniales por cambio de residencia" de este Capítulo.

2. **Fallecimiento del contribuyente**

En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en ejercicios anteriores a 2021

Normativa: Arts. 45 y 46 Ley IRPF

La imputación de las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas en ejercicios anteriores a 2021 se realizará en el presente ejercicio de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales realizadas a plazos o con precio aplazado.

Cualquiera que sea el período de generación de la ganancia o pérdida patrimonial producida en ejercicios anteriores por operaciones a plazos o con precio aplazado cuyo cobro se produzca, total o parcialmente, en el ejercicio 2021, la imputación se realiza a la base imponible del ahorro. A tal efecto se cumplimentará el apartado F2 de la declaración.

b) Ganancias y pérdidas patrimoniales no derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales.

La imputación que proceda realizar al presente ejercicio se efectuará en la base imponible general, cumplimentando a tal efecto las casillas del apartado F1 de la declaración, según corresponda.

Como ejemplos de las citadas ganancias patrimoniales pueden citarse los premios cuyo cobro se efectúe a plazos, así como las ayudas públicas anteriormente comentadas acogidas a imputación por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.

Imputación de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos acogidas en ejercicios anteriores a 2002 al beneficio fiscal del diferimiento por reinversión

Las ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos devengadas en ejercicios anteriores a 2002 que, por reinversión del importe obtenido en la adquisición de elementos afectos, se hayan acogido al beneficio de la imputación diferida y deban declararse en el presente ejercicio, se incluirán en el apartado correspondiente del epígrafe F2 de la declaración, sea cual sea el período de generación originario de la ganancia patrimonial obtenida en su día.

A estos efectos, de acuerdo con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2001 (artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril), el importe de las ganancias no integradas en la base imponible del ejercicio en que se devengaron, se incorporará en la parte general de la base imponible del período impositivo en que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, siempre que se trate de elementos patrimoniales amortizables.

En este caso, se integrará en la parte general de la base imponible de cada período impositivo, la ganancia que proporcionalmente corresponda al importe de la amortización de los elementos patrimoniales en relación con su valor de adquisición o coste de producción.

El importe de la amortización será el importe que deba tener la consideración de fiscalmente deducible, no pudiendo ser inferior al resultado de aplicar el coeficiente resultante del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

En el supuesto de que el rendimiento neto de la actividad se determine mediante el método de estimación objetiva, deberá tomarse como período de amortización a estos efectos el período máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Normativa: Art. 11.5 Ley IRPF

Ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el ejercicio

Normativa: Art. 11.5 Ley IRPF

Para determinar a quién deben atribuirse las ganancias y pérdidas patrimoniales devengadas en el ejercicio, la Ley del Impuesto establece una regla general y otra especial.

Regla general

A. Cuando resulte acreditada la titularidad de los bienes o derechos

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se consideran obtenidas por la persona a quien corresponda la titularidad de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de los que provengan, siendo dicha persona quien deberá declararlos.

En los supuestos en que la titularidad de los bienes o derechos corresponda a varias personas, los rendimientos se considerarán obtenidos por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

En el caso de matrimonio, y de acuerdo con esta regla general, las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirán por mitad a cada uno de ellos, salvo que justifiquen otra cuota de participación.

Por el contrario, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de bienes o derechos privativos corresponden al cónyuge titular de los mismos.

B. Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de bienes o derechos

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público, al que le serán atribuidas las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de dichos bienes o derechos.

Las ganancias no justificadas se imputarán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Tienen esta consideración los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este IRPF o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. A estos efectos, las ganancias no justificadas se integrarán por la Administración tributaria en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción. (Art. 39 Ley IRPF).

Nota: téngase en cuenta que el artículo 39 de la Ley del IRPF ha sido modificado por la disposición final quinta de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbrida, como consecuencia de la Sentencia (TJUE) de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) que exigió adecuar a la legalidad europea determinados aspectos del régimen jurídico asociado a la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720).

Importante: *las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al desarrollo de actividades económicas se atribuirán según las reglas anteriormente comentadas por lo que, tratándose de bienes gananciales afectos, la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se atribuirá por mitad a ambos cónyuges.*

Regla especial

Conforme a la regla especial, las ganancias patrimoniales que consistan en adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego y supuestos análogos, se atribuyen a la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

En el caso de las ganancias patrimoniales originadas por una subvención, se imputarán únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente del uso que se le dé a la misma.

Véase al respecto la resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, Reclamación número 00/00670/2019, recaída

en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

Ganancias o pérdidas patrimoniales procedentes de ejercicios anteriores

Las ganancias patrimoniales procedentes de ejercicios anteriores que, por aplicación de los criterios especiales de imputación temporal, deban declararse en el presente ejercicio se atribuirán conforme a las reglas de individualización anteriormente comentadas.

La compensación del saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2017 a 2020 se efectuará de la forma siguiente:

a. **En tributación individual**, la compensación deberá realizarse por el contribuyente a quien correspondan, con arreglo a las normas de individualización anteriormente comentadas.

b. **En tributación conjunta,** la compensación deberá realizarse en la declaración, cualquiera que sea el miembro de la unidad familiar a quien correspondan.

Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de estas rentas anteriormente comentadas.

Régimen especial: Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

Normativa: Art. 95 bis Ley IRPF

Introducción y ámbito de aplicación

De la reforma fiscal que introduce en el IRPF la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE del 28) destaca especialmente una nueva figura, conocida como "impuesto de salida" o "exit tax", concebida por el legislador como instrumento para prevenir la evasión fiscal y medida para garantizar los ingresos tributarios. El impuesto de salida que se establece en el IRPF pretende gravar la ganancia patrimonial "latente" que se haya generado por la titularidad de las acciones o participaciones del contribuyente que pierda tal condición por el cambio de residencia, aunque todavía no se haya materializado dicha ganancia al no haber sido transmitidas dichas acciones o participaciones, pues el desplazamiento de una persona física o a otro país transfiere la potestad tributaria a este último, dando lugar, cuando se trata de patrimonios financieros de elevada cuantía, a una importante pérdida de ingresos tributarios para el país de origen (España).

Ámbito de aplicación: requisitos subjetivos y objetivos

Se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, cuando se den los siguientes requisitos:

a) Requisitos subjetivos

Se aplica en el supuesto en que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, siempre que dicho contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto.

En el caso de trabajadores que hubieran optado por el régimen fiscal especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español, el plazo de diez ejercicios comenzará a computarse desde el primer periodo impositivo que no resulte de aplicación el régimen especial.

b) Requisitos objetivos

Para la aplicación de este régimen es necesario además que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a. Que el **valor de mercado** de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de **4.000.000** euros.

b. Cuando no se cumpla lo anterior, que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto el **porcentaje de participación** en la entidad sea superior al **25 por 100**, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad **exceda de 1.000.000 de euros**.

> En este caso únicamente se aplicará el régimen especial a las ganancias patrimoniales correspondientes a las acciones o participaciones a que se refiere esta circunstancia.

Reglas generales

Como se ha indicado, en este caso se consideran ganancias patrimoniales las **diferencias positivas** entre el **valor de mercado de las acciones o participaciones** de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, **y su valor de adquisición**.

Para el cómputo de la citada ganancia patrimonial se tomará **el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo** que deba declararse por el IRPF, determinado de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, **se valorarán por su cotización.**

> La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

b) Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, **se valorarán, salvo prueba de un valor de mercado**

distinto, por el mayor de los dos siguientes:

- El patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.
- El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

  A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

> ***Atención:*** *téngase en cuenta que la Directiva 2004/39/ CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/ UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Ésta, en su artículo 94 dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.*

c) Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, se valorarán por:

- El **valor liquidativo** aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado.
- Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el **valor del patrimonio neto** que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo, salvo prueba de un valor de mercado distinto.

Imputación temporal y declaración e ingreso

Las ganancias patrimoniales deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por el IRPF practicándose autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia.

Sobre los criterios de imputación por cambio de residencia a otro país véase el artículo 14.3 de la Ley del IRPF

> ***Importante:*** *en la autoliquidación complementaria del 2021 las ganancias patrimoniales por cambio de residencia fuera del territorio español deben declararse en la rúbrica que corresponda al apartado F4 de la declaración.*

No obstante, si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales declaradas en aplicación de este régimen especial.

La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo que deba declararse por este impuesto.

En cuanto al abono de intereses de demora se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Reglas especiales

Normativa: Art. 122 Reglamento IRPF

Aplazamiento del pago de la deuda por desplazamientos temporales

a. Situaciones que dan lugar al cambio de residencia y permiten el aplazamiento del pago

La Administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, puede aplazar el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales a que se refiere este epígrafe cuando el cambio de residencia se deba a una de las siguientes situaciones:

- Por un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal.
- Por cualquier otro motivo, siempre que, en este caso, el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

En dicho aplazamiento resultará de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, y específicamente en lo relativo al devengo de intereses y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

Véanse los artículos 65 y 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 44 a 54 (ambos inclusive) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. En concreto sobre la constitución de garantías y el devengo de intereses para aplazamientos téngase en cuenta los artículos 48 y 53 Reglamento General de Recaudación.

A efectos de constitución de las garantías estas podrán constituirse, total o parcialmente, en tanto resulten suficientes jurídica y económicamente, sobre los valores a los que afectan las ganancias por cambio de residencia a las que es aplicable este régimen especial.

b. Especialidades del aplazamiento

El aplazamiento de la deuda tributaria se regirá por las normas previstas en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a. Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo de declaración del IRPF correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia, y en la solicitud deberá indicarse el país o territorio al que el contribuyente traslada su residencia.

b. El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF.

   No obstante, si se hubiera ampliado el citado plazo conforme se indica más adelante, el vencimiento del aplazamiento se prorrogará hasta el 30 de junio del año siguiente a la finalización del nuevo plazo.

c. En caso de que el desplazamiento se realice por motivos laborales, deberá aportarse un documento justificativo de la relación laboral que motiva el desplazamiento emitido por el empleador.

d. En caso de que el contribuyente transmita la titularidad de las acciones o participaciones con anterioridad a la finalización del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF por cambio de residencia, el aplazamiento vencerá en el plazo de dos meses desde la transmisión de las acciones o participaciones.

c. Plazo del aplazamiento

El aplazamiento de la deuda se concederá por cinco ejercicios.

No obstante, cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal cuya duración no permita al obligado tributario adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo a efectos de prorrogar el vencimiento del aplazamiento.

La ampliación en ningún caso puede exceder de cinco ejercicios adicionales.

d. Solicitud de ampliación del plazo

La solicitud deberá presentarse en **plazo de los tres meses anteriores a la finalización de los cinco ejercicios siguientes** al último que deba declararse por este impuesto.

En la solicitud deberán constar los **motivos que justifiquen la prolongación del desplazamiento**, así como el período de tiempo que se considera necesario para adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto y se acompañará de la justificación correspondiente.

A la vista de la documentación aportada, la Administración tributaria decidirá sobre la procedencia de la ampliación solicitada, así como respecto de los ejercicios objeto de ampliación.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.

e. Extinción de la deuda objeto de aplazamiento

En caso de que el obligado tributario adquiera de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto sin haber transmitido la titularidad de las acciones o

participaciones, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado.

La citada extinción se producirá en el momento de la presentación de la declaración referida al primer ejercicio en el que deba tributar por este impuesto.

En ese supuesto no procederá el reembolso de coste de las garantías que se hubiesen podido constituir.

Especialidades por cambio de residencia a otros Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Normativa: Art. 123 Reglamento

Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo **con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre**, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el contribuyente podrá optar por aplicar a las ganancias patrimoniales las siguientes **especialidades**:

a) La ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

1. Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.
2. Que el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.
3. Que se incumpla la obligación de comunicación a que se refiere la letra c) de este apartado.

La ganancia patrimonial se imputará al último período impositivo que deba declararse por el IRPF, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias referidas y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto o en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia, si este fuera posterior.

b) En el supuesto en que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones al que se refiere el número 1.º de la letra a) anterior en el plazo de los diez ejercicios siguientes al cambio de residencia, **la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y su valor de transmisión**.

A estos efectos, el valor de transmisión se incrementará en el importe de los beneficios distribuidos o de cualesquiera otras percepciones que hubieran determinado una minoración del patrimonio neto de la entidad con posterioridad a la pérdida de la condición de contribuyente,

salvo que tales percepciones hubieran tributado por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) El contribuyente deberá comunicar a la Administración tributaria la opción por aplicar las especialidades a las que nos hemos referido en las letras anteriores, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, el Estado al que traslada su residencia, con indicación del domicilio, así como las posteriores variaciones, y el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.

d) En caso de que transcurriese el plazo de diez años **sin haberse producido** alguna de las circunstancias previstas en la letra a) de este apartado, **no será exigible autoliquidar la ganancia**.

Ejercicio de la opción para aplicar las especialidades

La opción por la aplicación de las especialidades anteriores se ejercitará por el contribuyente mediante comunicación a la Administración tributaria a través del modelo 113, aprobado por Orden HAP/2835/2015, de 28 de diciembre (BOE del 30) en el que se hará constar, entre otros datos, los siguientes:

- Identificación de las acciones o participaciones que dan lugar a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia.
- Valor de mercado de las acciones o participaciones.
- Estado al que se traslada la residencia, con indicación del domicilio, así como las posteriores variaciones en el domicilio.

La comunicación deberá presentarse en el plazo comprendido entre la fecha del desplazamiento y la fecha de finalización del plazo de declaración del IRPF correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia.

Especialidades por cambio de residencia a un país o territorio considerado como jurisdicción no cooperativa

Cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa y el contribuyente no pierda su condición conforme artículo 8.2 de la Ley del IRPF se aplicarán las siguientes **especialidades**:

a. Las ganancias patrimoniales se **imputarán al último período impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español**, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho período impositivo.

b. En caso de que se **transmitan las acciones o participaciones en un período impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición**, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en este artículo.

Véase al respecto la definición de jurisdicción no cooperativa que recoge la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal y que se comenta en el apartado denominado "Relación de países y territorios de jurisdicción no cooperativa" en el Capítulo 10 de este Manual.

Ahora bien, mientras no se apruebe por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios que se consideran como paraísos fiscales.

Caso práctico

Don J.P.C. ha realizado durante el ejercicio 2021 las siguientes operaciones con trascendencia fiscal:

- El día 3 de marzo de 2021 enajenó 11,2568 participaciones en el fondo de inversión mobiliario "X", NIF G83000000, por 15.800 euros, descontados los gastos inherentes a la transmisión satisfechos por el mismo. Dichas participaciones fueron adquiridas el 10-05-2004 por un importe de 15.000 euros, incluidos los gastos de la adquisición.

- El día 1 de julio de 2021 realizó la venta de un piso, sito en la calle Toledo, número 10, de Madrid, por un importe de 150.000 euros, abonando en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 1.900 euros.

  Dicho piso fue adquirido el día 20-12-1994 por un importe equivalente a 90.000 euros, siendo ésta la cantidad declarada como base imponible a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Los gastos inherentes a la adquisición satisfechos por el adquirente en enero de 1995, en concepto de notaría, registro e Impuesto sobre Transmisiones ascendieron a un importe equivalente a 8.000 euros.

  El valor catastral del piso en el ejercicio 1994 ascendía a un importe equivalente a 27.000 euros, de los que el 40 por 100 correspondían al valor del suelo. Don J.P.C. tuvo arrendado dicho piso en los años 1995 y 1996. La referencia catastral del inmueble es 0042807VK4704A0003KI.

- El día 16 de julio de 2021 procede a la transmisión de 1.000 acciones de T.S.A., que cotiza en Bolsa, obteniendo un importe 12.000 euros, una vez descontados los gastos inherentes a la venta. Dichas acciones fueron adquiridas el 25-05-2015, por un importe de 16.800 euros, incluidos los gastos accesorios a dicha adquisición.

- El día 16 de agosto de 2021 procede a adquirir 1.000 acciones homogéneas de T.S.A., por 16.500 euros, incluidos los gastos accesorios de adquisición.

- El día 23 de junio de 2009 adquirió participaciones preferentes emitidas originalmente por una Caja de Ahorros por importe de 15.500 euros. En febrero de 2012 aceptó una oferta de compra de dichos valores por un importe equivalente del 100 por 100 de su valor nominal, que se aplicó a la simultánea suscripción de 5.000 acciones del banco Z.K en que se integró

el negocio financiero de la Caja de Ahorro. El 14-11-2021 vende la totalidad de las acciones por importe de 6.560 euros.

Determinar el importe y calificación de las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas por el contribuyente en el ejercicio 2021, teniendo en cuenta que no se ha realizado desde 1 de enero de 2015 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF

Solución:

1. Transmisión de participaciones del fondo de inversión mobiliaria "X":

Valor de transmisión: 15.800

Valor de adquisición: 15.000

Ganancia patrimonial (15.800 - 15.000) = 800

Calificación y declaración de la ganancia patrimonial
Al proceder la ganancia patrimonial de la transmisión de participaciones de un fondo de inversión mobiliario debe declararse en el subapartado "Ganancias y pérdidas patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (sociedades y fondos de Inversión)" del apartado F2 de la declaración.

2. Transmisión del piso:

Valor de transmisión (150.000 – 1.900) (1) = 148.100

Valor de adquisición (2): 96.380

Ganancia patrimonial (148.100,00 – 96.380,00) = 51.720

Ganancia patrimonial reducible (generada hasta 19-01-2006)

(51.720 x 4.049) ÷ 9.690(3) = 21.611,38

Nº de años de permanencia a 31-12 1996: 3 años

Reducción por coeficientes de abatimiento (21.611,38 x 11,11%) = 2.401,02

Ganancia patrimonial reducida (51.720 – 2.401,02) = 49.318,98

Calificación y declaración de la ganancia patrimonial
Al derivar la ganancia patrimonial de una transmisión de un elemento patrimonial (inmueble) se integra en la base imponible del ahorro y debe declararse dentro del subapartado "Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales" dentro del apartado F2 de la declaración.

3. Venta de acciones con recompra de valores homogéneos:

Valor de transmisión: 12.000

Valor de adquisición: 16.800

Pérdida patrimonial (12.000 - 16.800) = - 4.800

Calificación y declaración de la pérdida patrimonial
Al derivar la pérdida patrimonial de una transmisión de acciones negociadas en mercados oficiales (a integrar en la base imponible ahorro), debería declararse en el subapartado "Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de acciones o participaciones negociadas" del apartado F2 de la declaración. Ahora bien, al haberse producido una recompra de acciones homogéneas dentro del plazo fijado por la Ley (dos meses), no podrá efectuarse la integración de esta pérdida en la declaración del propio ejercicio, sino en la del ejercicio en que se proceda a la transmisión total o parcial de las acciones adquiridas.

4. Venta de acciones recibidas por canje de valores de participaciones preferentes

Valor de transmisión: 6.560

Valor de adquisición: 15.500

Pérdida patrimonial (6.560 - 15.500) = - 8.940

Calificación y declaración de la pérdida patrimonial
Al derivar la pérdida patrimonial de una transmisión de acciones negociadas en mercados oficiales que se recibieron por canje de valores de participaciones preferentes (a integrar en la base imponible del ahorro), deberá declararse en el subapartado "Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de acciones o participaciones negociadas" del apartado F2 de la declaración.

Notas al ejemplo:

(1) Del valor de transmisión se ha deducido la cantidad abonada en concepto de Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. (Volver)

(2) El valor de adquisición se determina de la siguiente forma:

- Importe real de la adquisición: (90.000): +90.000

- Gastos y tributos: (8.000): +8.000

- Amortización año 1995 y 1996 [(1,5% s/90.000 x 0,6) x 2] = –1. 620

Total valor de adquisición (90.000+8.000-1.620) = 96.380

Las amortizaciones correspondientes a los ejercicios 1995 y 1996 se han calculado sobre el valor del piso a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, excluido el valor correspondiente al suelo. Dicho valor, de acuerdo con las especificaciones contenidas en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, representa el 40 por 100 del total. Asimismo, se ha utilizado el porcentaje del 1,5 por 100 para calcular dichas amortizaciones al ser éste el que correspondía de acuerdo con lo dispuesto en el anterior Reglamento del Impuesto. (Volver)

(3) La ganancia patrimonial generada hasta el 19-01-2006, se ha determinado distribuyendo la ganancia patrimonial total entre el número de días existente entre la fecha de adquisición del piso (20-12-1994) y el 19-01-2006, que asciende a 4.049 días, respecto del número total de días que el piso ha permanecido en el patrimonio del contribuyente, es decir, entre los días 20-12-1994 y 01-07-2021, que asciende a 9.690 días. (Volver)

Cuadro: Excesos de adjudicación en la extinción del condominio. Resolución del TEAC de 7 de junio de 2018

El siguiente cuadro recoge los criterios fijados en la Resolución del TEAC de 7 de junio de 2018, Reclamación número 00/02488/2017, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

Excesos de adjudicación en la extinción del condominio. Resolución del TEAC de 7 de junio de 2018

Adjudicaciones	Valor del inmueble en la fecha de extinción del condominio	Tributación
Las adjudicaciones se corresponden con la cuota de titularidad de cada comunero	**Igual** al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	No existe alteración patrimonial para ninguno de los comuneros y, por tanto, no se produce ganancia o pérdida patrimonial. Artículo 33.2 Ley del IRPF.
	Mayor al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	
El inmueble al resultar indivisible o desmerecer mucho con la división, se adjudica en su totalidad a uno de los comuneros con obligación de compensar en metálico a los restantes	**Igual** al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	Comunero al que se adjudica en su totalidad el inmueble y compensa en metálico a los demás: **Tributa por la modalidad actos jurídicos documentados del ITPAJD por la parte que se adquiere ex novo en virtud de tal operación** (criterio fijado en Sentencia del TS 1.484/2018, de 9 de octubre). Resto de los comuneros que transmiten sus cuotas indivisas de participación a cambio de precio: Dado que el valor del inmueble no ha experimentado aumento de valor **no se generaría para ellos ganancia o pérdida patrimonial a título oneroso.**
	Mayor al valor del inmueble	Comunero al que se adjudica en su totalidad el inmueble y compensa en metálico a los demás: **Tributa únicamente por**

	cuando se constituyó el condominio	**la modalidad actos jurídicos documentados del ITPAJD por la parte que se adquiere ex novo en virtud de tal operación** (criterio fijado en Sentencia del TS 1.484/2018, de 9 de octubre). Resto de los comuneros que transmiten sus cuotas indivisas de participación a cambio de precio: Se generaría para ellos **una ganancia patrimonial a título oneroso.**
Se divide entre los comuneros sin respetar la cuota de titularidad de cada uno y sin compensar en metálico estas diferencias	**Igual** al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	Comunero/s que recibe una parte del inmueble superior a la que les correspondería por su cuota de participación: **Hay exceso de adjudicación** al adquirir a título gratuito la parte de cuota indivisa correspondiente a ese superávit y tributa en el **ISD** por dicho exceso de adjudicación. Comunero/s que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación: Estarían trasmitiendo al primero a título gratuito la parte de cuota indivisa correspondiente a ese déficit, produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio pero dado que el valor del inmueble no ha experimentado aumento **no se generaría para ellos ganancia o pérdida patrimonial a título lucrativo**.
	Mayor al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	Comunero/s que recibe una parte del inmueble superior a la que les correspondería por su cuota de participación. **Hay exceso de adjudicación** al adquirir a título gratuito la parte de cuota indivisa correspondiente a ese superávit y tributa en el **ISD** por dicho exceso de adjudicación Comunero/s que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación: Estarían trasmitiendo al primero a título gratuito la parte de cuota indivisa correspondiente a ese déficit, produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio y dado que el valor del inmueble ha experimentado aumento **se generaría para ellos una ganancia patrimonial a título lucrativo.**
Se divide entre los comuneros sin respetar la cuota de titularidad de cada uno, pero compensando en metálico estas diferencias	**Igual** al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	Comunero/s que recibe una parte del inmueble superior a la que les correspondería por su cuota de participación. Hay exceso de adjudicación al adquirir a título oneroso la parte de cuota indivisa correspondiente a ese superávit y tributa en el **ITP** por el exceso de adjudicación Comunero/s que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación y compensación en metálico por el resto. Estarían trasmitiendo al primero a título oneroso la parte de cuota indivisa correspondiente a ese déficit, produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio pero dado que el valor del inmueble no ha experimentado aumento **no se generaría para ellos ganancia o pérdida patrimonial a título oneroso.**

	Mayor al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	Comunero/s que recibe una parte del inmueble superior a la que les correspondería por su cuota de participación. Hay exceso de adjudicación al adquirir a título oneroso la parte de cuota indivisa correspondiente a ese superávit y tributa en el **ITP** por el exceso de adjudicación Comunero/s que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación y compensación en metálico por el resto. Estarían trasmitiendo al primero a título oneroso la parte de cuota indivisa correspondiente a ese déficit, produciéndose una alteración en la composición de su patrimonio y dado que el valor del inmueble ha experimentado aumento se generaría para ellos **una ganancia patrimonial a título oneroso.**

Nota: las diferentes situaciones y los criterios jurídicos que establece el TEAC en esta resolución de 7 de junio de 2018 van referidos a la extinción del condominio sobre un **único** bien inmueble

No obstante, la propia resolución del TEAC de 7 de junio de 2018 señala que en muchas ocasiones la copropiedad recae sobre varios inmuebles. Si bien la diversidad de situaciones puede ser inabarcable, pueden señalarse algunos criterios relevantes que transcribimos a continuación:

- Con carácter previo, hay que determinar en cada caso la existencia de una o varias comunidades de bienes. En este sentido, y a la vista de las situaciones harto frecuentes en la práctica, hay que tener en cuenta que, aunque dos o más inmuebles sean propiedad de dos o más titulares, ello no determina automáticamente la existencia de una única comunidad de bienes, sino que podrá haber una o más comunidades en función del origen de la referida comunidad. Así sucede cuando los bienes comunes proceden, unos de una adquisición hereditaria y otros por haber sido adquiridos por actos inter vivos, o cuando, aun habiendo sido adquiridos todos los bienes a título hereditario, procedan de distintas herencias. En tales casos debe entenderse que concurren dos comunidades, una de origen inter vivos y otra de origen mortis causa, o las dos de origen mortis causa, sin que en nada obste a lo anterior que los titulares de las dos comunidades sean las mismas personas. En el supuesto de que se trate de dos o más condominios, su disolución supondrá la existencia de dos o más negocios jurídicos diferentes que, como tales, deben ser tratados.

- En el caso de que existan dos o más bienes inmuebles en la comunidad de bienes, hay que atender al conjunto de los bienes que integren la misma a los efectos de determinar si la posterior adjudicación a cada uno de los comuneros se corresponde o no con la respectiva cuota de titularidad, de forma tal que pueda no existir una alteración en la composición de sus respectivos patrimonios. Solo en el caso de que se atribuyesen a alguno de los comuneros bienes o derechos por mayor valor que el correspondiente a su cuota de titularidad, existiría una alteración patrimonial en el otro, generándose, en éste último, una ganancia o pérdida patrimonial. De acuerdo con lo expuesto, no existiría alteración patrimonial con motivo de la disolución del condominio sobre los varios inmuebles siempre que los valores de adjudicación se correspondan con su respectivo valor de mercado y que las adjudicaciones efectuadas se correspondan con la respectiva cuota de titularidad, conservando los bienes adjudicados los valores y fechas de adquisición originarios.

Cuadros: usufructo sobre bienes inmuebles

Usufructo y desmembramiento de la propiedad: concepto y definiciones

USUFRUCTO SOBRE BIENES INMUEBLES IRPF. Cuadro I

Conceptos	**Propiedad plena**: Artículo 348 del Código civil: "La propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes". **Desmembramiento del dominio**: El desmembramiento del pleno dominio (la propiedad) conlleva la separación de las facultades que integran el derecho de propiedad mediante la constitución de derechos reales de disfrute sobre el bien (derecho de usufructo, derechos de uso y habitación y servidumbres) y el derecho de nuda propiedad. **Usufructo**: El derecho de usufructo concede la facultad de uso, disfrute y aprovechamiento de bienes ajenos sin alterar su forma ni su sustancia (artículos 467a 522 Código civil). **Nuda propiedad**: La nuda propiedad constituye el derecho a disfrutar plenamente de la propiedad del bien cuando se extinga el usufructo. Mientras perdure el usufructo el nudo propietario únicamente tiene la facultad de disposición sobre el bien pero no el uso, disfrute y aprovechamiento del mismo.
Desmembramiento del dominio	• **El propietario se reserva la nuda propiedad y constituye a favor de un tercero un derecho de usufructo**: la persona a favor de la que se constituye el usufructo como beneficiario debe tributar por ITP o ISD (en función de que la constitución del usufructo a su favor haya sido a título oneroso o lucrativo). El propietario obtiene en el IRPF por la constitución del usufructo rendimientos de capital inmobiliario. • **El propietario transmite la nuda propiedad y se reserva el usufructo**: El adquirente de la nuda propiedad debe tributar por la transmisión por ITP o ISD (en función del carácter oneroso o gratuito de la transmisión) y el propietario está sujeto en el IRPF por la ganancia o pérdida patrimonial generada por dicha transmisión. Sin embargo, no se produce tributación ni hecho imponible alguno por el derecho de usufructo que permanece en poder de su propietario. • **El propietario constituye el usufructo y transmite la nuda propiedad a diferentes personas**: Cada uno de los adquirentes deben tributar por ITP o ISD (en función del carácter oneroso o gratuito) por la constitución de usufructo, y por la transmisión de la nuda propiedad. El propietario, salvo en los casos de sucesión mortis causa, obtiene en el IRPF por la constitución del usufructo rendimientos de capital inmobiliario y por la transmisión de la nuda propiedad en el IRPF una ganancia o pérdida patrimonial.
Usufructo	**Valoración de los derechos de usufructo** (Artículos 49 y 51 Reglamento del ISD y artículos 10 texto refundido de la Ley del ITPAJD) • **Usufructo temporal**: Se reputará proporcional al valor total de los bienes sobre que recaiga, en razón de un 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100. No se computarán las fracciones de tiempo inferiores al año, si bien el usufructo por tiempo inferior a un año se computará en el 2 por 100 del valor de los bienes. • **Usufructo vitalicio**: Se estimará que el valor es igual el 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorándose el porcentaje en la proporción de un 1 por 100 por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100. (Regla práctica para el cálculo del usufructo: restar al número 89 la edad del usufructuario. El resultado de esta operación nos da el porcentaje del valor del usufructo: [(89 - edad del usufructuario) / 100]). • **Otros tipos de usufructo**: ◦ Usufructos vitalicios que a su vez son temporales (Artículo 49.c) Reglamento del ISD)

	◦ Usufructo en favor de persona jurídica (Artículo 49.d) Reglamento del ISD) ◦ Usufructo con condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario (Artículo 51.7 Reglamento del ISD) ◦ Usufructo sucesivo (Artículo 51.5 Reglamento del ISD) ◦ Usufructo constituido en favor de cónyuges (Artículo 51.5 Reglamento del ISD)
Nuda propiedad	El valor de la nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

Este cuadro tiene carácter meramente informativo.

Constitución del usufructo

USUFRUCTO SOBRE BIENES INMUEBLES IRPF. Cuadro II

<table>
<tr><th colspan="2">Modos de constituirse</th><th>Propietario que constituye el usufructo</th><th>Persona a favor de la que se constituye el usufructo</th></tr>
<tr><td rowspan="2">A favor de un tercero

Se produce el desmembramiento del pleno dominio en nuda propiedad y usufructo. El propietario crea “ex novo” el derecho de usufructo que no existía con anterioridad por lo que no se transmite, sino que se constituye.</td><td>A título oneroso

Por actos inter vivos (venta por precio)</td><td>Rendimientos de capital inmobiliario (IRPF):

• Importe que por todos los conceptos le satisfaga la persona a favor de la que se constituya el derecho.

Si la persona a favor de la que se constituya el derecho es el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, el rendimiento neto total no podrá ser inferior a la renta imputada derivada de dicho inmueble (artículo 85 Ley del IRPF).

• Si constituye un usufructo vitalicio a favor del tercero se podrá aplicar la reducción del 30% por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. [artículo 23.3 de la Ley del IRPF y 15.c) de su Reglamento].</td><td rowspan="2">El titular del derecho de usufructo (y no el nudo propietario) es el que tiene el derecho de uso y disfrute y percibe los frutos del bien por lo que a él se atribuyen las siguientes rentas en el IRPF:

A. Si arrienda o cede el inmueble: Rendimientos de capital inmobiliario.

Para el cálculo del rendimiento neto de capital inmobiliario debe tenerse en cuenta que la amortización fiscalmente deducible es la que corresponda al derecho de usufructo [artículo 23.1.b) de la Ley del IRPF y 14.3 de su Reglamento], que será:

• Usufructo temporal: coste de adquisición entre el nº de años de duración
• Usufructo vitalicio: 3% del coste de adquisición satisfecho

B. Si el inmueble está a su disposición y no se arrienda o cede: Imputación de rentas inmobiliarias.

• El 2 %, con carácter general. Dicho porcentaje debe aplicarse sobre el valor catastral del inmueble que figure en el recibo del IBI del ejercicio.
• El 1,1% en los siguientes supuestos:

a. Inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados, modificados o</td></tr>
<tr><td>A título gratuito

a. Por actos inter vivos

b: Por actos mortis causa:

- Sucesión intestada (usufructo viudal)

- Testamento</td><td>A. Si puede acreditarse que la constitución del usufructo fue a título gratuito o si por la constitución del derecho de usufructo tributó el usufructuario en el ISD

Por actos inter vivos (donación): obtiene rendimientos de capital inmobiliario que, al acreditarse la gratuidad, se limitan a la imputación del rendimiento neto previsto en el artículo 85 de la Ley del IRPF durante cada uno de los años de duración de usufructo.

B. Por mortis causa: No tributan IRPF.</td></tr>
</table>

Modos de constituirse		Propietario que constituye el usufructo	Persona a favor de la que se constituye el usufructo
		Si no puede acreditarse que fue a título gratuito Salvo prueba en contrario, se presume que la constitución del derecho de usufructo es retribuida (artículo 6.5 Ley del IRPF) por lo que da lugar a la obtención de **rendimientos de capital inmobiliario**, que deben valorarse, de acuerdo con el artículo 40 de la Ley del IRPF, por el valor normal en el mercado, sin perjuicio de la aplicación de la reglas de rendimiento mínimo en el caso de constitución del usufructo a favor del cónyuge o de un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive (artículo 24 de la Ley del IRPF) o de la aplicación de reducción del 30% por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo en caso de usufructo vitalicio (artículo 15 del Reglamento del IRPF).	determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores. b. Inmuebles que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), carecieran de valor catastral o éste no haya sido notificado al titular.

Este cuadro tiene carácter meramente informativo.

Transmisión del usufructo

USUFRUCTO SOBRE BIENES INMUEBLES IRPF. Cuadro III

Modos de transmitirse		Titular del derecho de usufructo	Persona que lo adquiere (usufructuario)
A favor de un tercero distinto del nudo propietario El usufructuario transmite su derecho. Si se trata de un usufructo vitalicio el usufructo subsistirá hasta que fallezca la persona sobre la que se constituyó el usufructo (la usufructuaria original). Si se trata de un usufructo temporal por el tiempo que reste desde que se constituyó originalmente hasta su extinción	**A título oneroso:** Por actos inter vivos **(venta por precio)**	**Obtendrá en el IRPF una ganancia o pérdida patrimonial** por la diferencia entre: **Valor de transmisión** **(+)** Importe real de la transmisión (o valor de transmisión a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si la transmisión es a título gratuito). **(–)** Gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente. **Valor de Adquisición** (la fecha de adquisición será la de constitución de usufructo a su favor) **(+)** Importe real de la adquisición (o valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si la adquisición fue a título gratuito). **(+)** Inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos. **(+)** Gastos y tributos inherentes a la adquisición (excepto intereses), satisfechos por el adquirente. **(–)** *Por los ejercicios en los que los bienes inmuebles sobre la que se constituyó el usufructo estuvieron arrendados o cedidos y por lo que se obtuvo rendimientos de capital inmobiliario* (artículo 40.1 del Reglamento del IRPF): importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto. Con el límite de los rendimientos íntegros obtenidos por dicho	El usufructuario es el que tiene el derecho de uso y disfrute y percibe los frutos del bien por lo que a él se atribuyen las siguientes rentas en el IRPF: **A. Si arrienda o cede el inmueble: Rendimientos de capital inmobiliario** Para el cálculo del rendimiento neto de capital inmobiliario debe tenerse en cuenta que la amortización fiscalmente deducible es la del derecho de usufructo ([artículo 23.1.b) de la Ley del IRPF y 14.3 de su Reglamento] que será: • Usufructo temporal: coste de adquisición entre el nº de años de duración • Usufructo vitalicio: 3% del coste de adquisición satisfecho **B. Si el inmueble está a su disposición y no se arrienda o cede: Imputación de rentas inmobiliarias** • El 2%, con carácter general. Dicho porcentaje debe aplicarse sobre el valor catastral del inmueble que figure en el recibo del IBI del ejercicio. • El 1,1 % en los siguientes supuestos: a. Inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la
	A título gratuito: • Por actos inter vivos • Por actos mortis causa (usufructo temporal)		

Modos de transmitirse		Titular del derecho de usufructo	Persona que lo adquiere (usufructuario)
		arrendamiento. Amortizaciones del derecho de usufructo (artículo 14 Reglamento del IRPF): • Usufructo temporal: coste de adquisición ÷ número de años de duración del mismo • Usufructo vitalicio: coste de adquisición x 3% **(–)** *Por los ejercicios en los que los bienes inmuebles sobre la que se constituyó el usufructo estuvieron a disposición del usufructuario y no arrendados o cedidos* (artículo 37.1.k) de la Ley del IRPF): el valor de adquisición deberá minorarse proporcionalmente al tiempo de uso. • Usufructo temporal: coste de adquisición ÷ número de años de duración del mismo • Usufructo vitalicio: coste de adquisición x 3% **Coeficientes de abatimiento (DT 9ª de la Ley del IRPF):** Derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994. Ha concretarse cuál es la fecha de adquisición, que estará en función del negocio jurídico en cuya virtud se constituyó el usufructo.	normativa catastral y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores. b. Inmuebles que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), carecieran de valor catastral o éste no haya sido notificado al titular.
A favor del nudo propietario	**• A título oneroso** **• A título gratuito**	Determina la consolidación del dominio y la plena propiedad sobre el inmueble en el nudo propietario (Ver consolidación del dominio)	

Este cuadro tiene carácter meramente informativo.

Extinción del usufructo y consolidación del dominio

USUFRUCTO SOBRE BIENES INMUEBLES IRPF. Cuadro IV

Extinción del usufructo	Efecto	Usufructuario	Nudo propietario
Por muerte del usufructuario si no es sucesivo (usufructo vitalicio)(1)	**Consolidación automática del dominio en el nudo propietario**	Artículo 33.3.b) de la Ley del IRPF: Se estima que no existe ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. Por tanto, no tributa en IRPF	En la extinción del usufructo y consiguiente consolidación del dominio se exigirá el impuesto que corresponda según el título de constitución del usufructo. • Por transmisión onerosa: Tributará por el Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales (ITP). Se exige al nudo propietario una liquidación por el valor del usufructo que ingresa en su patrimonio, el cual es el resultado de aplicar al nuevo valor que el bien pueda tener en el momento de la consolidación del dominio, el porcentaje que correspondió al usufructo en el momento de la desmembración, por el que no ha pagado el impuesto. No obstante, si el tipo de gravamen hubiese variado desde aquel momento, se aplica el nuevo que esté vigente en el momento de la consolidación. • Por transmisión lucrativa: Tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio, y en función del valor que tenía el usufructo en ese momento (en el de la desmembración del dominio). **No tributa en el IRPF por la consolidación**. El propietario que consolida el dominio obtendrá rendimientos de capital inmobiliario si arrienda o cede el bien o imputación de rentas inmobiliarias (salvo si pasa a constituir su vivienda habitual)
Por vencimiento del plazo por el que se constituyó si es a término (usufructo temporal)	**Consolidación automática del dominio en el nudo propietario**	Se genera en el IRPF una pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión, que será cero y el valor de adquisición (*Véase valor de adquisición en el cuadro anterior de transmisión del usufructo*)	
Por renuncia del usufructuario	**Consolidación del dominio en el nudo propietario**	Se genera en el IRPF una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de	Al extinguirse el usufructo por causa distinta al cumplimiento del plazo o a la muerte del usufructuario, el adquirente (el nudo propietario) deberá tributar por el valor más alto que resulte de las

Extinción del usufructo	Efecto	Usufructuario	Nudo propietario
		adquisición (Véase valor de transmisión y de adquisición en la transmisión del usufructo) La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario. Coeficientes de abatimiento (DT 9ª de la Ley del IRPF): No resultarán de aplicación, en la medida que no se trataría de la transmisión de un elemento patrimonial, sino de una renuncia a un derecho, con independencia de la misma suponga la consolidación del pleno dominio en el nudo propietario.	liquidaciones que procedan por: • La renuncia del usufructuario (negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo) que se considera como donación a efectos fiscales: Tributará por el ISD por el concepto de donación, o • La pendiente por la desmembración del dominio (según el título por el que se constituyó el usufructo), en unos casos de origen inter vivos (ITP) y en otros de origen mortis causa (ISD, concepto Sucesiones). **No tributa en el IRPF por la consolidación**. El propietario que consolida el dominio obtendrá rendimientos de capital inmobiliario si arrienda o cede el bien o imputación de rentas inmobiliarias (salvo si pasa a constituir su vivienda habitual)
Por reunión del usufructo y la nuda propiedad en una sola persona por causas distintas	**Consolidación del dominio en el usufructuario o en el nudo propietario derivada de un negocio jurídico (por donación o por transmisión onerosa)**	• Si el usufructuario transmite su derecho al nudo propietario: Obtendrá en el IRPF una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición (Véase valor de transmisión y de adquisición en la transmisión del usufructo) • Si el usufructuario adquiere la nuda propiedad y consolida el dominio: Se exigirá el impuesto correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad. ◦ Por transmisión onerosa: la consolidación tributará por el Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales (ITP). ◦ Por transmisión	• Si el nudo propietario transmite su nuda propiedad a un 3º (al usufructuario): Obtendrá en el IRPF una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de la nuda propiedad. • Si el nudo propietario adquiere el usufructo y consolida el dominio. Se exigirá el impuesto correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquirió la nuda propiedad. ◦ Por transmisión onerosa: la consolidación tributará por el ITP ◦ Por transmisión lucrativa: la consolidación tributará por el ISD. La consolidación del dominio en el nudo propietario tributará por la mayor de las liquidaciones: entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

Extinción del usufructo	Efecto	Usufructuario	Nudo propietario
		lucrativa: la consolidación tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por el concepto de donación. En este caso **no tributa en el IRPF por la consolidación** pero obtendrá rendimientos de capital inmobiliario si arrienda o cede el bien o imputación de rentas inmobiliarias (salvo si pasa a constituir su vivienda habitual)	En este caso el nudo propietario que adquiere el usufructo y consolida el dominio **no tributa en el IRPF por la consolidación** pero obtendrá rendimientos de capital inmobiliario si arrienda o cede el bien o imputación de rentas inmobiliarias (salvo si pasa a constituir su vivienda habitual)

Nota al cuadro:

(1) La extinción del usufructo por muerte del usufructuario no comporta una nueva adquisición por quien detenta la propiedad, sino que es el propio régimen legal de este derecho real de goce o disfrute el que establece que la muerte de usufructuario lo extingue (artículo 513.1º, Código Civil), recuperando el propietario las facultades de goce de las que se había visto privado en su constitución. (Volver)

Este cuadro tiene carácter meramente informativo.

Transmisión del bien inmueble posterior a la consolidación del dominio

USUFRUCTO SOBRE BIENES INMUEBLES IRPF. Cuadro V

Supuesto que se analiza	CÁLCULO DE LA GANANCIA O PÉRDIDA PATRIMONIAL			
	ADQUISICIÓN		TRANSMISIÓN	
	Fecha de adquisición	Valor de adquisición	Fecha de transmisión	Valor de transmisión
Consolidación automática del dominio en el nudo propietario por muerte del usufructuario, vencimiento del plazo o renuncia al usufructo.	Fecha de la desmembración del dominio (constitución del usufructo)	**Si adquirió la nuda propiedad a título oneroso:** **(+)** Importe real de la adquisición de la nuda propiedad. **(+)** Inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos. **(+)** Gastos y tributos inherentes a la adquisición (excepto intereses), satisfechos por el adquirente y, además, el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP) de la liquidación del valor del usufructo.	Fecha de la transmisión Teoría del título y el modo (título o contrato y la entrega o tradición del inmueble).	**Transmisión a título oneroso:** **(+)** Importe real de la transmisión. **(-)** Gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente.
		Si adquirió la nuda propiedad a título lucrativo: **(+)** Valor de la nuda propiedad ISD. **(+)** Valor del usufructo ISD. **(+)** Inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos. **(+)** Gastos y tributos inherentes a la		**Transmisión a título lucrativo:** **(+)** Valor de transmisión a efectos del ISD. **(-)** Gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente.

Supuesto que se analiza	CÁLCULO DE LA GANANCIA O PÉRDIDA PATRIMONIAL			
	ADQUISICIÓN		TRANSMISIÓN	
	Fecha de adquisición	Valor de adquisición	Fecha de transmisión	Valor de transmisión
		adquisición (excepto intereses), satisfechos por el adquirente en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) de la liquidación del valor del usufructo.		

Capítulo 12. Integración y compensación de rentas

Introducción

Clasificación de las rentas según su origen y fuente y clasificación a efectos del cálculo del impuesto

Normativa: Art. 6.2 Ley IRPF

La renta obtenida por el contribuyente a lo largo del período impositivo se ordena según el origen o fuente de la misma, en tres categorías fiscales:

- Rendimientos.
- Imputaciones de rentas.
- Ganancias y pérdidas patrimoniales.

Esta clasificación despliega sus efectos especialmente en la cuantificación de las rentas. Así:

- Los rendimientos netos se obtienen por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, sin perjuicio de la aplicación de las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan.

- Las imputaciones de renta se cuantifican aplicando directamente los criterios y reglas establecidas legalmente.

- Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinan, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición

Sin embargo, a efectos del cálculo del impuesto, las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo, se clasifican en los dos grupos siguientes:

1º Renta general

Normativa: Arts. 44 y 45 Ley IRPF

Este grupo comprende los siguientes componentes de la renta del contribuyente:

- **Rendimientos** del trabajo, del capital inmobiliario, del capital mobiliario (exclusivamente los previstos en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley del IRPF. Es decir, entre otros, los derivados de la propiedad intelectual, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos y de la cesión del derecho a la

explotación de la imagen) y los derivados del ejercicio de actividades económicas.

- **Imputaciones** de rentas inmobiliarias, de transparencia fiscal internacional, de la cesión de derechos de imagen, de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales, de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.

- **Ganancias y pérdidas patrimoniales** que no deriven de la transmisión de elementos patrimoniales.

2º Renta del ahorro

Normativa: Arts. 44 y 46 Ley IRPF

La renta del ahorro está constituida por los siguientes componentes:

- **Rendimientos** del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de la Ley del IRPF. Es decir, los derivados de la participación de fondos propios de cualquier tipo de entidad, los obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, los procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, así como las rentas derivadas de la imposición de capitales.

  No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el artículo 25.2 de la Ley del IRPF, correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. En el Capítulo 5 se contiene un ejemplo en el que se detallan las operaciones necesarias para determinar la parte del rendimiento que debe integrarse en la base imponible general.

  Téngase en cuenta que en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100.

- **Ganancias y pérdidas patrimoniales** que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, con independencia del periodo de generación.

En los cuadros siguientes se recogen, de forma gráfica, los componentes de la renta general y de la renta del ahorro.

Cuadros resumen de componentes de la renta general y de la renta del ahorro

Componentes de la renta general

<table>
<tr><th>Rendimientos</th><th>Imputaciones de rentas</th><th>Ganancias y pérdidas patrimoniales</th></tr>
<tr><td>Rendimientos del trabajo</td><td>Rentas inmobiliarias imputadas.</td><td rowspan="5">Ganancias y pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.</td></tr>
<tr><td>Rendimientos del capital inmobiliario</td><td>Transparencia fiscal internacional.</td></tr>
<tr><td>Rendimientos del capital mobiliario previstos en el artículo 25.4 Ley del IRPF. Entre otros, los derivados de:
• Propiedad intelectual e industrial.
• Prestación de asistencia técnica.
• Arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos.
• Cesión del derecho a la explotación de la imagen.</td><td>Cesión de derechos de imagen.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Rendimientos de actividades económicas.</td><td>Instituciones de Inversión Colectiva en paraísos fiscales.</td></tr>
<tr><td>Imputaciones de AIE's y UTE's .</td></tr>
<tr><td colspan="3">RENTA GENERAL</td></tr>
</table>

Componentes de la renta del ahorro

<table>
<tr><th colspan="2">Rendimientos</th><th>Ganancias y pérdidas patrimoniales</th></tr>
<tr><td rowspan="5">Rendimientos del capital mobiliario (Art. 25.1, 2 y 3 Ley del IRPF) derivados de:</td><td>Participación en los fondos propios de entidades.</td><td rowspan="5">Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.</td></tr>
<tr><td>Cesión a terceros de capitales propios (*)</td></tr>
<tr><td>Operaciones de capitalización</td></tr>
<tr><td>Contratos de seguro de vida o invalidez.</td></tr>
<tr><td>Rentas que tengan por causa la imposición de capitales.</td></tr>
<tr><td colspan="3">RENTA DEL AHORRO</td></tr>
</table>

(*) Salvo el exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en dicha fecha. Véase este supuesto en el Capítulo 5. (Volver)

Reglas de integración y compensación de rentas

Normativa: Art. 47 Ley IRPF

Como paso previo al cálculo del impuesto, debe procederse a la integración y compensación de las cuantías positivas y negativas de las rentas del contribuyente.

La integración y compensación de las rentas se efectúa dentro de cada uno de los grupos en que las mismas se clasifican: renta general y renta del ahorro, conforme a las reglas y principios que a continuación se comentan, sin que pueda efectuarse integración y compensación alguna entre las rentas integrantes de cada uno de dichos grupos.

Como resultado de la aplicación de las reglas de integración y compensación de rentas se obtiene, respectivamente, la base imponible general y la base imponible del ahorro.

Integración y compensación de rentas en la base imponible general

Normativa: Art. 48 Ley IRPF

La integración y compensación de rentas en la base imponible general se realiza en dos fases: la primera, tiene por objeto determinar la base imponible general obtenida en el propio período y, la segunda, compensar las partidas negativas obtenidas en el propio período o en ejercicios anteriores que estén pendientes de compensación:

Fase 1ª. Integración y compensación de rentas obtenidas en el período impositivo

a. **Los rendimientos netos** del trabajo, del capital inmobiliario, del capital mobiliario en los términos anteriormente comentados y de actividades económicas, cuyos resultados, en su caso, reducidos pueden ser positivos o negativos, y las **imputaciones de rentas** (inmobiliarias, de transparencia fiscal internacional, de cesión de derechos de imagen, de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales y de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas), cuyos resultados, en caso de que existan estas rentas, siempre deben ser positivos, con excepción de las derivadas de las agrupaciones de interés económico y de las uniones temporales de empresas que pueden imputar bases imponibles negativas, **se integran y compensan entre sí sin limitación alguna, obteniéndose un saldo total positivo o negativo.**

   - **El saldo positivo** resultante se integra en la base imponible general, sin perjuicio de la compensación que más adelante se comenta.
   - **El saldo negativo** debe compensarse con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas, en su caso, en el propio período.

     Estas ganancias y pérdidas patrimoniales son las que no deriven de transmisiones de elementos patrimoniales.

     Si tras dicha compensación aún restase saldo negativo, éste se integrará con tal signo en la base imponible general.

b. **Las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de transmisiones de elementos patrimoniales se integran y compensan exclusivamente entre sí, originando como resultado un saldo positivo** (importe de las ganancias superior al de las pérdidas) o **negativo** (importe de las pérdidas superior al de las ganancias).

   - **El saldo positivo** se integra en la base imponible general.
   - **El saldo negativo** debe compensarse con el saldo positivo de rendimientos e imputaciones de rentas obtenidas en el período impositivo, con el **límite máximo del 25 por 100 de dicho saldo positivo**.

El resto no compensado se compensará en los **cuatro años siguientes** en este orden:

- En primer lugar, con el **saldo positivo de las ganancias y pérdidas** patrimoniales de este mismo grupo que, en su caso, se obtengan.

- En segundo y último lugar, con el **saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas**, una vez minorado dicho saldo por la **compensación del saldo negativo, si lo hubiera, de pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el ejercicio**.

La compensación de los saldos negativos de pérdidas y ganancias patrimoniales del ejercicio y de ejercicios anteriores pendientes de compensación, no podrá superar conjuntamente **el límite del 25 por 100 del saldo positivo** de los rendimientos e imputaciones de rentas antes de dichas compensaciones.

La compensación se efectuará en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y en ningún caso se efectuará esta compensación fuera del plazo mediante acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

Fase 2ª. Compensación de partidas negativas pendientes de ejercicios anteriores

Los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales no derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales correspondientes a los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020, pendientes de compensación a 1 de enero de 2021, se compensan en la forma prevista para la compensación del saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales antes indicado, es decir:

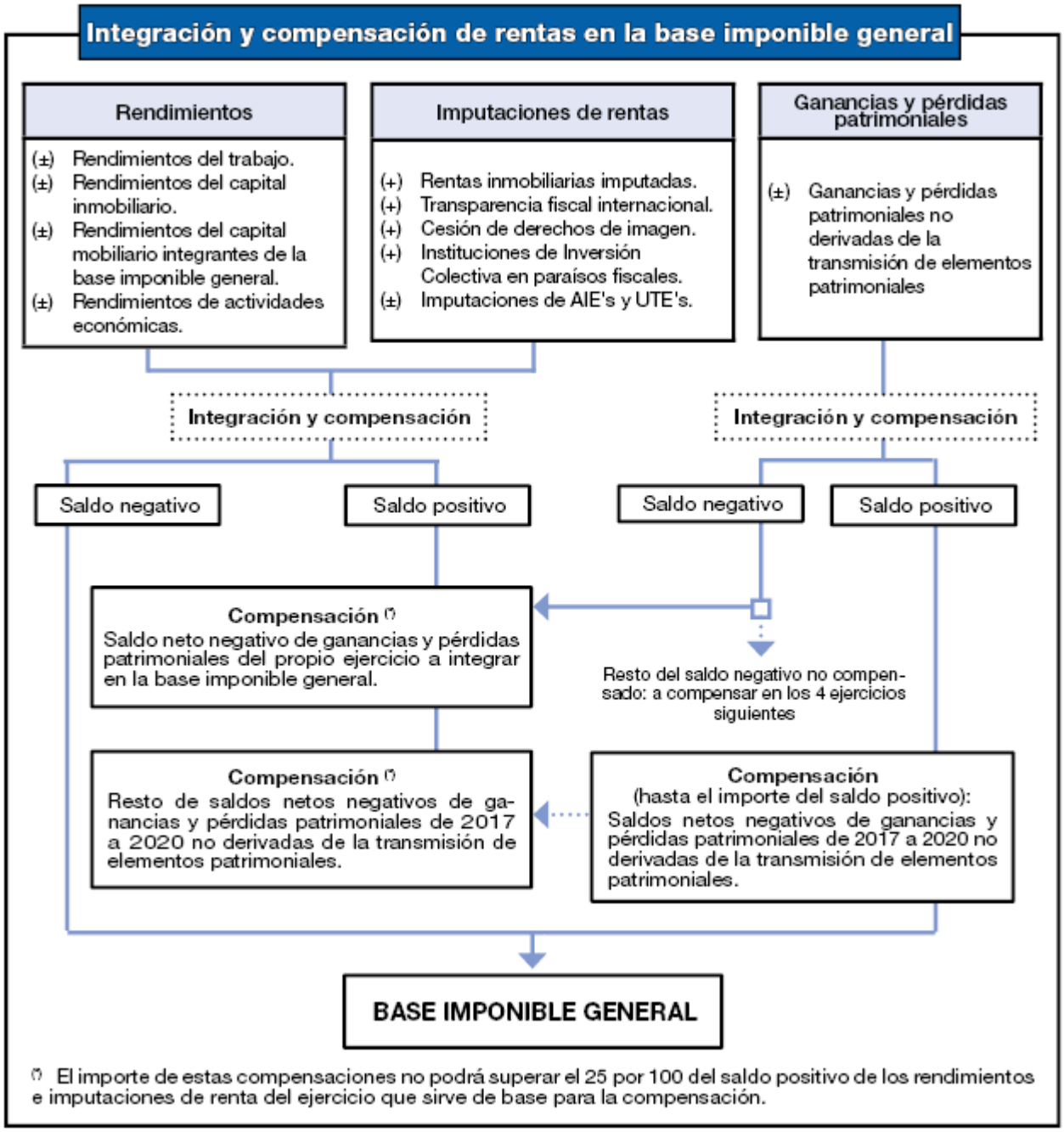
- En primer lugar, con el saldo neto positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el propio ejercicio **2021**, **hasta la cuantía máxima del importe de dicho saldo**.

- En segundo y último lugar, con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas, una vez minorado dicho saldo por la compensación del saldo negativo, si lo hubiera, de pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el ejercicio.

La compensación de los saldos negativos de pérdidas y ganancias patrimoniales del ejercicio y de ejercicios anteriores pendientes de compensación, **no podrá superar conjuntamente el límite del 25 por 100 del saldo positivo** de los rendimientos e imputaciones de rentas antes de dichas compensaciones.

Las operaciones de integración y compensación de rentas en la base imponible general comentadas anteriormente se recogen en el esquema siguiente:

Cuadro-resumen de integración y compensación de rentas en la base imponible general



Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro

Normativa: Art. 49, disposición adicional trigésimo novena.1; y disposición transitoria séptima.5 Ley IRPF

La integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro se realiza, de forma similar a la comentada en el epígrafe anterior, en dos fases: la primera tiene por objeto determinar la base imponible del ahorro obtenida en el propio período impositivo y, la segunda compensar con el saldo positivo, en su caso, obtenido, las partidas negativas procedentes de ejercicios anteriores que estén pendientes de compensación.

Fase 1ª. Integración y compensación de rentas obtenidas en el período impositivo

a. **Los rendimientos del capital mobiliario integrantes de la base imponible del ahorro** (los derivados de la participación en fondos propios de entidades, de la cesión a terceros de capitales propios, de las operaciones de capitalización, de los contratos de seguros de vida o invalidez y las rentas que tengan por causa la imposición de capitales) **se integran y compensan exclusivamente entre sí en cada período impositivo**, originando como resultado un saldo positivo o negativo.

   - **El saldo positivo** resultante de dicha compensación se integra en la base imponible del ahorro, sin perjuicio de la compensación que más adelante se comenta.
   - **El saldo negativo** se compensa con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales integrantes de la base imponible del ahorro, obtenido en el mismo período impositivo, **con el límite del 25 por 100 de dicho saldo positivo**.

   Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

b. **Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales**, cualquiera que haya sido su periodo de permanencia, se integran y compensan exclusivamente entre sí en cada período impositivo, originando como resultado un saldo positivo o negativo.

   - **El saldo positivo** resultante de dicha compensación se integra en la base imponible del ahorro, sin perjuicio del régimen de compensaciones que más adelante se comenta.
   - **El saldo negativo** se compensará con el saldo positivo de los rendimientos del capital mobiliario integrantes de la base imponible del ahorro, obtenido en el mismo período impositivo, **con el límite del 25 por 100 de dicho saldo positivo**.

   Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, **su importe se compensará en los cuatro años siguientes** en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

Las compensaciones anteriores deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo antes citado mediante la acumulación a rentas negativas de ejercicios posteriores.

Fase 2ª. Compensación de partidas negativas pendientes de ejercicios anteriores

Partidas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación

Las partidas negativas procedentes de ejercicios anteriores pendientes de compensación a 1 de enero de 2021 pueden ser:

a. Saldos negativos de rendimientos del capital mobiliario de 2017, 2018, 2019 y 2020, pendientes de compensación a 1 de enero de 2021, a integrar en la base imponible del ahorro.
b. Saldos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2017, 2018, 2019 y 2020, pendientes de compensación a 1 de enero de 2021, a integrar en la base imponible del ahorro

Reglas para la compensación de las partidas negativas de ejercicios anteriores

Los saldos negativos anteriores se compensan siguiendo el orden y en la forma que se expone a continuación:

1º. Compensación de las partidas negativas pendientes de ejercicios anteriores con su respectivo saldo positivo de rendimientos o de ganancias y pérdidas del ejercicio

a. El saldo positivo de rendimientos del capital mobiliario del ejercicio 2021, una vez minorado dicho saldo por la compensación de pérdidas patrimoniales correspondientes al ejercicio 2021, se compensará por el contribuyente con el saldo de los rendimientos negativos del capital mobiliario pendientes de compensación de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020.

   Con relación a éstos últimos debe tener en cuenta que comprende todos los rendimientos negativos de capital mobiliario pendientes de compensación de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020 incluidos las derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes ya que a tales rentas no les resulta de aplicación la regla especial de compensación de la disposición adicional trigésima novena de la Ley del IRPF, pero sí la regla general de compensación del artículo 49 de la Ley del IRPF.

b. El saldo positivo de ganancias y pérdidas del ejercicio 2021, una vez minorado dicho saldo por la compensación del saldo negativo, si lo hubiera, de rendimientos de capital mobiliario obtenidas en el ejercicio 2021, se compensará por el contribuyente con el saldo de las pérdidas pendientes de compensación de los ejercicios2017, 2018, 2019 y 2020.

   Con relación a éstos últimos debe tener en cuenta que comprende todas las pérdidas patrimoniales pendientes de compensación de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020 incluidas las derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes, ya que a tales rentas no les resulta de aplicación la regla especial de compensación de la disposición adicional trigésima novena de la Ley del IRPF, pero sí la regla general de compensación del artículo 49 de la Ley del IRPF.

En ningún caso se efectuará la compensación fuera del plazo de cuatro años, mediante la acumulación a saldos netos negativos o a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

> ***Atención:*** *el anexo "C" en el modelo de declaración recoge en relación con la integración y compensación de rentas la información relativa a las pérdidas y a los rendimientos de capital mobiliario negativos pendientes de compensar en los ejercicios siguientes.*

2º. Compensación del resto de los saldos negativos de rendimientos de capital mobiliario y de ganancias y pérdidas pendientes de ejercicios anteriores no compensados

Si hubiera saldos negativos de rendimientos de capital mobiliario de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020 que no se hubieran compensado según lo indicado anteriormente, se compensarán con el saldo positivo restante, si lo hubiere, de ganancias patrimoniales del ejercicio 2021 hasta el límite del 25 por 100 del citado saldo positivo.

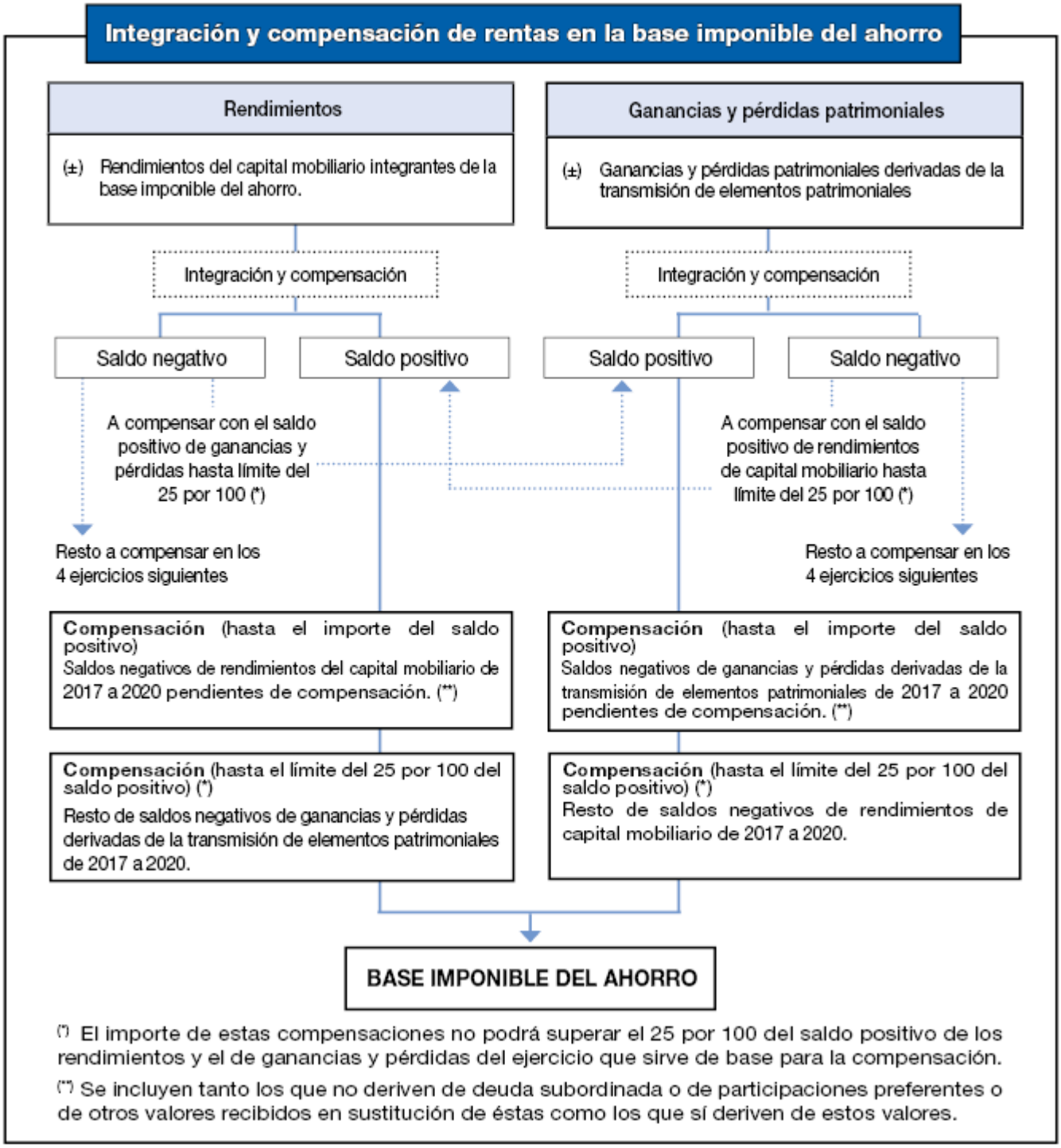
Esta compensación junto con la de los saldos negativos de rendimientos de capital mobiliario de 2021 no podrá superar conjuntamente el límite del 25 por 100 del saldo positivo de ganancias y pérdidas de 2021.

Lo mismo sucederá si hubiera saldos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020 que no se hubieran compensado, en cuyo caso, se compensarán con el saldo positivo restante, si lo hubiere, de rendimientos del capital mobiliario del ejercicio 2021, hasta el límite del 25 por 100 del citado saldo positivo.

Esta compensación junto con la de los saldos negativos de ganancias y pérdidas de 2021 que se compensen con el saldo positivo de rendimientos de capital mobiliario de 2021 no podrá superar conjuntamente el límite del 25 por 100 del saldo positivo de rendimientos de capital mobiliario de 2021 antes de compensaciones.

Las operaciones de integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro que han sido comentadas se recogen, de forma gráfica, en el cuadro siguiente:

Cuadro-resumen de integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro



Reglas de integración y compensación en tributación conjunta

En tributación conjunta serán compensables con arreglo a las normas anteriormente comentadas, las partidas negativas realizadas y no compensadas a 1 de enero de 2021 por los contribuyentes componentes de la unidad familiar, incluso aunque deriven de períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

Las partidas negativas determinadas en tributación conjunta serán compensables exclusivamente en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas de individualización de rentas contenidas en la Ley del impuesto.

Caso práctico

Don A.P.G. ha obtenido en el año 2021 las siguientes rentas:

- Rendimiento neto reducido del trabajo: 50.000
- Rendimiento neto reducido de actividad económica: –5.000
- Imputación de rentas inmobiliarias: 300
- Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible general: 4.500
- Pérdida patrimonial a integrar en la base imponible general: 9.600
- Rendimiento negativo de capital mobiliario: –800
- Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro: 5.600
- Pérdida patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro: 1.600

Asimismo, el contribuyente tiene pendiente de compensación las siguientes partidas procedentes de los ejercicios que se indican:

- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales correspondientes a 2017: 600
- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales correspondientes a 2017: 700
- Rendimientos del capital mobiliario negativos correspondientes a 2017: 500
- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales correspondientes a 2018: 2.100

Efectuar la integración y compensación de dichas rentas en la declaración del ejercicio 2021.

Solución:

1. Integración y compensación de rentas en la base imponible general:

a. Rendimientos e imputaciones de rentas del ejercicio 2021:

- Trabajo: 50.000
- Actividad económica: -5.000

- Imputación de rentas inmobiliarias: 300
- Saldo neto (50.000 – 5.000 + 300) **=** 45.300

b. Ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio 2021 a integrar en la base imponible general:

- Ganancias: 4.500
- Pérdidas: 9.600
- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas del ejercicio 2021 (4.500 -9.600) **= –**5.100

c. Compensación del saldo negativo de pérdidas y ganancias patrimoniales del propio ejercicio 2021:

Compensación del saldo neto negativo de 2021: 5.100

d. Compensación de partidas negativas de ejercicios anteriores:
Compensación saldo neto negativo pérdidas 2016: 600

e. **Total compensaciones** (5.100 + 600) (1) = 5.700

f. **Base imponible general** (45.300 – 5.700) = **39.600**

2. Integración y compensación de rentas en la base del ahorro:

a. Ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio 2021 a integrar en la base imponible del ahorro:

- Ganancias: 5.600
- Pérdidas: 1.600
- Saldo neto positivo de ganancias y pérdidas del ejercicio 2021 (5.600 – 1.600) = 4.000

b. Compensación del saldo negativo de rendimientos de capital mobiliario del propio ejercicio 2021:

Rendimientos negativos de capital mobiliario imputables a 2021 (2): 800

No puede superar conjuntamente con saldo neto negativo de rendimientos de capital mobiliario procedentes de 2017 el 25 por 100 del saldo positivo de ganancias (25% s/4.000 euros = 1.000 euros)

c. Compensación de saldo netos negativos de pérdidas y ganancias patrimoniales de ejercicios anteriores:

- Compensación saldo neto negativo de pérdidas 2017: 700
- Compensación saldo neto negativo de pérdidas 2018: 2.100

d. Compensación saldo neto negativo de rendimientos de capital mobiliario procedentes de 2016 (3):200

La suma de los rendimientos negativos de capital mobiliario imputables a 2021 (800) y los rendimientos negativos procedentes de 2017 (200) no superan el 25 por 100 del saldo positivo del ejercicio que asciende a 1.000, por lo que son compensables.

e. **Total compensaciones** (700 + 2.100 + 200) = 3.000

f. **Compensaciones a realizar** (hasta el importe del saldo positivo): (800 + 3.000) = 3.800
g. **Base imponible del ahorro** (4.000 – 3.800) = **200**

Notas al ejemplo:

(1) El límite máximo de compensación de los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2017 y de 2021 asciende conjuntamente a 11.325 (25 por 100 s/45.300). **(Volver)**

(2) Los rendimientos de capital mobiliario negativos del ejercicio se compensarán con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio de la base imponible del ahorro con el límite del 25 por 100 de dicho saldo positivo que asciende a 1.000 (25 por 100 s/4.000). Con ello se compensan todos los saldos pendientes. **(Volver)**

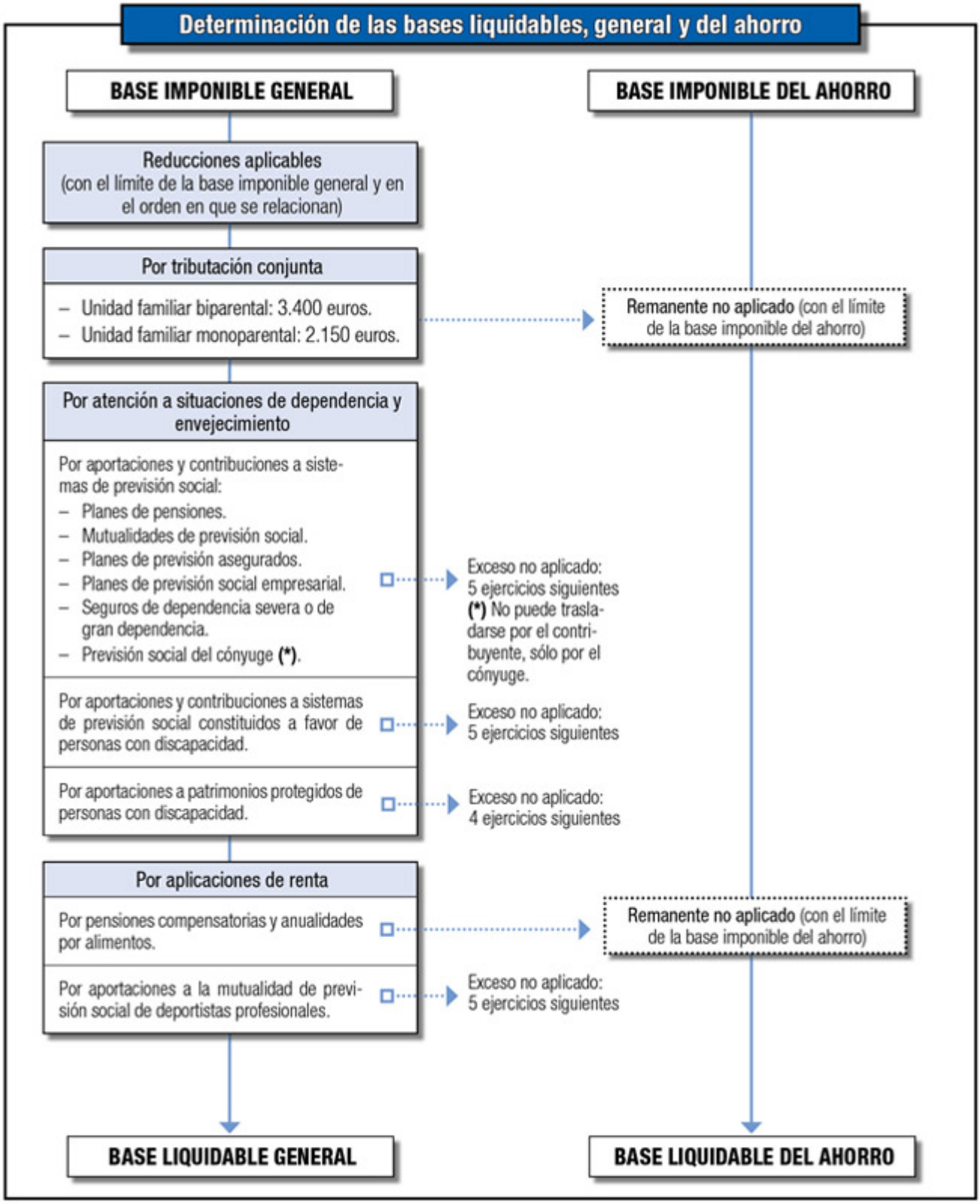
(3) Los rendimientos de capital mobiliario negativo procedentes de 2017 pueden compensarse con el saldo positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio 2021 hasta el límite conjunto del 25 por 100 de dicho saldo. En este caso hasta 200 euros ya que la compensación del saldo negativo de los rendimientos de capital mobiliario del propio ejercicio 2021 ascendían a 800 y el límite a 1.000 euros (25 por 100 s/4.000). **(Volver)**

Capítulo 13. Determinación de la renta del contribuyente sujeta a gravamen: base liquidable

Introducción

Normativa: Art. 50 Ley IRPF

Una vez determinadas la base imponible general y la base imponible del ahorro, como consecuencia del procedimiento de integración y compensación de rentas comentado en el capítulo anterior, debe procederse a la determinación de la base liquidable general y base liquidable del ahorro. El proceso de determinación de estas últimas magnitudes puede representarse esquemáticamente de la siguiente forma:



La base liquidable general es el resultado de practicar en la base imponible general las reducciones legalmente establecidas cuyo comentario se realiza en este Capítulo.

La base liquidable del ahorro es el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente no aplicado, si lo hubiere, de las reducciones por tributación conjunta, por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, sin que ésta pueda resultar negativa

como consecuencia de tales minoraciones.

Reducciones de la base imponible general

> ***Importante:*** *las reducciones de la base imponible general se aplicarán en el orden en el que a continuación se relacionan, sin que la misma pueda resultar negativa como consecuencia de dichas reducciones.*

Normativa: Art. 84.2.3º y 4º Ley del IRPF

Reducción por tributación conjunta

Unidades familiares integradas por ambos cónyuges

En declaraciones conjuntas de unidades familiares integradas por ambos cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera, los hijos menores que convivan, así como los mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, la base imponible se reducirá en 3.400 euros anuales.

Unidades familiares monoparentales

En declaraciones conjuntas de unidades familiares monoparentales, es decir, las formadas, en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial, por el padre o la madre y todos los hijos menores o mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada que convivan con uno u otra, **la base imponible se reducirá en 2.150 euros anuales.**

> ***Importante:*** *no se aplicará esta reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.*

La reducción que proceda de las comentadas se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiere, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

> ***Importante:*** *téngase en cuenta que en el caso de unidades familiares a que se refiere el artículo 82.1 de Ley del IRPF, formadas por contribuyentes de este Impuesto y por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, se estableció, con efectos desde 1 de enero de 2018, una deducción sobre la cuota que se comenta en el Capítulo 16 del Manual. Con la citada deducción se pretende, dado que tales unidades familiares no pueden optar por declarar conjuntamente, equiparar su cuota a pagar a la que hubiera soportado el contribuyente en el caso de que todos los miembros de la*

unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España.

No obstante, esta nueva deducción no es aplicable cuando alguno de los miembros integrados en la unidad familiar hubiera optado por tributar con arreglo al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF al que nos referimos en el Capítulo 2 de este Manual.

Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

Normativa: Arts. 51, 52 y disposición adicional novena Ley del IRPF ; arts. 49 a 51 y disposición transitoria decimonovena Reglamento

Podrán reducirse de la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

1. Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones

Incluye:

- Las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones empresariales imputadas en concepto de rendimiento del trabajo en especie por el promotor de planes de pensiones del **sistema empleo**. Todo ello, en los términos del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 13 de diciembre).

  Modalidades de planes de pensiones:

  - **Planes de pensiones del sistema empleo:** corresponde a planes cuyo promotor es cualquier entidad, corporación, sociedad o empresa, así como el empresario individual que emplee trabajadores en virtud de una relación laboral, siempre que los partícipes sean los empleados de los mismos, incluido el personal con relación laboral de carácter especial independientemente del régimen de la Seguridad Social aplicable. La condición de partícipes también podrá extenderse a los socios trabajadores y de trabajo en los planes de empleo promovidos en el ámbito de las sociedades cooperativas y laborales y, al propio empresario individual cuando éste promueva un plan de pensiones del sistema de empleo en interés de sus trabajadores.
  - **Planes de pensiones del sistema asociado:** corresponde a planes cuyo promotor es cualesquiera asociación o sindicato, siendo los partícipes sus asociados, miembros o afiliados.
  - **Planes de pensiones del sistema individual:** corresponde a planes cuyo promotor o promotores son una o varias entidades de carácter financiero y cuyos partícipes son cualesquiera personas físicas.

- **Las aportaciones realizadas por los partícipes a los planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016,** relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo (FPE), incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras, siempre que se

cumplan los siguientes requisitos:

a. Que las contribuciones se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación.

b. Que se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

c. Que se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista la contribución.

d. Que las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; muerte del partícipe o beneficiario y dependencia severa o gran dependencia del partícipe).

Precisión: téngase en cuenta que la Directiva 2003/41/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativas a las actividades y supervisión de fondos de pensiones de empleo, a que hace referencia el artículo 51 de la Ley del IRPF fue derogada por el artículo 65 de la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo (FPE) derogó a partir del 13 de enero de 2019 y que las referencias a la Directiva 2003/41/CE se entenderán hechas a la citada Directiva (UE) 2016/2341.

2. Aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social

En relación con la reducción de dichas aportaciones y contribuciones, deben tenerse en cuenta los siguientes requisitos:

Requisitos subjetivos

a. Profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social

Dan derecho a reducción las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; muerte del partícipe o beneficiario y dependencia severa o gran dependencia del partícipe), siempre que dichas cantidades no hayan tenido la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas.

Véase, dentro del Capítulo 7, y de los "Gastos del titular de la actividad" el punto "Especialidades en el IRPF de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional".

b. Profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social

Dan derecho a reducción las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias del artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones comentadas en el párrafo anterior.

c. Trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores

Normativa: véase también la disposición adicional novena Ley IRPF

Dan derecho a reducción las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, **incluidas las contribuciones del promotor** que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones, relativa a la protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores.

> Las contingencias que deberán instrumentarse en las condiciones establecidas en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones serán las de jubilación, incapacidad, fallecimiento y dependencia previstas en el artículo 8.6 del citado texto legal.

Asimismo, dan derecho a reducción las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con las mutualidades de previsión social que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por los mutualistas colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurran las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (disposición adicional novena Ley IRPF).

Requisitos objetivos

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos para los planes de pensiones por el artículo 8.8 del citado texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (desempleo de larga duración, enfermedad grave y a partir de 2025 por aportaciones con 10 años de antigüedad).

No obstante, y con el objeto de facilitar que los afectados por la erupción volcánica de la isla de La Palma puedan atender las necesidades sobrevenidas de liquidez, el artículo 11 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE del 6), ha establecido, con carácter excepcional y exclusivamente para el periodo comprendido entre el 6 de octubre de 2021 y el 5 de julio de 2022, la posibilidad de que los mutualistas de previsión social puedan disponer anticipadamente en determinados supuestos de sus derechos consolidados, fijando las condiciones y el importe máximo de la disposición. Los supuestos para disponer anticipadamente de los derechos

consolidados se comentan en este Capítulo, dentro de las normas comunes aplicables a las aportaciones a sistemas de previsión social, en el apartado sobre disposición anticipada de derechos consolidados.

> ***Atención:*** *en relación con los afectados por la erupción volcánica de la isla de La Palma, esta posibilidad de hacer efectivos sus derechos consolidados por parte de los mutualistas que prevé el artículo 11 del Real Decreto-ley 20/2021, no es aplicable en caso de las mutualidades de previsión social que actúen como sistema alternativo al alta en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, en relación con los derechos económicos de los productos o seguros utilizados para cumplir con dicha función alternativa.*

Las cantidades percibidas en estas situaciones están sujetas al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones.

3. Primas satisfechas a los planes de previsión asegurados

Los planes de previsión asegurados, cuyas primas pueden ser objeto de reducción de la base imponible general, se definen legalmente como contratos de seguro que deben cumplir los **siguientes requisitos**:

a. El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario.

   No obstante, en el caso de fallecimiento, podrá generar derecho a prestaciones en los términos previstos en la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones.

b. Las contingencias cubiertas deberán ser únicamente las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; muerte del partícipe o beneficiario y dependencia severa o gran dependencia del partícipe), debiendo tener como cobertura principal la de jubilación en los términos establecidos en el artículo 49.1 del Reglamento del IRPF.

   Sólo se permitirá la disposición anticipada, total o parcial, en estos contratos, en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (desempleo de larga duración, enfermedad grave y a partir de 2025 por aportaciones con 10 años de antigüedad).

   No obstante, y con el objeto de facilitar que los afectados por la erupción volcánica de la isla de La Palma puedan atender las necesidades sobrevenidas de liquidez, el artículo 11 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE del 6), **ha establecido, con carácter excepcional y exclusivamente durante el periodo comprendido entre el 6 de octubre de 2021 y el 5 de julio de 2022**, la posibilidad de que los asegurados de los planes de previsión asegurados puedan disponer anticipadamente en determinados supuestos de sus derechos consolidados en estos planes, fijando las condiciones y el importe máximo de la disposición. Los supuestos para disponer anticipadamente de los derechos consolidados se comentan en este Capítulo, dentro de las normas comunes aplicables a las aportaciones a sistemas de previsión social, en el apartado sobre disposición anticipada de derechos consolidados.

   El derecho de disposición anticipada en los planes de previsión asegurados se valorará por el importe de la provisión matemática a la que no se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos. No obstante, en el

caso de que la entidad cuente con inversiones afectas el derecho de disposición anticipada se valorará por el valor de mercado de los activos asignados.

c. Los planes de previsión asegurados tendrán obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

d. En el condicionado de la póliza debe constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión asegurado.

e. Los tomadores de los planes de previsión asegurados podrán, mediante decisión unilateral, movilizar su provisión matemática a otro plan de previsión asegurado del que sean tomadores, o a uno o varios planes de pensiones del sistema individual o asociado de los que sean partícipes. Una vez alcanzada la contingencia, la movilización sólo será posible si las condiciones del plan lo permiten.

El procedimiento para efectuar la movilización de la provisión matemática se regula en el artículo 49.3 del Reglamento del IRPF .

4. Aportaciones a los planes de previsión social empresarial

Dan derecho a reducción las aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial regulados en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, relativa a la protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores, incluidas las contribuciones del tomador.

Téngase en cuenta que la citada disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones ha sido modificada, con efectos desde el 4 de septiembre de 2018, por el artículo primero del Real Decreto-ley 11/2018, de 31 de agosto, de transposición de directivas en materia de protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores, prevención del blanqueo de capitales y requisitos de entrada y residencia de nacionales de países terceros y por el que se modifica la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE del 4 de septiembre).

En todo caso, los planes de previsión social empresarial deberán cumplir los **siguientes requisitos**:

a. A este tipo de contratos deben resultar aplicables los principios de no discriminación, capitalización, irrevocabilidad de aportaciones y atribución de derechos establecidos en el artículo 5.1 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

b. La póliza establecerá las primas que deba satisfacer el tomador, las cuales serán objeto de imputación a los asegurados.

c. En el condicionado de la póliza debe constar de forma expresa y destacada que se trata de un Plan de Previsión Social Empresarial, quedando reservada esta denominación a los contratos de seguro que cumplan los requisitos legalmente establecidos.

d. Las contingencias cubiertas deberán ser únicamente las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; fallecimiento y dependencia severa o gran dependencia del partícipe), debiendo tener como cobertura principal la de jubilación en los términos

establecidos en el artículo 49.1 del Reglamento del IRPF.

> Sólo se permitirá la disposición anticipada, total o parcial, en estos contratos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (desempleo de larga duración, enfermedad grave y a partir de 2025 por aportaciones con 10 años de antigüedad).
>
> No obstante, y con el objeto de facilitar que los afectados por la erupción volcánica de la isla de La Palma puedan atender las necesidades sobrevenidas de liquidez, el artículo 11 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE del 6), **ha establecido, con carácter excepcional y exclusivamente durante el periodo comprendido entre el 6 de octubre de 2021 y el 5 de julio de 2022**, la posibilidad de que los asegurados de los planes de previsión social empresarial puedan disponer anticipadamente en determinados supuestos de sus derechos consolidados en estos planes, fijando las condiciones y el importe máximo de la disposición. Los supuestos para disponer anticipadamente de los derechos consolidados se comentan en este Capítulo, dentro de las normas comunes aplicables a las aportaciones a sistemas de previsión social, en el apartado sobre "Disposición anticipada de derechos consolidados".

e. Los planes de previsión social empresarial tendrán obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

5. Primas satisfechas a seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia

Dan derecho a reducir la base imponible general del IRPF las **primas** satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15), cuando se cumplan los siguientes requitos:

Requisitos subjetivos

Las primas pueden ser **satisfechas por**:

a. El propio contribuyente.

b. Las personas que tengan con el contribuyente una relación de parentesco, en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive.

c. El cónyuge del contribuyente.

d. Las personas que tuviesen al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

Las primas satisfechas por las personas a que se refieren las letras b), c) y d) anteriores no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Requisitos objetivos

Los mencionados seguros privados deberán cumplir en todo caso los siguientes **requisitos**:

a. El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario. No obstante. en el caso de

fallecimiento podrá generar derecho a prestaciones en los términos previstos en la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones.

b. El seguro tendrá obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

6. Normas comunes aplicables a las aportaciones a sistemas de previsión social

6.1 Régimen fiscal de las prestaciones percibidas y disposición anticipada de derechos consolidados

a. Régimen fiscal de las prestaciones percibidas

Las prestaciones percibidas por las contingencias que cubren los planes de pensiones (artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre) tributarán en su integridad como rendimientos de trabajo sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones.

Respecto a las prestaciones percibidas téngase en cuenta la posible aplicación del régimen transitorio de reducciones aplicables a las prestaciones percibidas en forma de capital de los sistemas de previsión social y que deriven de contingencias acaecidas en los ejercicios 2012 o siguientes, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, que se comenta en el Capítulo 3.

En el caso de que la prestación se perciba en forma de renta vitalicia asegurada, se podrán establecer mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

Recuerde: *de acuerdo con el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, las contingencias por las que se satisfarán las prestaciones son:*

- *Jubilación.*
- *Incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez, determinadas conforme al Régimen correspondiente de Seguridad Social.*
- *Muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas.*
- *Dependencia severa o gran dependencia del partícipe, regulada en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la Autonomía personal y Atención a las personas en situación de dependencia.*

b. Disposición anticipada de derechos consolidados

- **En general**

Los derechos consolidados de los partícipes, mutualistas o asegurados de los planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social sólo pueden hacerse efectivos anticipadamente en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del citado texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que son desempleo de larga duración, enfermedad grave y a partir de 2025 por aportaciones y contribuciones empresariales realizadas con al menos 10 años de antigüedad.

En el supuesto de que el partícipe, mutualista o asegurado dispusiera, total o parcialmente, de los derechos consolidados, así como de los derechos económicos derivados de los sistemas de previsión social, **en supuestos distintos** de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones que hemos indicado**, deberá reponer las reducciones** en la base imponible indebidamente practicadas mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora.

> Dichas autoliquidaciones complementarias deberán presentarse en el plazo que medie entre la fecha de la disposición anticipada y el final del plazo reglamentario de presentación de la declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la disposición anticipada.

En este caso, las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento de trabajo en el período impositivo en que se perciban.

Excepcionalmente

No obstante, con el objeto de facilitar que los afectados por la erupción volcánica de la isla de La Palma puedan atender las necesidades sobrevenidas de liquidez, el artículo 11 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE del 6), **ha establecido en todos estos casos, con carácter excepcional y exclusivamente durante el periodo comprendido entre el 6 de octubre de 2021 y el 5 de julio de 2022**, la posibilidad de que los partícipes de planes de pensiones, así como los asegurados de los planes de previsión asegurados y planes de previsión social empresarial y los mutualistas de mutualidades de previsión social **puedan disponer anticipadamente de sus derechos económicos** en determinados supuestos y fijando un importe máximo de disposición.

Supuestos

1. Cuando sean titulares de explotaciones agrarias, forestales o ganaderas, establecimientos mercantiles, industriales y de servicios, locales de trabajo y similares, situados en el ámbito geográfico de aplicación del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma, y que hayan sufrido daños como consecuencia directa de la erupción volcánica registrada;

2. Cuando sean trabajadores autónomos que se vean obligados a suspender o cesar en la actividad como consecuencia directa de la erupción volcánica registrada;

3. En el caso de personas trabajadoras afectadas por los expedientes de regulación temporal de empleo (ERTE) previstos en la disposición adicional quinta del Real Decreto-ley

18/2021, de 28 de septiembre, de medidas urgentes para la protección del empleo, la recuperación económica y la mejora del mercado de trabajo;

4. En el supuesto de pérdida de la vivienda habitual, cuando la misma se encuentre situada en el ámbito geográfico de aplicación del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma y haya sufrido daños como consecuencia directa de la erupción volcánica registrada.

> ***Atención:*** *en el caso de las mutualidades de previsión social que actúen como sistema alternativo al alta en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos,* ***no se podrán hacer efectivos*** *los derechos económicos de los productos o seguros utilizados para cumplir con dicha función alternativa.*

Importe máximo de disposición

El límite máximo de disposición por partícipe, asegurado o mutualista, para el conjunto de planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social de que sea titular y por todas las situaciones indicadas, será el resultado de prorratear el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) anual para 12 pagas vigente para el ejercicio 2021 (que asciende a 6.778,80 euros) multiplicado por tres para un periodo máximo de seis meses computados desde el 6 de octubre de 2021.

Por tanto, (6.778,80 euros x 3) ÷ 12 x 6 = 10.168,2

Reembolso de derechos consolidados

El reembolso de derechos consolidados se sujetará al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones, esto es, tributan como rendimientos del trabajo imputándose al año en que sean percibidos.

6.2 Límites y exceso de aportaciones

A. Aportaciones anuales máximas a sistemas de previsión social que pueden dar derecho a reducir la base imponible

Normativa: Art. 51.6 y disposición adicional decimosexta Ley IRPF

- **Aportaciones anuales máximas (excepto para seguros colectivos de dependencia)**

A partir de 1 de enero de 2021, el conjunto de las aportaciones anuales máximas realizadas a los sistemas de previsión social, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, que pueden dar derecho a reducir la base imponible general **no podrá exceder de las cantidades** previstas en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de

regulación de los Planes y Fondos de Pensiones que, tras la modificación operada en el mismo por la disposición final décima segunda de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, son las siguientes:

- **2.000 euros anuales** por el total aportaciones y contribuciones empresariales.
- El límite anterior **se incrementa en 8.000 euros adicionales**, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales.

A los efectos del cálculo de este límite, las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social de los que, a su vez, sea promotor y, además, partícipe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado**, se considerarán como contribuciones empresariales**.

> ***Novedad Renta 2021:*** *se reduce de 8.000 a 2.000 euros anuales el límite general aplicable en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, si bien se prevé que el nuevo límite pueda incrementarse en 8.000 euros para las contribuciones empresariales.*

- **Aportación anual máxima para seguros colectivos de dependencia**

Además, para las primas satisfechas por la empresa en virtud de contratos de seguro colectivo de dependencia contratados por esta para cubrir compromisos por pensiones e imputados al trabajador se establece un límite adicional, propio e independiente de los anteriores, de 5.000 euros anuales.

Estos límites se aplicarán individualmente a cada partícipe integrado en la unidad familiar.

> La inobservancia por el partícipe del límite de aportación previsto en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, salvo que el exceso de tal límite sea retirado antes del día 30 de junio del año siguiente, será sancionada con una multa equivalente al 50 por 100 de dicho exceso, sin perjuicio de la inmediata retirada del citado exceso.

Excepcionalmente, la empresa promotora podrá realizar aportaciones a un plan de pensiones de empleo del que sea promotor cuando sea preciso para garantizar las prestaciones en curso o los derechos de los partícipes de planes que incluya regímenes de prestación definida para la jubilación y se haya puesto de manifiesto, a través de las revisiones actuariales, la existencia de un déficit en el plan de pensiones.

B. Límite máximo conjunto de reducción

Normativa: Art. 52.1 Ley IRPF

- **En general**

El límite fiscal máximo conjunto de reducción por aportaciones y contribuciones imputadas por el promotor a los sistemas de previsión social, incluidos, en su caso, los excesos pendientes de reducir, procedentes de los ejercicios 2016 a 2020, está constituido por la menor de las

cantidades siguientes:

a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

El concepto de rendimiento neto del trabajo que debe tenerse en cuenta para aplicar el citado límite es el definido en el artículo 19 de la Ley del IRPF, esto es, el resultado de disminuir el rendimiento íntegro (incluyendo la minoración por aplicación de la reducción del artículo 18) en el importe de los gastos deducibles.

Por lo que se refiere al rendimiento neto de actividades económicas es el determinado con anterioridad a la aplicación de las reducciones previstas artículo 32 de la Ley de IRPF. A estos efectos, se incluirán en la citada suma los rendimientos netos de actividades económicas atribuidos por entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que el contribuyente partícipe o miembro de las mismas ejerza efectivamente la actividad económica.

b) 2.000 euros anuales.

Este **límite se incrementa en 8.000 euros**, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales.

Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y partícipe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado, se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.

> **Por tanto, para que las aportaciones propias que el empresario individual realice se consideren como contribuciones empresariales y se incluyan en el cómputo del límite de los 8.000 euros, será necesario que el aportante sea a la vez:**
>
> 1. En el caso de aportaciones a plan de pensiones, promotor y partícipe.
> 2. En el caso de aportaciones a mutualidades de previsión social, promotor y mutualista.
> 3. En el caso de planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia, tomador y asegurado.

Además, **5.000 euros anuales** para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

- ## Particularidades relativas a los seguros de dependencia severa o de gran dependencia

Cabe distinguir entre seguros privados y seguros colectivos.

- Seguros privados: sin perjuicio de que estén sometidas a los anteriores límites máximos de reducción, en el caso de primas satisfechas a seguros privados que cubran el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia, deberá tenerse en cuenta, además, que el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no podrá exceder de 2.000 euros anuales, con independencia de la edad del contribuyente y, en su caso, de la edad del

aportante.

- Seguros colectivos: los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, incluyendo las prestaciones causadas, podrán instrumentarse, mediante contratos de seguros colectivos de dependencia efectuados de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, en los que como tomador del seguro figurará exclusivamente la empresa y la condición de asegurado y beneficiario corresponderá al trabajador. En este caso, las primas satisfechas por la empresa en virtud de estos contratos de seguro e imputadas al trabajador tendrán un límite de reducción propio e independiente de 5.000 euros anuales.

> **Comentario:** la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre fue modificada, con efectos desde el 4 de septiembre de 2018, por el artículo primero del Real Decreto-ley 11/2018, de 31 de agosto, de transposición de directivas en materia de protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores, prevención del blanqueo de capitales y requisitos de entrada y residencia de nacionales de países terceros y por el que se modifica la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE del 4 de septiembre).

C. Exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2016 a 2020

Normativa: Art. 52.2 Ley IRPF y disposición transitoria decimonovena Reglamento

Las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social, incluidas las contribuciones imputadas por el promotor, que no hubieran podido reducirse en los ejercicios 2016 a 2020 por insuficiencia de base imponible o por superar el límite porcentual del 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas se imputarán al presente ejercicio, siempre que se hubiera solicitado en las respectivas declaraciones poder reducir el exceso en los cinco ejercicios siguientes.

La reducción de los excesos de estos ejercicios 2016 a 2020, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones efectuadas y contribuciones imputadas en el ejercicio y se efectuará con sujeción a los límites máximos de reducción que antes se indicó.

Régimen transitorio para el exceso de aportaciones a los sistemas de previsión social correspondientes a los períodos impositivos 2016 a 2020.

Desde 1 de enero de 2021, el límite conjunto de reducción para aportaciones y contribuciones empresariales (excepto para contribuciones empresariales a seguros colectivos de dependencia) se reduce a 2.000 euros, pero se incrementa en 8.000 euros cuando provenga de contribuciones empresariales. Sin embargo, los excesos pendientes de reducción a 1 de enero de 2021 se generaron en ejercicios en los que el límite de reducción en base imponible por cantidades aportadas a sistemas de previsión social no distinguía entre aportaciones realizadas por el contribuyente y contribuciones empresariales realizadas por el promotor. Por esta razón, resulta necesario calificar los excesos de 2016 a 2020 y determinar si corresponden a aportaciones del contribuyente o a contribuciones empresariales.

Con esta finalidad, el Reglamento del IRPF establece un régimen transitorio que permite que, en el caso de que entre las cantidades pendientes de reducir procedentes de los ejercicios 2016 a

2020, existan aportaciones realizadas por el contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor a los sistemas de previsión social, se entienda que las cantidades pendientes de reducción corresponden a contribuciones imputadas por el promotor, con el límite de las contribuciones imputadas en dichos períodos impositivos. El exceso sobre dicho límite se entenderá que corresponde a aportaciones del contribuyente.

D. Exceso de aportaciones y contribuciones correspondientes al ejercicio

Normativa: Arts. 52.2 Ley IRPF y 51 Reglamento

Los partícipes, mutualistas o asegurados que hubieran efectuado aportaciones a los sistemas de previsión social podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas incluyendo, en su caso, las aportaciones del promotor o las realizadas por la empresa que les hubiesen sido imputadas, **que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite porcentual del 30 por 100** de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas anteriormente comentado.

El exceso que, de acuerdo con lo señalado, proceda aplicar en los ejercicios siguientes se imputará dentro de los cinco ejercicios siguientes, respetando los límites legalmente establecidos tanto para las aportaciones anuales máximas a los sistemas de previsión social (artículo 51 de la Ley del IRPF) como para el conjunto de las reducciones a aplicar sobre la base imponible (artículo 52 de la Ley del IRPF), aunque el partícipe, mutualista o asegurado esté ya jubilado.

Desde el periodo 2021 cuando en el exceso que se produzca concurran aportaciones del contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor, la determinación de la parte del exceso que corresponde a unas y otras **se realizará en proporción a los importes de las respectivas aportaciones y contribuciones.**

Por tanto, debemos distinguir en los excesos:

- **Una regla específica** para los excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social correspondientes a los períodos impositivos 2016 a 2020 (disposición transitoria decimonovena del Reglamento IRPF).

  Esta regla permite que, en el caso de que entre las cantidades pendientes de reducir existan aportaciones realizadas por el contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor a los sistemas de previsión social en esos ejercicios, se entienda que las cantidades pendientes de reducción corresponden a contribuciones imputadas por el promotor, con el límite de las contribuciones imputadas en dichos períodos impositivos. El exceso sobre dicho límite se entenderá que corresponde a aportaciones del contribuyente.

- **Una regla general** aplicable a los excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social que se produzca a partir del ejercicio 2021.

  Esta regla establece que cuando en el exceso que se produzca concurran aportaciones del contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor, la determinación de la parte del exceso que corresponde a unas y otras se realizará en proporción a los importes de las respectivas aportaciones y contribuciones.

Atención: *las cantidades correspondientes al exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2016 a 2020 pendientes de aplicar al inicio del ejercicio, las aplicadas en la declaración y el remanente pendiente de aplicación en ejercicios futuros así como las aportaciones y contribuciones de 2021 no aplicadas cuyo importe se solicita poder reducir en los 5 ejercicios siguientes, deben hacerse constar en los anexos C.2 y C.3 de la declaración, en alguno de los siguientes apartados, según corresponda: "Exceso no reducido de las aportaciones a sistemas de previsión social (régimen transitorio) correspondientes a los ejercicios 2016 a 2020 pendientes de reducir", "Exceso no reducido de las contribuciones a sistemas de previsión social (régimen transitorio) correspondientes a los ejercicios 2016 a 2020 pendientes de reducir", "Aportaciones a sistemas de previsión social (régimen general) correspondientes a 2021, pendientes de reducir en los ejercicios siguientes", "Contribuciones a sistemas de previsión social (régimen general) correspondientes a 2021, pendientes de reducir en los ejercicios siguientes" o bien en el apartado relativo a "Excesos no reducidos derivados de contribuciones empresariales a seguros colectivos de dependencia pendientes de reducir en los ejercicios siguientes".*

Ejemplo: aportaciones a sistemas de previsión social

Don S.M.G. soltero, aportó en el año 2020 la cantidad de 3.000 euros al plan de pensiones del sistema empleo cuyo promotor es la empresa en la que trabaja. Por su parte, la empresa realizó a su favor en ese ejercicio una contribución empresarial de 2.600 al citado plan de pensiones y de 2.000 euros a un contrato de seguro colectivo de dependencia que contrató para instrumentar los compromisos asumidos con su personal en el convenio.

Al no poder practicar reducción de la base imponible por la totalidad de las aportaciones y contribuciones Don S.M.G. solicitó, en su declaración individual del IRPF del ejercicio 2020, reducir en los cinco ejercicios siguientes el exceso pendiente que ascendía a 3.500 euros por las aportaciones y contribuciones al plan de pensiones, y 1.500 euros por la contribución empresarial al seguro colectivo de dependencia.

Por lo que se refiere al ejercicio 2021, el contribuyente ha efectuado aportaciones al plan de pensiones por importe de 2.000 euros y la empresa contribuciones al citado plan por importe de 3.500 euros y de 2.000 euros al contrato de seguro colectivo de dependencia que contrató para instrumentar los compromisos asumidos con su personal en el convenio.

Determinar la reducción aplicable por aportaciones a planes de pensiones en el ejercicio 2021, sabiendo que los rendimientos netos del trabajo del contribuyente ascienden a 30.500 euros y coincide con su base imponible general que también es de 30.500 euros.

Solución:

BASE IMPONIBLE GENERAL = 30.500

REDUCCIONES POR APORTACIONES Y CONTRIBUCIONES AL PLAN DE PENSIONES

Los pasos a seguir son los siguientes:

1. **Determinación de las cantidades pendientes de reducir procedentes de 2020**

correspondientes a las aportaciones y a las contribuciones a planes de pensiones

Como entre las cantidades pendientes de reducir correspondientes a 2020 existen aportaciones realizadas por el contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor debe determinarse, en primer lugar, qué importe corresponde a contribuciones empresariales y cuál a las aportaciones directas del contribuyente.

A estos efectos, de acuerdo con la disposición transitoria decimonovena del Reglamento de IRPF, se entenderá que las cantidades pendientes de reducción corresponden a contribuciones imputadas por el promotor, con el límite de las contribuciones imputadas en dichos períodos impositivos. El exceso sobre dicho límite se entenderá que corresponde a aportaciones del contribuyente.

Por tanto:

a. Exceso ejercicio 2020 correspondiente a contribuciones empresariales **=** 2.600

b. Exceso ejercicio 2020 correspondiente a aportaciones directas (3.500 – 2.600) = 900

c. Total (2.600 + 900) = 3.500

2. **Límites máximos conjunto para las reducciones**

Como límite máximo conjunto para las reducciones (tanto de los excesos correspondiente al ejercicio 2020 como por las aportaciones y contribuciones a planes de pensiones realizadas en el ejercicio 2021) se aplica **la menor de** las siguientes cantidades:

a. **Límite porcentual:** 30% s/30.500 euros de los rendimientos netos de trabajo = 9.150 euros

b. **Límites de aportaciones y contribuciones**

- 2.000 euros por el conjunto de aportaciones y contribuciones, sin perjuicio de que el importe de estas últimas pueda incrementarse en 8.000 euros adicionales

  Teniendo en cuenta estos límites, las reducciones se aplicarán primero sobre los excesos de 2020 y posteriormente sobre las cantidades de 2021 (ver pasos 3 y 4).

- Límite adicional propio de 5.000 euros por primas al seguro colectivo de dependencia: En este caso 2.000 euros del ejercicio 2021 + 1.500 del ejercicio anterior 2020 = 3.500 euros que ésta dentro del límite adicional de 5.000 euros

c. **El importe de la base imponible general del contribuyente** (30.500 euros)

Téngase en cuenta que la base imponible no puede resultar negativa como consecuencia de las reducciones por lo que el importe de la base imponible general debe tenerse en cuenta también como límite de la reducción.

Por tanto, en este caso **el límite máximo conjunto de la reducción será el limite porcentual del 30 por 100 sobre los rendimientos de trabajo que asciende a 9.150 euros.**

3. **Reducción de los excesos correspondiente al ejercicio anterior 2020: 5.000 euros**

   El importe pendiente de reducir procedente de 2020, que asciende a 5.000 euros (3.500 euros por aportaciones y contribuciones y 1.500 por contribuciones al seguro colectivo de dependencia) no supera el límite máximo conjunto de reducción aplicable en 2021 (que es de 9.150 euros) y se aplica en primer lugar sobre la base imponible y por su importe total.

   Una vez aplicado el exceso del ejercicio 2020, debe procederse a la determinación del remanente de la base imponible general, con objeto de practicar la reducción que corresponda por las aportaciones y contribuciones a planes de pensiones correspondientes al ejercicio 2021. Por tanto:

4. **Reducción por aportaciones y contribuciones correspondiente al ejercicio 2021: 4.150 euros**

   Al haber reducido en primer lugar los excesos pendientes del ejercicio 2020, el importe con derecho a reducir en la base imponible por todas las aportaciones y contribuciones correspondientes al ejercicio 2021 no puede superar 4.150 euros (9.150 límite máximo conjunto – 5.000 excesos ejercicio anterior).

   En la medida en que esta última cantidad (4.150 euros) es inferior a la suma de las aportaciones y contribuciones realizadas en 2021 al plan de pensiones y al seguro colectivo de dependencia que pueden ser objeto de reducción (1.100 por aportaciones + 3.500 por contribuciones + 2.000 por seguro colectivo de dependencia = 6.600), su importe deberá distribuirse de forma proporcional a las cantidades respectivamente aportadas:

   Reparto proporcional:

   a. Por aportaciones al plan de pensiones (4.150 x 1.100) ÷ 6.600 = 691,66
   b. Por contribuciones empresariales (4.150 x 3.500) ÷ 6.600 = 2.200,75
   c. Por contribuciones al seguro colectivo de dependencia (4.150 x 2.000) ÷ 6.600 = 1.257,57

BASE LIQUIDABLE GENERAL (30.500 – 9.150) = 21.350

EXCESOS DEL EJERCICIO 2021 A REDUCIR EN LOS 5 EJERCICIOS SIGUIENTES

Las cantidades aportadas que no han podido ser objeto de reducción en la base imponible por aplicación del límite porcentual del 30% aplicado en este caso se podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes.

En el presente caso los excesos a reducir en los ejercicios siguientes serán:

- Por aportaciones al plan de pensiones 2.000 - 691,66 = 1.308,34
- Por contribuciones empresariales 3.500 - 2.200,75 = 1.299,25
- Por contribuciones al seguro colectivo de dependencia: 2.000 - 1.257,57 = 742,43

El importe de estos excesos podrá reducirse en los cinco ejercicios siguientes, cumplimentando los subapartados correspondientes de los Anexos C.2 y C.3 de la declaración.

7. Aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente

En general

Con independencia de las reducciones realizadas de acuerdo con el régimen general de aportaciones a sistemas de previsión social anteriormente comentado, **las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social del cónyuge** pueden reducir la base imponible general del contribuyente con **el límite máximo de 1.000 euros anuales**, sin que esta reducción pueda generar una base liquidable negativa, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a. Que el cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.
b. Que las aportaciones se realicen a cualquiera de los sistemas de previsión social hasta ahora comentados de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge.

> ***Atención:*** *las transmisiones entre cónyuges que se produzcan como consecuencia de este régimen especial de reducción no están sujetas, por expresa disposición legal, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hasta el límite de 1.000 euros anuales.*

Compatibilidad con las reducciones aplicadas por aportaciones directas y contribuciones imputadas a sistemas de previsión social del contribuyente

La aplicación de esta reducción en ningún caso puede suponer una doble reducción (para el contribuyente y su cónyuge partícipe) por las mismas aportaciones. Sin embargo, no existe limitación alguna en cuanto a quién (el contribuyente o su cónyuge partícipe) es el que aplica la reducción.

Si el cónyuge del contribuyente obtiene rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, y opta por aplicar la reducción fiscal de las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social de los que es partícipe, mutualista o titular, deberá determinar el importe de la reducción fiscal con arreglo a los límites máximos de reducción anteriormente comentados.

Si las aportaciones no pudieran ser reducidas en su totalidad entre ambos (el cónyuge, de acuerdo con los límites generales, y el contribuyente, según este régimen de reducción adicional), será el cónyuge partícipe, mutualista o titular quien solicite trasladar el exceso de aportaciones no reducido a ejercicios futuros. Al año siguiente, el exceso podrá ser reducido teniendo en cuenta nuevamente los límites aplicables a las aportaciones.

Ejemplo: Aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente

En el ejercicio 2021, la base imponible general de un contribuyente, de 44 años de edad, es de 49.800 euros, ascendiendo la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades

económicas obtenidos por el mismo a 45.000 euros.

Por su parte, la base imponible general de su cónyuge, de 41 años de edad, es de 4.900 euros, siendo la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos por éste de 4.500 euros.

En dicho ejercicio, el contribuyente y su cónyuge han realizado aportaciones directas a sendos planes de pensiones de los que cada uno de ellos es partícipe, ascendiendo a 1.250 euros las aportaciones del contribuyente y a otros 2.000 euros las aportaciones del cónyuge.

Determinar las reducciones aplicables por razón de las aportaciones directas realizadas por el cónyuge.

Solución:

Con independencia de la reducción que, conforme al régimen general, corresponda a las aportaciones realizadas por el contribuyente a su propio plan de pensiones, para determinar las reducciones aplicables por razón de los 2.000 euros aportados por el cónyuge caben las siguientes opciones:

Reducción aplicable	Opción 1	Opción 2	Opción 3
Reducción aplicable por el contribuyente	650 (1)	1.000	Parte hasta 1.000 (3)
Reducción aplicable por el cónyuge	1.350	1.000 (2)	Parte hasta 1.350 (3)

Notas al ejemplo

(1) El cónyuge titular de las aportaciones aplica, conforme al régimen general, la reducción máxima posible correspondiente a sus aportaciones. El límite máximo de reducción, 30 por 100 de la suma de sus rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el ejercicio (4.500 x 30% = 1.350), es inferior a las cantidades al importe total de las aportaciones realizadas, 2.000 euros, por lo que aplicará una reducción por el limite del 30%. Es decir, por 1.350

El contribuyente, al haberse reducido el cónyuge 1.350 del total de las aportaciones realizadas, podrá reducir el resto pendiente (2.000 - 1.350 = 650) al no superar el límite de los 1.000 euros. (Volver)

(2) El contribuyente aplica la reducción máxima posible conforme al régimen de reducción adicional (1.000 euros), y el cónyuge aplica la reducción correspondiente al resto de las cantidades aportadas, sin superar el límite máximo que le permite el régimen general: 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos individualmente en el ejercicio (4.500 x 30% = 1.350). Por tanto, como sus aportaciones totales fueron 2.000 euros y ha cedido al contribuyente 1.000 euros, podra reducir el resto (2.000 - 1.000 = 1.000) al no superar el límite del 30% (1.350 euros) (Volver)

(3) Cada uno de los cónyuges aplica la reducción por el importe que desee, siempre que la correspondiente al contribuyente no supere 1.000 euros (importe aportado dentro del límite máximo de reducción adicional) y la correspondiente al cónyuge no supere 1.350 euros, (4.500 x 30%) y sin que la suma total supere el importe total de 2.000 euros aportados por el cónyuge. (Volver)

Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad

Normativa: Arts. 53 y disposición adicional décima Ley IRPF; 50 y 51 Reglamento

Las aportaciones realizadas a planes de pensiones, mutualidades de previsión social, a planes de previsión asegurados, a planes de previsión social empresarial y a los seguros de dependencia constituidos a favor de personas con discapacidad dan derecho a reducir la base imponible general con arreglo al siguiente régimen financiero y fiscal:

1. Beneficiarios y aportantes

Beneficiarios

Los sistemas de previsión social deben estar constituidos a favor de las personas con discapacidad que a continuación se relacionan:

a. Personas afectadas de un grado de discapacidad **física o sensorial igual o superior al 65 por 100**.

b. Personas afectadas de un grado de discapacidad **psíquica igual o superior al 33 por 100.**

c. Personas cuya **incapacidad haya sido declarada judicialmente**, con independencia de su grado.

Personas que pueden efectuar las aportaciones

a. **La propia persona con discapacidad partícipe.** En este caso, las aportaciones darán derecho a reducir la base imponible general en la declaración del contribuyente con discapacidad que las realiza.

b. **Quienes tengan con la persona con discapacidad una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que le tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento**, siempre que la persona con discapacidad sea designada beneficiaria de manera única e irrevocable para cualquier contingencia.

> No obstante, la contingencia de muerte de la persona con discapacidad podrá generar derecho a prestaciones de viudedad u orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones a favor de la persona con discapacidad en proporción a la aportación de éstos.

Por expresa disposición legal contenida en el artículo 53.3 de la Ley del IRPF, las aportaciones realizadas por las personas mencionadas en la letra b) no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. Límites y exceso de aportaciones

A. Aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible

Normativa: Disposición adicional décima Ley IRPF

Las aportaciones anuales máximas a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, a efectos de lo previsto en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, son:

a. **24.250 euros anuales** para las aportaciones realizadas por las personas con discapacidad partícipes.

b. **10.000 euros anuales** para las aportaciones realizadas por cada una de las personas con las que el partícipe con discapacidad tenga relación de parentesco, por el cónyuge o por los que le tuvieren a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. Todo ello, sin perjuicio de las aportaciones que estas personas puedan realizar a su respectivo plan de pensiones.

> La disposición adicional décima.2 y el artículo 53.1.b) de la Ley del IRPF reconocen al pariente o tutor de la persona con discapacidad la posibilidad de compatibilizar las aportaciones al plan de pensiones de la persona con discapacidad con las aportaciones que puedan realizar a su propio plan de pensiones del sistema general, respetando los límites marcados en la ley. Sin embargo, respecto a la propia persona con discapacidad no se menciona dicha posibilidad, razón por la que se consideran incompatibles las aportaciones que efectúe la propia persona con discapacidad partícipe a su propio plan de pensiones para personas con discapacidad y al mismo tiempo la realización por parte de éste de aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de otras personas con discapacidad con las que tenga una relación de parentesco o tutoría.

c. **24.250 euros anuales**, computando tanto las aportaciones realizadas por la persona con discapacidad como las realizadas por todas aquellas otras que realicen aportaciones a favor del mismo partícipe con discapacidad.

B. Límite máximo de reducción

Las aportaciones anuales realizadas 2021 y, en su caso, el exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2016 a 2020, podrán ser objeto de reducción de la base imponible del IRPF del presente ejercicio con los siguientes límites máximos:

a. **24.250 euros anuales** para las aportaciones realizadas por la persona con discapacidad partícipe.

b. **10.000 euros anuales** para las aportaciones realizadas por cada uno de aquéllos con los que la persona con discapacidad tenga relación de parentesco o tutoría, así como por el cónyuge. Todo ello, sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propios planes de pensiones.

c. **24.250 euros anuales** para el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las de la propia persona con discapacidad.

Cuando concurran varias aportaciones a favor de la misma persona con discapacidad, la reducción se efectuará, en primer lugar, sobre las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad y, sólo si las mismas no alcanzaran el límite de **24.250 euros anuales**, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base

imponible de éstas, de forma proporcional a la cuantía de dichas aportaciones.

> Véase al respecto, dentro del "Caso práctico" incluido en este mismo Capítulo, el supuesto de concurrencia de aportaciones a un plan de pensiones constituido a favor de una persona con discapacidad.

Importante: *cuando la propia persona con discapacidad realice simultáneamente aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social en general y a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, debe aplicarse como límite conjunto a ambos regímenes el límite mayor que existe individualmente para cada régimen.*

C. Excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios anteriores

Las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad que, por insuficiencia de base imponible, no hubieran podido reducirse en las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2016 a 2020, podrán reducirse en el presente ejercicio, siempre que se hubiera solicitado en las respectivas declaraciones poder reducir el exceso en los cinco ejercicios siguientes.

La reducción de los excesos, que se efectuará con sujeción a los límites máximos de reducción que se han comentado en el apartado anterior, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones directas o contribuciones empresariales imputadas en el propio ejercicio.

D. Exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio que no hayan podido ser objeto de reducción

Los contribuyentes que hayan realizado aportaciones en el ejercicio a favor de una misma persona con discapacidad en los términos anteriormente comentados podrán solicitar que las cantidades aportadas que, por insuficiencia de base imponible del ejercicio, no hayan podido ser objeto de reducción, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.

A tal efecto, la solicitud deberá realizarse en la declaración del IRPF del ejercicio en que las aportaciones realizadas no hayan podido ser reducidas por exceder de los límites antes mencionados.

Atención*: las cantidades correspondientes a los excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2016 a 2020 pendientes de aplicar al inicio del ejercicio, las aplicadas en la declaración y el remanente pendiente de aplicación en ejercicios futuros así como como el exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio 2021 no aplicadas cuyo importe se solicita poder reducir en los 5 ejercicios siguientes, deben hacerse constar en el anexo C.3 de la declaración en el apartado "Exceso no reducido de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad pendientes de reducir en los ejercicios siguientes".*

3. Percepción de prestaciones y disposición anticipada de derechos consolidados

La percepción de las prestaciones y las consecuencias de la disposición anticipada de derechos consolidados en supuestos distintos a los previstos en la normativa reguladora de los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, son las comentadas dentro de las "Normas comunes aplicables a las aportaciones a sistemas de previsión social" en este mismo Capítulo.

Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad

Normativa: Arts. 54 Ley IRPF y 71 Reglamento

1. Beneficiarios y aportantes

Beneficiarios

La Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (BOE del 19), cuyo objeto es regular nuevos mecanismos de protección patrimonial de las personas con discapacidad, ha creado la figura del patrimonio especialmente protegido, que queda inmediata y directamente vinculado a la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad. Asimismo, la citada Ley establece un conjunto de medidas tendentes a favorecer la constitución de dichos patrimonios y la aportación, a título gratuito, de bienes y derechos a los mismos.

Pueden ser titulares de los patrimonios protegidos exclusivamente las personas afectadas por los siguientes grados de discapacidad:

- Discapacidad psíquica igual o superior al 33 por 100.
- Discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 por 100.

Aportantes

Debe destinguirse entre:

1. Contribuyentes cuyas aportaciones dan derecho a la reducción en el IRPF

Darán derecho a reducir la base imponible general del IRPF del aportante, las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuadas, en dinero o en especie, por los siguientes contribuyentes:

a. Los que tengan con la persona discapacitada una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive.

b. El cónyuge de la persona con discapacidad.

c. Los que tuviesen a su cargo a la persona con discapacidad en régimen de tutela o acogimiento.

2. Contribuyentes cuyas aportaciones no dan derecho a la reducción en el IRPF

No generan derecho a reducción las siguientes aportaciones:

a. Las aportaciones de elementos afectos a la actividad efectuadas por los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas.

b. Las aportaciones respecto de las que el aportante tenga conocimiento, a la fecha de devengo del impuesto, que han sido objeto de disposición por el titular del patrimonio protegido.

c. Las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad titular del patrimonio protegido.

2. Límites máximos y exceso de aportaciones realizadas

A. Límites máximos de reducción

Las aportaciones realizadas en el ejercicio al patrimonio protegido de las personas con discapacidad y, en su caso, el exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2017 a 2020, podrán ser objeto de reducción en la base imponible del presente ejercicio con arreglo a los siguientes límites máximos:

a. **10.000 euros anuales** para cada aportante y por el conjunto de patrimonios protegidos a los que efectúe aportaciones.

b. **24.250 euros anuales** para el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido.

Cuando concurran **varias aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido** y se supere este último límite (24.250 euros), las reducciones correspondientes a dichas aportaciones habrán de ser minoradas de forma proporcional al importe de las respectivas aportaciones, de forma que el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas físicas que realicen aportaciones a favor de un mismo patrimonio **protegido no exceda de 24.250 euros anuales**.

Véase al respecto, dentro del "Caso práctico" incluido en este mismo Capítulo, el supuesto de concurrencia de aportaciones al patrimonio protegido de una persona con discapacidad.

Tratándose de aportaciones no dinerarias, se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), no existiendo ganancia ni pérdida patrimonial con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

> ***Importante**: para la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido las*

aportaciones tienen la consideración de rendimientos de trabajo a los que será de aplicación la exención prevista en el artículo 7.w) Ley IRPF.

B. Excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios anteriores

Las aportaciones realizadas que no hubieran podido reducirse en los ejercicios 2017 a 2020 por exceder de los límites cuantitativos de reducción fiscal o por insuficiencia de la base imponible, se imputarán al presente ejercicio, siempre que se hubiera solicitado en las respectivas declaraciones poder reducir el exceso en los cuatro ejercicios siguientes. La reducción de los excesos, que se efectuará con sujeción a los límites máximos de reducción que a continuación se comentan, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones efectuadas en el ejercicio.

C. Exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio

Las aportaciones realizadas en el año 2021 que excedan de los límites máximos anteriormente comentados, incluido el relativo al importe positivo de la base imponible general del contribuyente, **darán derecho a reducir la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes**, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos los importes máximos de reducción.

Atención: *las cantidades correspondientes a los excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2017 a 2020 pendientes de aplicar al inicio del ejercicio, las aplicadas en la declaración y el remanente pendiente de aplicación en ejercicios futuros así como el exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio 2021 no aplicadas cuyo importe se solicita poder reducir en los 4 ejercicios siguientes, debe hacerse constar en el anexo C.4 de la declaración en el apartado "Exceso no reducido de las aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad pendientes de reducir en los ejercicios siguientes*".

3. Disposición anticipada de los bienes o derechos aportados

Atención: *no tienen la consideración de actos de disposición anticipada aquéllos que, sujetándose al régimen de administración de la citada Ley 41/2003, supongan una administración activa del patrimonio protegido tendente a mantener la productividad e integridad de la masa patrimonial.*

Los bienes y derechos aportados al patrimonio protegido de las personas con discapacidad no pueden ser objeto de disposición en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes.

El gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, no debe considerarse como disposición de bienes o derechos a efectos del requisito de mantenimiento de las aportaciones realizadas durante los cuatro años siguientes

al ejercicio de su aportación, establecido en el artículo 54.5 de la Ley del IRPF.

No obstante, dado que los beneficios fiscales quedan ligados a la efectiva constitución de un patrimonio, deberá constituirse este último, lo que implica que, salvo en circunstancias excepcionales por las que puntualmente la persona con discapacidad pueda estar atravesando, el gasto de dinero o bienes fungibles antes del transcurso de cuatro años desde su aportación no debe impedir la constitución y el mantenimiento durante el tiempo del citado patrimonio protegido.

El incumplimiento de este requisito, salvo en los casos de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores a que se refiere el actual artículo 37.2 de la LIS, conlleva las siguientes obligaciones fiscales que a continuación se comentan:

a) Obligaciones para el aportante contribuyente del IRPF.

El aportante deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

b) Obligaciones para el titular del patrimonio protegido.

El titular del patrimonio protegido que recibió la aportación, deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación por aplicación de la exención regulada en el artículo 7.w) de la Ley del IRPF, mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de personas con discapacidad tienen la consideración para la persona con discapacidad de rendimiento de trabajo, pero se benefician de la exención regulada en el artículo 7.w) de la Ley del IRPF que alcanza un importe anual máximo conjunto de tres veces el IPREM.

En los casos en que la aportación se hubiera realizado al patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, por un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, la obligación de regularizar descrita en el apartado anterior deberá ser cumplida por dicho trabajador.

El trabajador titular del patrimonio protegido está obligado a comunicar a su empleador aportante las disposiciones anticipadas que se hayan realizado en el período impositivo.

En los casos en que la disposición se hubiera efectuado en el patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la citada comunicación también deberá efectuarla dicho trabajador.

La falta de comunicación o la realización de comunicaciones falsas, incorrectas o inexactas constituirá infracción tributaria leve sancionada con multa pecuniaria fija de 400 euros.

Importante: *tratándose de bienes o derechos homogéneos, se entenderá que fueron*

dispuestos los aportados en primer lugar.

Reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos

Normativa: Art. 55 Ley IRPF

1. Pensiones compensatorias a favor del cónyuge

De acuerdo con la legislación civil (artículo 97 del Código Civil) el cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial de separación o divorcio o en el convenio regulador formalizado ante el Secretario judicial o el Notario.

Para el pagador, la pensión compensatoria satisfecha, siempre que haya sido fijada en la resolución judicial, o lo hayan acordado los cónyuges en el convenio regulador de la separación o divorcio, reduce su base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de esta disminución. El remanente, si lo hubiera, reducirá la base imponible del ahorro sin que la misma, tampoco, pueda resultar negativa como consecuencia de dicha disminución.

Para el perceptor, la pensión compensatoria recibida del cónyuge constituye, en todo caso, rendimiento del trabajo no sometido a retención por no estar obligado a retener el cónyuge pagador de la pensión.

2. Anualidades por alimentos en favor de personas distintas de los hijos

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 143 del Código Civil, están obligados recíprocamente a darse alimentos los cónyuges, los ascendientes y descendientes, así como los hermanos en los supuestos y términos señalados en el citado artículo.

Ahora bien, cuando recaiga sobre el contribuyente la obligación de dar alimentos es preciso, a efectos de su tratamiento en el IRPF, distinguir dos supuestos:

a. Anualidades por alimentos a favor de los hijos

Para el pagador, las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a favor de los hijos no reducen la base imponible general, sino que se sujetan a un tratamiento especial consistente en que, cuando el importe de dichas anualidades sea inferior a la base liquidable general y no se tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, se someten a gravamen separadamente con el fin de limitar la progresividad de las escalas del impuesto.

> El tratamiento liquidatorio de las anualidades por alimentos a favor de los hijos, cuyo importe sea inferior al de la base liquidable general sometida a gravamen, se comenta en el Capítulo 15.

Para los hijos perceptores de dichas anualidades, constituyen renta exenta, siempre que las mismas se perciban por decisión judicial o en virtud del convenio regulador decretado

judicialmente o formalizado ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario a que se refiere el artículo 90 del Código Civil, o del convenio equivalente previsto en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas.

b. Anualidades por alimentos a favor de otras personas

Para el pagador, las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a favor de otras personas distintas de los hijos, siempre que sean fijadas por decisión judicial, reducen la base imponible general del pagador sin que pueda resultar negativa como consecuencia de esta disminución. El remanente, si lo hubiera, reducirá la base imponible del ahorro sin que la misma, tampoco, pueda resultar negativa como consecuencia de dicha disminución.

Para el perceptor de las mismas, estas anualidades constituyen rendimientos del trabajo no sometidos a retención.

3. Supuesto especial: pensión compensatoria y anualidades por alimentos sin distinción

En los casos de separación legal o divorcio, normalmente se establecerá, por un lado, una pensión compensatoria a favor de uno de los cónyuges, y, por otro, la obligación de pagar una cantidad en concepto de alimentos a favor de los hijos, para el progenitor que no los tenga a su cargo.

En el supuesto especial de que se establezca la obligación de un pago único, sin precisar en la resolución judicial ni en el convenio regulador qué parte corresponde a pensión compensatoria y qué parte a anualidades por alimentos, la imposibilidad de determinar la cuantía correspondiente a la pensión compensatoria impide aplicar la reducción de la base por este concepto. Todo ello sin perjuicio de que en un momento posterior puedan especificarse judicialmente las cantidades que corresponden a cada concepto.

Cuadro resumen del tratamiento fiscal de las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos

Satisfechas por decisión judicial o por convenio regulador formulado ante Secretario Judicial o en escritura pública ante Notario en casos de separación o divorcio de mutuo acuerdo	Pagador	Perceptor
Pensión compensatoria al cónyuge	Reduce la Base Imponible	Rendimiento del trabajo
Anualidades por alimentos para los hijos	Regla especial para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica (*)	Renta exenta
Anualidades por alimentos para persona distinta de los hijos	Reduce la Base Imponible	Rendimiento del trabajo

Nota al cuadro: reciben el mismo tratamiento en los casos en que se adopten por un convenio equivalente previsto en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, aprobado por la autoridad judicial o formalizado ante el Letrado de la Administración de Justicia o en escritura pública ante Notario.

(*) Véanse, dentro del Capítulo 15 las especialidades para el pagador de estas anualidades por alimentos a favor de los hijos y un ejemplo en el que se detallan las operaciones de liquidación en estos supuestos.

Reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel

Normativa: disposición adicional undécima Ley IRPF

Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán reducir la base imponible general en el importe de las aportaciones realizadas a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

1. Requisitos subjetivos

La condición de mutualista y asegurado deberá recaer, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.

A estos efectos se consideran:

- **Deportistas profesionales:** los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.
- **Deportistas de alto nivel:** los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE del 25).

2. Requisitos objetivos

Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los planes de pensiones en el artículo 8.6 de su norma reguladora, es decir, en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las siguientes: jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; fallecimiento y dependencia severa o gran dependencia del partícipe.

3. Límite máximo de reducción

A. Aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible

Las aportaciones anuales no podrán rebasar la cantidad de **24.250 euros anuale**s, incluidas las aportaciones efectuadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo.

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

B. Límite máximo de reducción

Las aportaciones, directas o imputadas, así como, en su caso, los excesos procedentes de los ejercicios 2016 a 2020 pendientes de reducción, podrán ser objeto de **reducción exclusivamente en la parte general de la base imponible**. Como límite máximo se aplicará **la menor** de las siguientes cantidades:

a. **Suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas** percibidos individualmente por el contribuyente en el ejercicio.
b. **24.250 euros anuales.**

4. Exceso de aportaciones

A. Excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios anteriores

Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación de los límites máximos de reducción fiscal legalmente establecidos, podrán reducirse en el presente ejercicio, siempre que el contribuyente hubiera solicitado en la declaración correspondiente a los ejercicios 2016 a 2020 poder reducir el exceso en los cinco ejercicios siguientes.

La reducción del exceso, que se efectuará con sujeción a los límites máximos que a continuación se comentan, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones efectuadas en el ejercicio.

B. Exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio

Las aportaciones realizadas en el año 2021 que no hubieran sido objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite comentado en la letra a) anterior podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes.

En este supuesto, el contribuyente deberá cumplimentar, dentro del apartado I de la declaración, las casillas ***[0488]*** y ***[0489],*** en la última de las cuales se hará constar el importe de las aportaciones y contribuciones realizadas en 2021.

> ***Atención:*** *las cantidades correspondientes a los excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2016 a 2020 pendientes de aplicar al inicio del ejercicio, las aplicadas en la declaración y el remanente pendiente de aplicación en ejercicios futuros así como como el exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio*

2021 no aplicadas cuyo importe se solicita poder reducir en los 5 ejercicios siguientes, debe hacerse constar en el anexo C.4 de la declaración en el apartado "Exceso no reducido de las aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales pendientes de reducir en los ejercicios siguientes".

5. Disposición de derechos consolidados

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos:

- En los mismos supuestos previstos en el artículo 8.8 del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (desempleo de larga duración o de enfermedad grave) y,
- Adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportista de alto nivel.

La disposición de los derechos consolidados, total o parcialmente, en supuestos distintos de los anteriores, determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha de disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se realice la disposición anticipada.

Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

6. Supuesto especial: otras aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales y de alto nivel

Sin perjuicio del régimen especial de reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel que acabamos de comentar, los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como deportistas profesionales o hayan perdido la condición de deportistas de alto nivel, podrán realizar aportaciones, bajo el régimen general, a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales y de alto nivel.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción de la base imponible, en la cuantía que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, siempre que se cumplan los requisitos anteriormente comentados para las aportaciones a sistemas de previsión social en general.

Como **límite máximo conjunto de reducción** de estas aportaciones se aplicará el indicado en este mismo Capítulo para las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

Recuerde: *la base liquidable general y la base liquidable del ahorro no pueden resultar negativas como consecuencia de la aplicación de las reducciones hasta ahora comentadas.*

Cuadro resumen: Reducciones de la base imponible general

Reducciones de la base imponible		Importe euros/año	Límite máximo conjunto anual
Reducción por tributación conjunta	unidades familiares integradas por ambos cónyuges	3.400	El remanente, si lo hubiera, reducirá la BI del ahorro sin que la misma pueda resultar negativa
	Unidades familiares monoparentales	2.150	
Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social A) Régimen general	Aportaciones: • a planes de pensiones • a mutualidades de previsión social • a planes de previsión asegurados • a planes de previsión social empresarial • a seguros privados de dependencia	Hasta 2.000 (Importe anual máximo por aportaciones y contribuciones empresariales)	La menor de: • 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio • 2.000 euros + 8.000 si son contribuciones empresariales + límite adicional de 5.000 euros para contribuciones empresariales imputadas por seguros colectivos de dependencia **Nota:** téngase en cuenta que las aportaciones a sistemas de previsión social del cónyuge **NO** se incluyen dentro de estos límites máximos conjuntos de reducción que afectan a las aportaciones y contribuciones del Régimen general del contribuyente.
	Contribuciones empresariales (*): • a planes de pensiones • a mutualidades de previsión social • a planes de previsión social empresarial • a seguros colectivos de dependencia	8.000 adicionales (a los 2.000)	
	• Primas satisfechas por la empresa a seguros colectivos de dependencia	Hasta 5.000 (límite propio e independiente)	
Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social B) Régimen especifico	Aportaciones a sistemas de previsión social de los que es partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente	Hasta 1.000	

Reducciones de la base imponible		Importe euros/año	Límite máximo conjunto anual
Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad	Realizadas por la persona con discapacidad	Hasta 24.250	24.250 euros
	Realizadas por parientes, tutor o cónyuge de la persona con discapacidad	Hasta 10.000	
Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad	Para cada aportante y por el conjunto de patrimonios protegidos a los que efectúe aportaciones	Hasta 24.250	24.250 euros
	Para el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido	Hasta 10.000	
Reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en favor de personas distintas de los hijos	Pago de pensiones compensatorias a favor del cónyuge	La totalidad	El remanente, si lo hubiera, reducirá la BI del ahorro sin que la misma pueda resultar negativa
	Pago de anualidades por alimentos a personas distintas de los hijos **Nota:** en el caso de anualidades por alimentos a favor de los hijos véase las especialidades en la determinación de la cuota íntegra en el capítulo 15.		
Reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel	Deportistas profesionales: Son los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales**.**	Hasta 24.250	La menor de: • Suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio • 24.250 euros
	Deportistas de alto nivel: Son los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y		

Reducciones de la base imponible		Importe euros/año	Límite máximo conjunto anual
	alto rendimiento		

(*) Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social de los que, a su vez, sea promotor y, además, partícipe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado**, se considerarán como contribuciones empresariales**

Base liquidable general y base liquidable general sometida a gravamen

1. Determinación de la base liquidable general

Normativa: Art. 50.1 y 3 Ley IRPF

La base liquidable general es el resultado de reducir la base imponible general en el importe de las reducciones hasta ahora comentadas en este mismo Capítulo.

Las reducciones se aplican a reducir la base imponible general, en el orden en el que se han comentado, sin que ésta pueda resultar negativa como consecuencia de tales reducciones.

A estos efectos la base liquidable general sólo puede ser negativa cuando lo sea la base imponible general por ser sus componentes negativos superiores a los positivos. En estos casos, no podrá aplicarse ninguna de las reducciones hasta ahora comentadas.

Si la base liquidable general resultase negativa en los términos anteriormente comentados, su importe deberá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los **cuatro años siguientes**.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo, a que se refiere el párrafo anterior, mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

> ***Atención:*** *los importes de las bases liquidables generales negativas de los ejercicios 2017 a 2020 pendientes de compensar al inicio del ejercicio, los aplicados en la declaración y el remanente pendiente de aplicación en ejercicios futuros así como como el importe de la base liquidable general negativa de 2021 que quede pendiente de compensar en los 4 ejercicios siguientes, deben hacerse constar en el anexo C.4 de la declaración en el apartado "Bases liquidables generales negativas pendientes de compensar en los ejercicios siguientes".*

2. Determinación de la base liquidable general sometida a gravamen

La base liquidable general sometida a gravamen es el resultado de efectuar sobre el importe del saldo positivo de la base liquidable general del ejercicio las compensaciones de bases liquidables

negativas procedentes de ejercicios anteriores, sin que dicho resultado pueda ser negativo.

Estas bases liquidables generales negativas únicamente pueden ser las correspondientes a los ejercicios 2017 a 2020.

Reglas de compensación en tributación conjunta

A efectos de las compensaciones de bases liquidables negativas ha de tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- En el régimen de tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del Impuesto, las bases liquidables generales negativas realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.
- En caso de tributación individual posterior, las bases liquidables generales negativas determinadas en tributación conjunta serán compensables, exclusivamente, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en la Ley del impuesto.

Base liquidable del ahorro

Normativa: art. 50.2 Ley LIRPF

La base liquidable del ahorro está constituida por la base imponible del ahorro, una vez minorada, en su caso, por el remanente no aplicado, si lo hubiere, de las reducciones por tributación conjunta, por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, sin que la misma pueda resultar negativa como consecuencia de aquellas reducciones.

En definitiva, **la base liquidable del ahorro será siempre positiva o cero**.

Caso práctico. Aportaciones a plan de pensiones y patrimonio protegido de hijo con discapacidad

Don P.J.J., viudo, de 58 años de edad, convive con un hijo, de 30 años de edad, incapacitado judicialmente y sujeto a patria potestad prorrogada y que ha obtenido en 2021 una base imponible general de 30.000 euros.

En el ejercicio 2021, al amparo de lo previsto en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, ha constituido un patrimonio protegido a favor de su hijo que, además, tiene acreditada una discapacidad psíquica del 65 por 100. Con motivo de la constitución del citado patrimonio protegido, don P.J.J. ha aportado de forma gratuita al mismo la cantidad de 6.250 euros. Asimismo, sus cuatro restantes hijos han aportado al patrimonio protegido de su hermano la cantidad de 5.000 euros cada uno.

Además, don P.J.J. ha aportado a un plan de pensiones del sistema empleo del que es promotora la empresa en la que presta sus servicios la cantidad de 2.000 euros, ascendiendo las contribuciones empresariales que le han sido imputadas por la empresa en el ejercicio a 2.500 euros.

Finalmente, don P.J.J. ha aportado a un plan de pensiones constituido a favor de su hijo con discapacidad la cantidad de 4.250 euros. Asimismo, ha aportado al citado plan de pensiones en representación de su hijo con discapacidad y de las rentas obtenidas por éste la cantidad de 20.000 euros.

Determinar la base liquidable general de las declaraciones individuales de la persona con discapacidad y de su padre, correspondientes al ejercicio 2021, sabiendo que la base imponible general de este último es de 55.500 euros y que la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el ejercicio asciende a 49.000.

Solución:

1. Declaración individual de la persona con discapacidad.

Base imponible general: 30.000

Reducción por aportaciones a planes de pensiones de personas con discapacidad:

- Aportación realizada: 20.000
- Límite máximo de reducción: 24.250
- Reducción aplicable: 20.000
- Base liquidable general (30.000 - 20.000) = 10.000

2. Declaración individual del padre, don P.J.J.:

Base imponible general: 55.500

2.1. Reducción por aportaciones a sistemas de previsión social (plan de pensiones del sistema empleo).

Aportaciones y contribuciones del ejercicio 2021 (2.000 aportados por él + 2.500 contribuciones por parte su empresa) = 4.500

Límite de la cuantía de las aportaciones y contribuciones máximas reducibles:

- Aportaciones propias (dentro del límite general por aportaciones y contribuciones empresariales de 2.000 euros) = 2.000

- Contribuciones empresariales (incremento de 8.000 euros más) = 2.500

- Total (2.000 + 2.500) = 4.500

Límite porcentual de reducción (30% s/49.000) = 14.700

Reducción aplicable por aportaciones y contribuciones 2021: 4.500

Remanente de base imponible general (55.500 – 4.500) = 51.000

2.2. Reducción por aportaciones al plan de pensiones del hijo con discapacidad.

Aportación realizada: 4.250

Límite máximo (24.250 – 20.000 que es la aportación de la propia persona con discapacidad a su plan) = 4.250

Reducción aplicable (1) = 4.250

Remanente de base imponible general (51.000 – 4.250) = 46.750

Nota (1) Al tener prioridad en la aplicación de la reducción las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad (20.000 euros), el padre sólo podrá aplicar la reducción por el exceso hasta 24.250 euros, que constituye el límite máximo conjunto de reducciones practicables por la totalidad de las personas que realizan las aportaciones. En consecuencia, la aportación reducible asciende a 4.250 euros. (Volver)

2.3. Reducción por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

Aportación realizada: 6.250

Límite máximo conjunto de los aportantes: 24.250

Aportación reducible proporcional (24.250 ÷ 26.250) x 6.250 (2) = 5.773,81

Base liquidable general: (46.750 – 5.773,81)= 40.976,19

Nota (2) Al concurrir aportaciones a favor del mismo patrimonio protegido realizadas tanto por el padre como los cuatro hermanos de la persona con discapacidad, el límite máximo conjunto de reducción para todos los aportantes no puede exceder de 24.250 euros anuales. Al producirse un exceso respecto de esta cantidad, puesto que el importe total de las aportaciones realizadas asciende a 26.250 euros anuales [6.250 + (5.000 x 4)], debe efectuarse una reducción proporcional a las aportaciones realizadas.

Para la aportación realizada por el padre, dicha cantidad es el resultado de la siguiente operación: (24.250 ÷ 26.250) x 6.250 = 5.773,81.

Para las aportaciones realizadas por cada uno de los hermanos, dicha cantidad es el resultado de la siguiente operación: (24.250 ÷ 26.250) x 5.000 = 4.619,05. (Volver)

Capítulo 14. Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente: mínimo personal y familiar

Mínimo personal y familiar

Normativa: Art. 56 Ley IRPF

La adecuación del IRPF a las circunstancias personales y familiares del contribuyente se concreta en el **mínimo personal y familiar** cuya función consiste en cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por el IRPF.

Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, sea cual sea su nivel de renta, el importe correspondiente al mínimo personal y familiar ya no reduce la renta del período impositivo para determinar la base imponible, sino que pasa a formar parte de la base liquidable para gravarse a tipo cero. De esta forma, los contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro fiscal, cualquiera que sea su nivel de renta.

La aplicación del mínimo personal y familiar en la determinación de las cuotas íntegras del IRPF se comenta con más detalle en el Capítulo siguiente.

El mínimo personal y familiar es el resultado de sumar las cuantías correspondientes al:

- Mínimo del contribuyente.
- Mínimo por descendientes.
- Mínimo por ascendientes.
- Mínimo por discapacidad del contribuyente, de sus ascendientes o descendientes.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19) **ha otorgado a las Comunidades Autónomas competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico**.

A estos efectos, el artículo 46.1 a) de la citada Ley 22/2009 dispone que las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad

reguladas en los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley del IRPF, con el límite del 10 por 100 para cada una de ellas.

Ahora bien, las Comunidades Autónomas no pueden regular, de acuerdo con el artículo 46.2.e) de la Ley 22/2009, los conceptos ni las situaciones personales y familiares comprendidos en cada uno de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60, ni las normas para su aplicación previstas en el artículo 61 de la Ley del IRPF.

> Precisamente porque las Comunidades Autónomas no pueden regular los conceptos, ni las situaciones personales y familiares comprendidos en cada uno de los mínimos, ni las normas para su aplicación, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 186/2021, de 28 de octubre, ha declarado nulo el artículo 88 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, que fijaba el incremento en un 10 por 100 del importe del mínimo personal aplicable exclusivamente a los contribuyentes cuya suma de las bases liquidables general y del ahorro no superase 12.450 euros, por exceder los límites que para el ejercicio autonómico de esa competencia cedida prevé el Estado en el artículo 46 de la Ley 22/2009.

En uso de la citada competencia normativa, en 2021 **la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, Comunidad de Madrid y Comunidad Autónoma de La Rioja han regulado el importe del mínimo personal y familiar** aplicable para el cálculo de su gravamen autonómico distinto del establecido en la Ley del IRPF.

Mínimo del contribuyente

Normativa: Arts. 57 y 61 Ley IRPF

Cuantía aplicable

El mínimo del contribuyente es, con carácter general, de **5.550 euros anuales**, con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar (ambos cónyuges y, en su caso, los hijos que formen parte de la misma, o el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro), y del régimen de tributación elegido, declaración individual o conjunta.

> Aunque el importe del mínimo del contribuyente sea de 5.550 euros, tanto tributación individual como conjunta, debe recordarse que en los supuestos de tributación conjunta resulta aplicable una reducción de la base imponible de 3.400 euros para las unidades familiares integradas por ambos cónyuges y, en su caso, los hijos que formen parte de dicha unidad familiar. En los supuestos de unidad familiar formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro puede resultar aplicable una reducción de 2.150 euros anuales.
>
> La reducción por tributación conjunta se comenta con más detalle en el Capítulo 13.

Incremento del mínimo del contribuyente por edad

Atendiendo a la edad del contribuyente en mínimo general se incrementa en las siguientes cantidades:

- **Contribuyentes de edad superior a 65 años**. El importe anterior se aumentará en **1.150 euros anuales**.
- **Contribuyentes de edad superior a 75 años**. El mínimo se aumentará adicionalmente en **1.400 euros anuales**.

Importante: *para la cuantificación del incremento del mínimo correspondiente a contribuyentes de edad igual o superior a 65 años o a 75 años, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar que presenten declaración conjunta*.

Condiciones de aplicación

- **En el supuesto de fallecimiento del contribuyente**, la cuantía del mínimo del contribuyente se aplicará en su integridad sin necesidad de efectuar prorrateo alguno en función del número de días que integre el período impositivo.
- **En declaración conjunta de unidades familiares**, los hijos no dan derecho a la aplicación del mínimo del contribuyente, sin perjuicio de que otorguen derecho al mínimo familiar por descendientes y por discapacidad, siempre que cumplan los requisitos exigidos al efecto. Tampoco da derecho a la aplicación del mínimo del contribuyente el otro cónyuge, sin perjuicio de que sí resulte computable el incremento del mínimo del contribuyente anteriormente comentado, si su edad es superior a 65 años y a 75 años, en su caso.

Mínimo por descendientes

Normativa: Arts. 58 y 61 Ley IRPF y 53 Reglamento

Concepto y requisitos de los descendientes

Concepto

Tienen esta consideración de "descendientes" a efectos de la aplicación de este mínimo, **los hijos, nietos, bisnietos, etc., que descienden del contribuyente y que están unidos a éste por vínculo de parentesco en línea recta por consanguinidad o por adopción, sin que se entiendan incluidas las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral (sobrinos) o por afinidad (hijastros).**

Se asimilan a los descendientes, a estos efectos, las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela o acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable o, **fuera de los casos anteriores, a quienes tengan atribuida por resolución judicial su guarda y custodia.**

Requisitos

Únicamente podrá aplicarse el mínimo por los descendientes y asimilados del contribuyente que cumplan todos y cada uno de los **siguientes requisitos**:

a) Que el descendiente, en los términos anteriormente comentados, **sea menor de 25 años** a la fecha de devengo del Impuesto (normalmente, el 31 de diciembre o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre), **salvo que se trate de descendientes con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100**, en cuyo caso

podrá aplicarse el mínimo por descendientes, cualquiera que sea su edad, siempre que se cumplan los restantes requisitos.

b) Que el descendiente conviva con el contribuyente.

En los supuestos de separación matrimonial legal, cuando la guarda y custodia sea compartida, el mínimo familiar por descendientes se prorrateará entre ambos padres, con independencia de aquél con quien estén conviviendo a la fecha de devengo del impuesto.

En caso contrario el mínimo familiar por descendientes corresponderá a quien, de acuerdo con lo dispuesto en el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), por ser esta la persona con la que los descendientes conviven.

> La ausencia de un hijo de forma esporádica de la vivienda habitual durante los períodos lectivos del curso escolar no rompe el requisito de convivencia exigido para poder aplicar el contribuyente el mínimo por descendientes, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos establecidos al respecto.

No obstante, en ese caso debe tenerse en cuenta **que se asimila a la convivencia la dependencia económica, salvo que se satisfagan anualidades por alimentos** a favor de dichos hijos que sean tenidas en cuenta para el cálculo de la cuota íntegra.

> Conforme con esta regulación legal, el progenitor o progenitores que tengan la guarda y custodia de los hijos, aunque sea compartida, deberán aplicar el mínimo por descendientes por ser las personas con las que los descendientes conviven, y no podrán aplicar las especialidades previstas para los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos recogidas en los artículos 64 y 75 de la Ley del Impuesto.
>
> En caso de que se extinga la guarda y custodia sobre un hijo por alcanzar éste la mayoría de edad, se seguirá aplicando el mínimo por descendientes mientras que el contribuyente progenitor de que se trate mantenga la convivencia con el hijo. Igualmente, si el descendiente mayor de edad pasa a convivir con el progenitor que abona anualidades por alimentos, tendrá derecho al mínimo, y no a la aplicación de dichas anualidades.
>
> Por otro lado, los progenitores que no convivan con los hijos, pero les presten alimentos por resolución judicial, podrán optar por la aplicación del mínimo por descendientes, al sostenerles económicamente, o por la aplicación del tratamiento previsto por la Ley del Impuesto para las referidas anualidades por alimentos. Si se optase por la aplicación del mínimo por descendientes, este se prorrateará entre ambos progenitores.
>
> Véase al respecto el cuadro sobre aplicación del mínimo por descendiente y la opción por tributación conjunta en el caso de separaciones judiciales, divorcios y nulidades de cónyuges con hijos.

c) Que el descendiente no haya obtenido en el ejercicio 2021 **rentas superiores a 8.000 euros anuales**, excluidas las rentas exentas del impuesto.

> El concepto de renta anual, a estos efectos, está constituido por la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario, y de actividades económicas), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la Ley del IRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos.

d) Que el descendiente no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

En relación con este requisito deben efectuarse las siguientes precisiones:

- **Tributación individual del descendiente.** Si el descendiente presenta declaración individual del IRPF, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración debidamente suscrito o confirmado, con rentas iguales o inferiores a 1.800 euros, los contribuyentes con derecho pueden aplicar el mínimo por descendientes, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos. Si las rentas son superiores a 1.800 euros, ninguno de ellos puede aplicar el mínimo por descendientes.

- **Tributación conjunta del descendiente con ambos padres.** Si el descendiente menor de edad presenta declaración conjunta con sus padres, éstos pueden aplicar en dicha declaración el mínimo por descendientes que corresponda, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos.

- **Tributación conjunta del descendiente con uno de los padres en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial**. En estos casos, el padre o la madre que tributa conjuntamente con los descendientes que forman parte de la unidad familiar, aplicará íntegramente el mínimo por descendientes correspondiente a estos, y el otro progenitor no tendrá derecho al mínimo al presentar los hijos declaración, siempre que estos últimos tengan rentas superiores a 1.800 euros.

  De no cumplirse el supuesto de tener rentas superiores a 1.800 euros, el mínimo por descendientes se distribuirá entre los padres con el que conviva el descendiente por partes iguales, aun cuando uno de ellos tribute conjuntamente con los hijos. Esta misma regla resulta aplicable en los casos en que los hijos sometidos a guardia y custodia compartida tributan conjuntamente con uno de sus progenitores.

  Véase al respecto el cuadro sobre aplicación del mínimo por descendiente y la opción por tributación conjunta en el caso de separaciones judiciales, divorcios y nulidades de cónyuges con hijos.

  Atención: *téngase en cuenta que entre las modalidades que figuran como unidades familiares, no se contempla la formada por el tutor y la persona tutelada, ni el caso de acogimiento o, fuera de estos casos, de quienes tengan atribuida por resolución judicial su guarda y custodia, lo cual impide toda posibilidad de tributar conjuntamente por el IRPF en tales supuestos.*

Supuesto especial: fallecimiento de uno de los padres

En los supuestos en que uno de los padres fallezca en el año, medie o no matrimonio entre ellos, y los hijos menores de edad o mayores de edad incapacitados judicialmente y sometidos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, hayan convivido con ambos progenitores hasta la fecha de fallecimiento, el mínimo por descendientes se prorrateará en todo caso entre los padres, aunque el otro progenitor supérstite tribute conjuntamente con los hijos menores de edad y éstos tengan rentas superiores a 1.800 euros, pues se considera que a la fecha de devengo del impuesto los dos progenitores tienen derecho a su aplicación.

Recuerde: *en los términos anteriormente comentados, en el presente ejercicio 2021 el contribuyente puede aplicarse el mínimo por descendientes en los supuestos en que estos descendientes para obtener una devolución presenten declaración individual por el IRPF,*

siempre que las rentas declaradas no superen 1.800 euros.

Cuantías aplicables

A. En general

- 2.400 euros anuales por el primero.
- 2.700 euros anuales por el segundo.
- 4.000 euros anuales por el tercero.
- 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

En caso de fallecimiento de un descendiente que genere derecho al mínimo por este concepto, la cuantía aplicable es de **2.400 euros**.

Importante: *el número de orden de los descendientes, incluidas las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento en los términos previstos en la legislación civil o, fuera de los casos anteriores, a quienes tengan atribuida por resolución judicial su guarda y custodia, se asignará en función de la edad de los que den derecho a aplicar este mínimo por descendientes, comenzando por el de mayor edad y sin computar a estos efectos aquellos descendientes que, en su caso, hubieran fallecido en el ejercicio con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.*

B. Incremento por descendientes menores de tres años

- **Cuantía del incremento**

  Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo que corresponda de los indicados anteriormente se incrementará en **2.800 euros** anuales.

  Importante: *el incremento por descendientes menores de tres años resulta aplicable en los casos en que el descendiente haya fallecido durante el período impositivo.*

- **Aplicación del incremento en supuestos de adopción o de acogimiento preadoptivo o permanente**

  En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho incremento, **con independencia de la edad del menor**, se aplicará en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

Precision:

La Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) modificó, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil regulando las siguientes modalidades de acogimiento familiar: de urgencia, temporal y permanente.

Por otra parte, en relación con el acogimiento preadoptivo las disposiciones adicionales segunda y sexta de dicha Ley 26/2015 establece que todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil, mientras que las referencias que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil.

Acogimiento familiar (Art. 173 bis del Código civil)		**Aplicación del mínimo por descendientes**	**Incremento por descendientes menores de tres años**
Hasta el 17-08-2015	**A partir del 18-08-2015**		
-	Acogimiento familiar de urgencia	SI	SI
Acogimiento familiar simple	Acogimiento familiar temporal	SI	SI
Acogimiento familiar permanente	Acogimiento familiar permanente	SI	SI (con independencia de la edad del menor)
Acogimiento familiar preadoptivo	Delegación de guarda para la conviviencia preadoptiva (Nuevo 176 bis del Código civil)	SI	SI (con independencia de la edad del menor)

Nota: en los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo (actual delegación de guarda para la convivencia preadoptiva) como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

- Cuando tenga lugar la adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento, o se produzca un cambio en la situación de acogimiento, el incremento en el importe del

mínimo por descendientes se practicará durante los períodos impositivos restantes hasta agotar el plazo máximo de tres años.

> ***Atención:*** *debe tenerse en cuenta que en los supuestos de acogimiento familiar de urgencia o temporales el incremento del mínimo por descendientes solo será posible cuando el descendiente sea menor de tres años. Igualmente, en los casos de menores sobre los que se tenga la guarda y custodia por resolución judicial, el incremento del mínimo por descendientes solo será aplicable si son menores de tres años.*

Condiciones para la aplicación del mínimo por descendientes

a. **La determinación de las circunstancias familiares** que deben tenerse en cuenta para la aplicación de este mínimo, se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre o la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).

b. Cuando varios contribuyentes (por ejemplo, ambos padres) tengan derecho a la aplicación del mínimo familiar por un mismo descendiente (con el mismo grado de parentesco), **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

   No obstante, cuando los contribuyentes tengan **distinto grado de parentesco** con el descendiente que da derecho a la aplicación del mínimo familiar (por ejemplo, padres y abuelos), su importe corresponderá íntegramente a los de grado más cercano (padres), salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado (abuelos).

Mínimo por ascendientes

Normativa: Arts. 59 y 61 Ley IRPF

Concepto

A efectos de la aplicación del mínimo por ascendientes, tienen tal consideración los padres, abuelos, bisabuelos, etc. de quienes descienda el contribuyente y que estén unidos a éste por vínculo de parentesco en línea recta por consanguinidad o por adopción, sin que se entiendan incluidas las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral (tíos, o tíos abuelos) o por afinidad (suegros).

Requisitos

Los ascendientes deben cumplir los **siguientes requisitos** para dar derecho a la aplicación del mínimo correspondiente:

a. **Que el ascendiente sea mayor de 65 años** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre) o, cualquiera que sea su edad, que se trate de una persona **con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.**

b. **Que convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo**. Por lo que respecta a este requisito, se considera que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

c. **Que el ascendiente no haya obtenido en el ejercicio 2021 rentas superiores a 8.000 euros** anuales, excluidas las exentas del impuesto.

El concepto de renta anual, a estos efectos, está constituido por la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario, y de actividades económicas), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la Ley del IRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos.

d. **Que el ascendiente no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.**

Cuantías aplicables

- **1.150 euros anuales por cada ascendiente de edad superior a 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad.**
- **1.400 euros anuales adicionales, por cada ascendiente de edad superior a 75 años.**

En caso de fallecimiento de un ascendiente que genere derecho al mínimo por este concepto, **la cuantía aplicable es de 1.150 euros.**

Condiciones para la aplicación del mínimo por ascendientes

a. **La determinación de las circunstancias personales y familiares** que deben tenerse en cuenta para la aplicación de las citadas reducciones se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).

No obstante, si el ascendiente fallece durante el año solo se genera derecho al mínimo por ascendiente cuando haya existido convivencia con el contribuyente durante, al menos, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento.

b. **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo** respecto de los mismos ascendientes, **su importe se prorrateará** entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

Mínimo por discapacidad

Normativa: Arts. 60 y 61 Ley IRPF

El mínimo por discapacidad es la suma de los importes que correspondan por los mínimos por discapacidad del contribuyente y por discapacidad de ascendientes o descendientes.

Mínimo por discapacidad del contribuyente: cuantías aplicables

Cuantías aplicables

En función del grado de discapacidad del contribuyente, el mínimo podrá ser de las siguientes cuantías:

- **3.000 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- **9.000 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

Incremento en concepto de gastos de asistencia

El mínimo por discapacidad del contribuyente se incrementará, en concepto de gastos de asistencia, **en 3.000 euros anuales** cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

En definitiva, el mínimo por discapacidad del contribuyente alcanzará las cuantías que se indican en el **cuadro siguiente**:

Grado de discapacidad	Discapacidad	Gastos asistencia	Total
Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por100	3.000	----	3.000
Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida	3.000	3.000	6.000
Igual o superior al 65 por 100	9.000	3.000	12.000

Mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes: cuantías aplicables

Cuantías aplicables

El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes podrá ser de las siguientes cuantías:

- **3.000 euros anuales por cada descendiente o ascendiente** que genere derecho a la aplicación de su respectivo mínimo, que sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- **9.000 euros anuales por cada descendiente o ascendiente** que genere derecho a la aplicación de su respectivo mínimo, que sea una persona con un grado de discapacidad igual

o superior al 65 por 100.

Incremento en concepto de gastos de asistencia

El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes se incrementará, en concepto de gastos de asistencia, en **3.000 euros anuales** por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

En definitiva, el mínimo por discapacidad de cada ascendiente o descendiente, incluidos, en su caso, el incremento en concepto de gastos de asistencia, alcanzará las siguientes cuantías:

Grado de discapacidad	Discapacidad por cada ascendiente o descendiente	Asistencia por cada ascendiente o descendiente	Total por cada ascendiente o descendiente
Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100	3.000	----	3.000
Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida	3.000	3.000	6.000
Igual o superior al 65 por 100	9.000	3.000	12.000

Acreditación de la discapacidad, de la necesidad de ayuda de terceras personas o de la existencia de dificultades de movilidad

Normativa: Art. 72 Reglamento IRPF.

Tienen la consideración de personas con discapacidad, a efectos del IRPF, los contribuyentes que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.

El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. El Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, (BOE de 26 de enero de 2000), regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

> No obstante, se considerará afectado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 en el caso de pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya discapacidad sea declarada judicialmente por el procedimiento previsto en la Ley de Enjuiciamiento Civil, aunque no alcance dicho grado.

La necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos,

deberá acreditarse mediante certificado o resolución del IMSERSO o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las discapacidades, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

El reconocimiento de uno de los grados de dependencia que contempla el artículo 26.1 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, se corresponde con otro ámbito competencial que no responde a las exigencias del artículo 72 del Reglamento del IRPF y, por tanto, no acredita ésta.

Atención: *el Real Decreto 1856/2009, de 4 de diciembre, modificó el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, del Procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad y, en consonancia con lo establecido en la disposición adicional octava de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia y en la nueva clasificación de la Organización Mundial de la Salud, "Clasificación Internacional de Funcionamiento, de la Discapacidad y de la Salud" (CIF-2001), lleva a cabo actualizaciones terminológicas y conceptuales sustituyendo las referencias que se incluían al término "minusvalía" por el término "discapacidad", al término "minusválidos" y "personas con minusvalía" por el término "personas con discapacidad" y al término "grado de minusvalía" por "grado de discapacidad". Para ello, se incorpora en el Real Decreto 1971/1999 una disposición adicional segunda titulada "Actualización terminológica y conceptual".*

Condiciones para la aplicación del mínimo por discapacidad

a. **La determinación de las circunstancias personales y familiares** que deben tenerse en cuenta para la aplicación del mínimo por discapacidad se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).

   Sin perjuicio de lo anterior, el mínimo por discapacidad será aplicable en los casos en que el **descendiente haya fallecido durante el período impositivo**.

b. **La aplicación del mínimo por discapacidad** de ascendientes o descendientes **está condicionada a que cada uno de ellos genere derecho a la aplicación del respectivo mínimo**, es decir, mínimo por ascendientes o mínimo por descendientes.

c. **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad** respecto de los mismos ascendientes o descendientes, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

   No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá **a los de grado más cercano**, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

d. **No procederá la aplicación de estos mínimos** cuando los ascendientes o descendientes presenten declaración por el IRPF con **rentas superiores a 1.800 euros**.

Cuadro-resumen del mínimo personal, por descendientes, por ascendientes y por discapacidad

Mínimo del contribuyente	5.550 euros anuales, en general. + 1.150 euros anuales, si tiene más de 65 años. + 1.400 euros anuales, si tiene más de 75 años.
	Discapacidad del contribuyente: 3.000 euros anuales, por discapacidad del contribuyente igual o mayor del 33 por 100. 9.000 euros anuales, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 por 100. + 3.000 euros anuales, si necesita ayuda de terceras personas o movilidad reducida.
Mínimo por descendientes	2.400 euros anuales por el 1º. 2.700 euros anuales por el 2º. 4.000 euros anuales por el 3º. 4.500 euros anuales por el 4º y siguientes. + 2.800 euros anuales, por descendiente menor de tres años. (*) En caso de fallecimiento del descendiente 2.400 euros.
	Discapacidad del descendiente: 3.000 euros anuales, por discapacidad del contribuyente igual o mayor del 33 por 100. 9.000 euros anuales, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 por 100. + 3.000 euros anuales, si necesita ayuda de terceras personas o movilidad reducida.
Mínimo por ascendientes	1.150 euros anuales por cada ascendiente + 1.400 euros anuales, si tiene más de 75 años. (*) En caso de fallecimiento del ascendiente 1.150 euros.

Discapacidad del ascendiente:

3.000 euros anuales, por discapacidad del ascendiente igual o mayor del 33 por 100.

9.000 euros anuales, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 por 100.

+ 3.000 euros anuales, si necesita ayuda de terceras personas o movilidad reducida.

Importes del mínimo personal y familiar aprobados por las Comunidades Autónomas para el cálculo del gravamen autonómico

Atención: *téngase en cuenta que la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/2021, de 28 de octubre, recaída en el recurso de inconstitucional 1200-2021, ha declarado la nulidad del artículo 88 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, que fijaba una cuantía de 6.105 euros anuales para el mínimo personal aplicable en el tramo autonómico del IRPF a los contribuyentes cuya suma de las bases liquidables general y del ahorro, fuese igual o inferior a 12.450 euros, por considerar que excede los límites que para el ejercicio autonómico de esa competencia normativa atribuye el artículo 46 de la Ley 22/2009.*

En uso de la competencia normativa que les atribuye el artículo 46.1 a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19), algunas de las siguientes Comunidades Autónomas han aprobado incrementos del importe del mínimo personal y familiar:

Comunidad Autónoma de las Illes Balears: Importes de los mínimos del contribuyente, por descendientes y por discapacidad

Normativa: Art. 2 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio

Se establecen los siguientes importes de los mínimos del contribuyente, por descendientes y por discapacidad que deben aplicar los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad de las Illes Balears para el cálculo del gravamen autonómico:

Mínimo del contribuyente mayor de 65 años

- 5.550 euros anuales por importe del mínimo por contribuyente general
- Más 1.265 euros anuales por contribuyente mayor de 65 años.
- Adicionalmente 1.540 euros anuales por contribuyente mayor de 75 años.

Mínimo para el tercer descendiente y el mínimo por el cuarto y los siguientes descendientes

- 4.400 euros anuales por el tercer descendiente que genere derecho a la aplicación del mínimo

por descendientes.

- 4.950 euros anuales por el cuarto descendiente y siguientes.

Mínimo por discapacidad

- 3.300 euros anuales cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- 9.900 euros anuales cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

Incremento en concepto de gastos de asistencia: 3.300 euros

Grado de discapacidad	Discapacidad	Gastos asistencia	Total
Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100	3.300	----	3.300
Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida	3.300	3.300	6.600
Igual o superior al 65 por 100	9.900	3.300	13.200

Comunidad de Castilla y León: Importes del mínimo personal y familiar

Normativa: Art. 1 bis del Texto Refundido de las disposiciones legales de la comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Se establece los mismos importes del mínimo del contribuyente, por descendientes y ascendientes y por discapacidad que fijan los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley del IRPF, sin que se haya producido incremento o disminución alguna en su cuantía de acuerdo con lo previsto en el artículo 46.1 a) Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19).

Comunidad de Madrid: Importes del mínimo por descendientes

Normativa: Art. 2 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Se establecen los siguientes importes del mínimo por descendientes que deben aplicar los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad de Madrid para el cálculo del gravamen autonómico:

Cuantías aplicables

- **2.400 euros anuales** por el primer descendiente que genere derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.
- **2.700 euros anuales** por el segundo.
- **4.400 euros anuales** por el tercero.
- **4.950 euros anuales** por el cuarto y siguientes.

Cuando un descendiente sea menor de tres años, la cuantía que corresponda al mínimo por descendientes, de las indicadas anteriormente, se aumentará en 2.800 euros anuales.

> ***Importante:*** *las cuantías del mínimo por descendientes para el primer y segundo hijo, así como por descendiente menor de tres años coinciden con las fijadas artículo 58 de la Ley del IRPF, mientras que las del tercer y cuarto hijo y siguientes sustituyen a las establecidas en el citado artículo.*

Comunidad Autónoma de La Rioja: Importes del mínimo por discapacidad de descendientes

Normativa: Art. 31 bis de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Se establecen los siguientes importes del mínimo por discapacidad de descendientes que deben aplicar los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el cálculo del gravamen autonómico:

Cuantías aplicables

- **3.300 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- **9.900 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

> ***Importante:*** *la cuantía del concepto "gastos de asistencia" no se modifica por lo que el incremento por cada descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento será de 3.000 euros, cantidad fijada en el artículo 60.2 de la Ley del IRPF*

Ejemplos prácticos

Ejemplo 1. Matrimonio con hijos comunes residentes en la Comunidad Autónoma de Andalucía

El matrimonio compuesto por don A.T.C. y doña M.P.S., de 57 y 56 años de edad, respectivamente, tienen tres hijos con los que conviven. El mayor, de 27 años, tiene acreditado un grado de discapacidad del 33 por 100, el segundo tiene 22 años, y el tercero, 19 años. Ninguno de los hijos ha obtenido rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales ni ha presentado declaración del IRPF.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar de ambos cónyuges en régimen de tributación individual y en tributación conjunta de la unidad familiar a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: dado que la Comunidad Autónoma de Andalucía no ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del mínimo personal y familiar, el importe de este determinado conforme a lo dispuesto en la Ley del IRPF debe utilizarse para el cálculo tanto del gravamen estatal como del gravamen autonómico

1. Tributación individual de don A.T.C.:

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente	General	5.550	**Mínimo del contribuyente**	General	5.550
	Total mínimo por contribuyente	**5.550**		**Total mínimo por contribuyente**	**5.550**
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (27 años) (50% s/2.400)	1.200	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (27 años) (50% s/2.400)	1.200
	Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350		Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350
	Hijo 3º (19 años) (50% s/4.000)	2.000		Hijo 3º (19 años) (50% s/4.000)	2.000
	Total mínimo por descendientes	**4.550**		**Total mínimo por descendientes**	**4.550**
Mínimo por discapacidad	Hijo 1º (27 años) (50% s/3.000)	1.500	**Mínimo por discapacidad**	Hijo 1º (27 años) (50% s/3.000)	1.500

Mínimo estatal		Mínimo autonómico	
Total mínimo personal y familiar	**11.600**	**Total mínimo personal y familiar**	**11.600**

2. Tributación individual de doña M.P.S.:

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente	General	5.550	**Mínimo del contribuyente**	General	5.550
	Total mínimo por contribuyente	**5.550**		**Total mínimo por contribuyente**	**5.550**
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (27 años) (50% s/2.400)	1.200	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (27 años) (50% s/2.400)	1.200
	Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350		Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350
	Hijo 3º (19 años) (50% s/4.000)	2.000		Hijo 3º (19 años) (50% s/4.000)	2.000
	Total mínimo por descendientes	**4.550**		**Total mínimo por descendientes**	**4.550**
Mínimo por discapacidad	Hijo 1º (27 años) (50% s/3.000)	1.500	**Mínimo por discapacidad**	Hijo 1º (27 años) (50% s/3.000)	1.500
Total mínimo personal y familiar		**11.600**	**Total mínimo personal y familiar**		**11.600**

3. Tributación conjunta de la unidad familiar: (1)

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente	General	5.550	**Mínimo del contribuyente**	General	5.550
	Total mínimo por contribuyente	**5.500**		**Total mínimo por contribuyente**	**5.550**
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (27 años)	2.400	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (27 años)	2.400
	Hijo 2º (22 años)	2.700		Hijo 2º (22 años)	2.700
	Hijo 3º (19 años)	4.000		Hijo 3º (19 años)	4.000

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
	Total mínimo por descendientes	**9.100**		**Total mínimo por descendientes**	**9.100**
Mínimo por discapacidad	Hijo 1º (27 años)	**3.000**	**Mínimo por discapacidad**	Hijo 1º (27 años)	**3.000**
Total mínimo personal y familiar		**17.650**	**Total mínimo personal y familiar**		**17.650**

Nota al ejemplo:

(1) Con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar, el mínimo del contribuyente es, en todo caso, de 5.550 euros anuales. No obstante, en la tributación conjunta de la unidad familiar podrá reducirse la base imponible en 3.400 euros anuales con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro. **(Volver)**

Ejemplo 2. Pareja de hecho con hijos comunes residentes en la Comunidad de Galicia

Don A.S.T. y doña M.V.V., conviven sin existencia de vínculo matrimonial y tienen en común tres hijos que conviven con ellos y cuyas edades son 18, 12 y 6 años, respectivamente. El hijo menor ha obtenido 4.050 euros de rendimientos del capital mobiliario procedentes de una cartera de valores donada por su abuelo materno al nacer. Los restantes hijos no han obtenido rentas en el ejercicio.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar de ambos contribuyentes en el supuesto de tributación individual y tributación conjunta a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: dado que la Comunidad Autónoma de Galicia no ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del mínimo personal y familiar, el importe de este determinado conforme a lo dispuesto en la Ley del IRPF debe utilizarse para el cálculo tanto del gravamen estatal como del gravamen autonómico.

1. Tributación individual del padre (don A.S.T.) y de la madre (doña M.V.V.):

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente	General	5.550	**Mínimo del contribuyente**	General	5.550
	Total mínimo por contribuyente	**5.500**		**Total mínimo por contribuyente**	**5.550**
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (18 años) (50% s/2.400)	1.200	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (18 años) (50% s/2.400)	1.200

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
	Hijo 2º (12 años) (50% s/2.700)	1.350		Hijo 2º (12 años) (50% s/2.700)	1.350
	Hijo 3º (6 años)[1]	0		Hijo 3º (6 años) [1]	0
	Total mínimo por descendientes	**2.550**		**Total mínimo por descendientes**	**2.550**
Total mínimo personal y familiar		**8.100**	**Total mínimo personal y familiar**		**8.100**

2. Tributación conjunta del padre o la madre con los hijos menores de edad: [2]

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente	General	5.550	**Mínimo del contribuyente**	General	5.550
	Total mínimo por contribuyente	**5.550**		**Total mínimo por contribuyente**	**5.550**
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (18 años) (50% s/2.400)	1.200	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (18 años) (50% s/2.400)	1.200
	Hijo 2º (12 años) (50% s/2.700)	1.350		Hijo 2º (12 años) (50% s/2.700)	1.350
	Hijo 3º (6 años)	4.000		Hijo 3º (6 años)	4.000
	Total mínimo por descendientes	**6.550**		**Total mínimo por descendientes**	**6.550**
Total mínimo personal y familiar		**12.100**	**Total mínimo personal y familiar**		**12.100**

3. Tributación individual del otro progenitor: [3]

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente	General	5.550	**Mínimo del contribuyente**	General	5.550
	Total mínimo por contribuyente	**5.500**		**Total mínimo por contribuyente**	**5.550**
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (18 años) (50% s/2.400)	1.200	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (18 años) (50% s/2.400)	1.200

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
	Hijo 2º (12 años) (50% s/2.700)	1.350		Hijo 2º (12 años) (50% s/2.700)	1.350
	Hijo 3º (6 años)	0		Hijo 3º (6 años)	0
	Total mínimo por descendientes	**2.550**		**Total mínimo por descendientes**	**2.550**
Total mínimo personal y familiar		**8.100**	**Total mínimo personal y familiar**		**8.100**

Notas al ejemplo:

(1) El hijo de menor edad está obligado a presentar declaración del IRPF por razón de las rentas obtenidas en el ejercicio (rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención no exentos por importe superior a 1.600 euros anuales).

Al optar por tributar de forma individual el padre y la madre, el hijo de menor edad deberá presentar también su propia declaración individual del IRPF. Además, al presentar declaración individual del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros, no dará derecho a ninguno de sus padres a la aplicación del mínimo por descendientes en sus respectivas declaraciones.

Debe notarse que en la declaración individual del hijo de menor edad (hijo 3), deberá figurar en concepto de mínimo del contribuyente la cantidad de 5.550 euros. **(Volver mínimo estatal) (Volver mínimo autonómico)**

(2) Al no existir vínculo matrimonial entre los padres, la unidad familiar pueden formarla, a su elección, el padre o la madre con los dos hijos menores de edad (hijos 2º y 3º), sin que sea posible, a efectos fiscales, que ambos progenitores con los citados hijos formen una única unidad familiar.

El Mínimo del contribuyente aplicable en la tributación conjunta del padre o la madre con los hijos menores de edad, es el general de 5.550 euros anuales.

Asimismo, al convivir el padre y la madre con los hijos que forman parte de la unidad familiar no resulta aplicable la reducción de la base imponible de 2.150 euros anuales a que se refiere el artículo 84 de la Ley del IRPF. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comenta las reducciones de la base imponible general y del ahorro.

Por su parte, en el supuesto de tributación conjunta del padre o la madre con los hijos menores de edad (hijos 2º y 3º), el mínimo por descendientes debe distribuirse por partes iguales entre los padres con quienes conviven los descendientes que no tengan rentas superiores a 1.800 euros, aunque uno de ellos tribute conjuntamente con los hijos. Esta es la razón por la que el mínimo por descendientes correspondiente al hijo de menor edad (hijo 3), con rentas superiores a 1.800 euros, corresponde íntegramente al padre o la madre con quien tributa conjuntamente. En consecuencia, el otro progenitor no tendrá derecho a la aplicación del Mínimo por descendientes por dicho hijo.

El Mínimo por descendientes correspondiente al hijo 1º, que por ser mayor de edad no forma parte de la unidad familiar, también corresponde a ambos padres por partes iguales. **(Volver)**

(3) El otro progenitor en su declaración individual únicamente tiene derecho a aplicar la mitad del mínimo por descendientes correspondientes a los hijos 1. y 2, al no tener ninguno de ellos rentas superiores a 1.800 euros. **(Volver)**

Ejemplo 3. Matrimonio con el que convive un nieto y el padre de uno de los cónyuges residentes en la Comunidad Autónoma de Aragón

Don S.C.B. y doña B.T.L. son matrimonio. El marido, de 67 años de edad, tiene acreditado un grado de discapacidad del 33 por 100. La mujer, de 65 años de edad, no trabaja fuera del hogar familiar.

El matrimonio tiene tres hijos que conviven con ellos: el hijo mayor, de 28 años, tiene acreditado un grado de discapacidad del 65 por 100. El hijo mediano, de 23 años, es estudiante. La hija menor, de 20 años, tiene un hijo de un año. Ninguno de ellos ha obtenido rentas en el ejercicio superiores a 8.000 euros, ni presentado declaración por el IRPF

En el domicilio del matrimonio convive también el padre del marido, de 95 años de edad, que tiene acreditado un grado de discapacidad del 65 por 100 y cuyas rentas derivadas exclusivamente de una pensión de jubilación ascienden en el presente ejercicio a 7.500 euros anuales. Por el ejercicio 2021 no ha presentado declaración por el IRPF

Determinar el importe del mínimo personal y familiar del matrimonio en régimen de tributación conjunta a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: dado que la Comunidad Autónoma de Aragón no ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del Mínimo personal y familiar, el importe de este determinado conforme a lo dispuesto en la Ley del IRPF debe utilizarse para el cálculo tanto del gravamen estatal como del gravamen autonómico.

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente	General	5.550	**Mínimo del contribuyente**	General	5.550
	Incremento por edad superior a 65 años del marido	1.150		Incremento por edad superior a 65 años del marido	1.150
	Incremento por edad superior a 65 años de la mujer	1.150		Incremento por edad superior a 65 años de la mujer	1.150
	Total mínimo por contribuyente	**7.850**		**Total mínimo por contribuyente**	**7.850**
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (28 años)	2.400	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (28 años)	2.400
	Hijo 2º (23 años)	2.700		Hijo 2º (23 años)	2.700
	Hijo 3º (20 años)	4.000		Hijo 3º (6 años)	4.000
	Nieto 4º (1 año)	4.500		Nieto 4º (1 año)	4.500
	Incremento por descendiente menor de tres años	2.800		Incremento por descendiente menor de tres años	2.800
	Total mínimo por descendientes	**16.400**		**Total mínimo por descendientes**	**16.400**

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo por ascendientes (1)	Padre de Don S.C.B. (95 años)	**2.550**	**Mínimo por ascendientes** (1)	Padre de Don S.C.B. (95 años)	**2.550**
Mínimo por discapacidad	Del contribuyente (Don S.C.B. con un grado del 33%)	3.000	**Mínimo por discapacidad**	Del contribuyente (Don S.C.B. con un grado del 33%)	3.000
	Del descendiente (Hijo 1º con un grado del 65%)	9.000		Del descendiente (Hijo 1º con un grado del 65%)	9.000
	Del ascendiente (con un grado del 65%)	9.000		Del ascendiente (con un grado del 65%)	9.000
	Incremento en concepto de gastos de asistencia del descendiente	3.000		Incremento en concepto de gastos de asistencia del descendiente	3.000
	Incremento en concepto de gastos de asistencia del ascendiente	3.000		Incremento en concepto de gastos de asistencia del ascendiente	3.000
	Total mínimo por discapacidad	**27.000**		Total mínimo por discapacidad	**27.000**
Total mínimo personal y familiar (2)		**53.800**	**Total mínimo personal y familiar** (2)		**53.800**

Nota al ejemplo:

(1) 1.150 euros por mayor de 65 años + 1.400 por mayor de 75 años = 2.550 euros **(Volver mínimo estatal) (Volver mínimo autonómico)**

(2) También podrá aplicarse en la declaración conjunta de la unidad familiar una reducción de la base imponible de 3.400 euros anuales, con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro. **(Volver mínimo estatal) (Volver mínimo autonómico)**

Ejemplo 4. Matrimonio con hijos comunes residentes en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears

El matrimonio compuesto por don R.S.C y doña R.R.T., de 66 y 56 años de edad, respectivamente. Don R.S.C tiene reconocido un grado de discapacidad del 33 por 100. Con el matrimonio conviven cuatro hijos. El mayor tiene 26 años, el segundo 24 años, el tercero 22 años y el cuarto 21 años. Ninguno de los hijos ha obtenido rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales ni ha presentado declaración del IRPF

Determinar el importe del Mínimo personal y familiar de ambos cónyuges en régimen de

Tributación individual y en Tributación conjunta de la unidad familiar a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: la Comunidad Autónoma de Illes Balears ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del Mínimo personal y familiar, incrementando en un 10 por 100 los importes correspondientes al Mínimo por contribuyente mayor de 65 años, Mínimo para el tercer descendiente y el cuarto y los sucesivos descendientes y Mínimo por discapacidad.

1. Tributación individual de don R.S.C:

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente	General	5.550	**Mínimo del contribuyente** (1)	General	6.105
	Más de 65 años	1.150		Más de 65 años	1.265
	Total mínimo por contribuyente	**6.700**		**Total mínimo por contribuyente**	**7.370**
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (24 años) (50% s/2.400)	1.200	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (24 años) (50% s/2.400)	1.200
	Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350		Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350
	Hijo 3º (21 años) (50% s/4.000)	2.000		Hijo 3º (21 años) (50% s/4.400) (1)	2.200
	Total mínimo por descendientes	**4.550**		**Total mínimo por descendientes**	**4.750**
Mínimo por discapacidad	Contribuyente (Don R.S.C 33%)	3.000	**Mínimo por discapacidad**	Contribuyente (Don R.S.C 33%) (1)	3.300
Total mínimo personal y familiar		**14.250**	**Total mínimo personal y familiar**		**15.420**

2. Tributación individual de doña R.R.T.:

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente		5.550	**Mínimo del contribuyente**		5.550
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (24 años) (50% s/2.400)	1.200	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (24 años) (50% s/2.400)	1.200
	Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350		Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350
	Hijo 3º (21 años) (50% s/4.000)	2.000		Hijo 3º (21 años) (50% s/4.400)	2.200
	Total mínimo por descendientes	**4.550**		**Total mínimo por descendientes**	**4.750**
Total mínimo personal y familiar		**10.100**	**Total mínimo personal y familiar**		**10.300**

3. Tributación conjunta de la unidad familiar:

Mínimo estatal			Mínimo autonómico:		
Mínimo del contribuyente (2)	General	5.550	**Mínimo del contribuyente** (2)	General	6.105
	Más de 65años	1.150		Más de 65 años	1.265
	Total mínimo por contribuyente	**6.700**		**Total mínimo por contribuyente**	**7.370**
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (24 años) (100% s/2.400)	2.400	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (24 años) (100% s/2.400)	2.400
	Hijo 2º (22 años) (100% s/2.700)	2.700		Hijo 2º (22 años) (100% s/2.700)	2.700
	Hijo 3º (21 años) (100% s/4.000)	4.000		Hijo 3º (21 años) (100% s/4.000)	4.400
	Total mínimo por descendientes	**9.100**		**Total mínimo por descendientes**	**9.500**
Mínimo por discapacidad	Contribuyente (Don R.S.C 33%)	3.000	**Mínimo por discapacidad**	Contribuyente (Don R.S.C 33%)	3.300

Mínimo estatal		Mínimo autonómico:	
Total mínimo personal y familiar	**18.800**	**Total mínimo personal y familiar**	**20.170**

Notas al ejemplo:

(1) En la determinación del incremento del mínimo por contribuyente mayor de 65 años, mínimo para el tercer descendiente y el mínimo por discapacidad se ha aplicado el importe aprobado por la Comunidad Autónoma de Illes Balears que aumenta en un 10 por 100 los importes fijados en los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley del IRPF. **(Volver Mínimo contribuyente) (Volver hijo) (Volver discapacidad)**

(2) El mínimo del contribuyente del artículo 57 de la Ley del IRPF es en todo caso de 5.550 euros anuales (mínimo estatal) y 7.370 (mínimo autonómico para residentes en Illes Baleares mayores de 65 años) con independencia del número de integrantes de la unidad familiar. No obstante, en la tributación conjunta de la unidad familiar puede reducirse la base imponible en 3.400 euros anuales, con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro. **(Volver mínimo estatal) (Volver mínimo autonómico)**

Ejemplo 5. Matrimonio con hijos comunes residentes en la Comunidad de Madrid

El matrimonio compuesto por don A.H.G y doña P.L.C., de 40 y 38 años de edad, respectivamente, tienen tres hijos con los que conviven. El mayor, de 6 años, el segundo tiene 4 años y el tercero 1 ano. Ninguno de los hijos ha obtenido rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales ni ha presentado declaración del IRPF

Determinar el importe del mínimo personal y familiar de ambos cónyuges en régimen de tributación individual y en tributación conjunta de la unidad familiar a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: la Comunidad de Madrid ha establecido en el artículo 2 de su Texto Refundido de las Disposiciones Legales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, importes del mínimo por descendientes en sustitución de los establecidos en el artículo 58 de la Ley del IRPF. No obstante, debe tenerse en cuenta que los mínimos por el primer y segundo hijo coinciden los fijados en el citado artículo 58. Los relativos al tercer y cuarto hijo y siguientes si determinan cuantías diferentes que tendrán que aplicarse para el cálculo del gravamen autonómico.

1. Tributación individual de don A.H.G:

Mínimo estatal		Mínimo autonómico	
Mínimo del contribuyente	**5.550**	**Mínimo del contribuyente**	5.550

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (6 años) (50% s/2.400)	1.200	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (6 años) (50% s/2.400)	1.200
	Hijo 2º (4 años) (50% s/2.700)	1.350		Hijo 2º (4 años) (50% s/2.700)	1.350
	Hijo 3º (1 año) (50% s/4.000)	2.000		Hijo 3º (1 año) (50% s/4.400) (1)	2.200
	Hijo menor de 3 años (50% s/2.800)	1.400		Hijo menor de 3 años (50% s/2.800)	1.400
	Total mínimo por descendientes	**5.950**		**Total mínimo por descendientes**	**6.150**
Total mínimo personal y familiar		**11.500**	**Total mínimo personal y familiar**		**11.700**

2. Tributación individual de doña P.L.C.:

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente		**5.550**	**Mínimo del contribuyente**		5.550
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (6 años) (50% s/2.400)	1.200	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (6 años) (50% s/2.400)	1.200
	Hijo 2º (4 años) (50% s/2.700)	1.350		Hijo 2º (4 años) (50% s/2.700)	1.350
	Hijo 3º (1 años) (50% s/4.000)	2.000		Hijo 3º (1 años) (50% s/4.400)	2.200
	Hijo menor de 3 años (50% s/2.800)	1.400		Hijo menor de 3 años (50% s/2.800)	1.400
	Total mínimo por descendientes	**5.950**		**Total mínimo por descendientes**	**6.150**
Total mínimo personal y familiar		**11.500**	**Total mínimo personal y familiar**		**11.700**

3. Tributación conjunta de la unidad familiar (2)

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente		**5.550**	**Mínimo del contribuyente**		5.550
Mínimo por descendientes	Hijo 1º (6 años)	2.400	**Mínimo por descendientes**	Hijo 1º (6 años)	2.400
	Hijo 2º (4 años)	2.700		Hijo 2º (4 años)	2.700
	Hijo 3º (1 años)	4.000		Hijo 3º (1 años)	4.400
	Hijo menor de 3 años	2.800		Hijo menor de 3 años)	2.800
	Total mínimo por descendientes	**11.900**		**Total mínimo por descendientes**	**12.300**
Total mínimo personal y familiar		**17.450**	**Total mínimo personal y familiar**		**17.850**

Notas al ejemplo:

(1) En la determinación del mínimo por descendientes se ha aplicado el importe aprobado por la Comunidad de Madrid que modifica el importe correspondiente al tercer hijo y sucesivos. **(Volver)**

(2) El mínimo del contribuyente del artículo 57 de la Ley del IRPF es en todo caso de 5.550 euros anuales con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar. No obstante, en la tributación conjunta de la unidad familiar puede reducirse la base imponible en 3.400 euros anuales, con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro. **(Volver)**

Ejemplo 6. Contribuyente con un hijo con discapacidad residentes en la Comunidad Autónoma de La Rioja

Doña M.M.A., de 31 años de edad y residencia en Logroño adoptó con fecha 5 de mayo de 2021, mediante resolución judicial que fue inscrita en el Registro Civil en noviembre de ese año, a un menor de 5 años de edad con un grado de discapacidad del 40 por 100 que convive con ella y que no ha obtenido rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales ni ha presentado declaración del IRPF

Determinar el importe del mínimo personal y familiar en tributación conjunta a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: La Comunidad Autónoma de La Rioja ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del mínimo personal y familiar, incrementando en un 10 por 100 el importe del mínimo por discapacidad de descendientes.

Tributación conjunta de la unidad familiar (1):

Mínimo estatal			Mínimo autonómico		
Mínimo del contribuyente		5.550	**Mínimo del contribuyente**		5.550
Mínimo por descendientes	Hijo	2.400	**Mínimo por descendientes**	Hijo	2.400
	Incremento por menor 3 años (2)	2.800		Incremento por menor 3 años (2)	2.800
Mínimo por discapacidad	Hijo	3.000	**Mínimo por discapacidad**	Hijo (3)	3.300
Total mínimo personal y familiar		**13.750**	**Total mínimo personal y familiar**		**14.050**

Notas al ejemplo:

(1) El mínimo del contribuyente del artículo 57 de la Ley del IRPF es, en todo caso, de 5.550 euros anuales con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar. No obstante, en la tributación conjunta de la unidad familiar puede reducirse la base imponible en 2.150 euros anuales, al tratarse de la segunda de las modalidades de unidad familiar a que se refiere el artículo 82 de la Ley del IRPF, con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro. **(Volver)**

(2) Se aplica el aumento de mínimo por descendientes menores de 3 años, de acuerdo con lo establecido en el artículo 58.2 de la Ley del IRPF que señala que "los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes". **(Volver unidad familiar)** **(Volver incremento menor 3 años)**

(3) En la determinación del mínimo por discapacidad del descendiente se ha aplicado el importe aprobado por la Comunidad Autónoma de La Rioja que modifica el importe correspondiente al mínimo por discapacidad de descendientes. **(Volver hijo)**

Cuadro: Separaciones judiciales, divorcios o nulidades (con hijos): Tributación conjunta y aplicación del mínimo por descendientes

Separaciones judiciales, divorcios o nulidades (con hijos): fiscalidad en el IRPF

Declaración del IRPF	Hijos con los siguientes requisitos	Condiciones de la resolución o del convenio	Quien se lo aplica en el IRPF
Opción por tributar conjuntamente con los hijos	• Hijos menores de 18 años, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos y • Hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada	Sin guardia y custodia compartida	Corresponde al progenitor que tenga atribuida la guardia y custodia de los hijos a la fecha de devengo del impuesto, esto es, a 31 de diciembre
		Con guardia y custodia compartida	La opción por tributar conjuntamente con los hijos puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores (pero sólo uno de ellos)
Mínimo por descendientes	• Hijos menores de 25 años • Hijos con discapacidad, cualquiera que sea su edad, >Que cumplan los siguientes requisitos: 1º) Que convivan con el contribuyente o dependan económicamente de él 2º) Que no hayan obtenido en el ejercicio rentas superiores a 8.000 euros anuales, excluidas las rentas exentas del IRPF.	Convivencia	• Si la guarda y custodia es compartida se prorrateará el mínimo entre los dos progenitores • Si la guarda y custodia no es compartida el progenitor que tenga atribuida la guarda y custodia o una vez extinguida ésta el progenitor con el que convivan los hijos tendrá derecho a la totalidad del mínimo salvo el supuesto siguiente [dependencia económica (*)] en el que se prorrateará entre ambos progenitores.
		Dependencia económica	Los progenitores que no convivan con los hijos, pero les presten alimentos por resolución judicial, podrán optar por: • la aplicación del mínimo por descendientes, • o por la aplicación del tratamiento previsto por la Ley del Impuesto para las referidas anualidades por alimentos.

Declaración del IRPF	Hijos con los siguientes requisitos	Condiciones de la resolución o del convenio	Quien se lo aplica en el IRPF
			(*) Si se optase por la aplicación del mínimo por descendientes, este se prorrateará entre ambos progenitores.
	3º) Que los hijos menores de 25 años o con discapacidad, cualquiera que sea su edad, no presenten declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.	Si el hijo declara conjuntamente con uno de los padres	• Si el hijo tiene rentas superiores a 1.800 euros, el progenitor con el que tribute conjuntamente se aplica todo el mínimo por descendientes y el otro en ningún caso tienen derecho al mínimo. • Si el hijo tiene rentas iguales o inferiores a 1.800 euros se prorrateara el mínimo en caso de guardia y custodia compartida o convivencia con los dos padres o en el caso de dependencia económica cuando el progenitor no opte por aplicar anualidades por alimentos.
		Si el hijo declara individualmente	• Si el hijo tiene rentas iguales o inferiores a 1.800 euros, los contribuyentes con derecho pueden aplicar el mínimo por descendientes, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos. • Si las rentas son superiores a 1.800 euros, ninguno de ellos puede aplicar el mínimo por descendientes.

Capítulo 15. Cálculo del impuesto: determinación de las cuotas íntegras

Introducción

En general

La determinación de las cuotas íntegras del IRPF se realiza a partir de los dos componentes en los que se divide la base liquidable del contribuyente:

- **Base liquidable general** a la que se aplican los tipos progresivos de las escalas estatal y autonómica.
- **Base liquidable del ahorro** a la que se aplican los tipos de sus correspondientes escalas estatal y autonómica.

> Sobre este esquema general se incorporan determinadas especialidades derivadas, por una parte, de la propia naturaleza del IRPF como tributo cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas y, por otra, del régimen liquidatorio específico asignado al mínimo personal y familiar, a las rentas exentas, excepto para determinar el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas, también denominadas "rentas exentas con progresividad" y a las anualidades por alimentos en favor de los hijos satisfechas por decisión judicial.

Gravamen estatal y gravamen autonómico

El IRPF es un impuesto cedido con carácter parcial, con el límite del 50 por 100, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, modificada, por última vez a efectos del IRPF, por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

Como consecuencia de la cesión del IRPF, dentro del procedimiento liquidatorio del impuesto se distinguen dos fases: una estatal y otra autonómica. Así, tanto la base liquidable general como la base liquidable del ahorro se someten a un gravamen estatal y a un gravamen autonómico, que dan lugar a una cuota estatal y otra autonómica. A partir de esta última, se determina la parte de deuda tributaria que se cede a cada Comunidad Autónoma de régimen común.

En lo concerniente a la **cuota autonómica**, cabe destacar que las Comunidades Autónomas de régimen común pueden, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19), asumir competencias normativas en la determinación del importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico y sobre la escala autonómica aplicable a la base liquidable general.

Respecto al importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, tanto las Comunidades Autónomas de Illes Balears, de Cataluña y de La Rioja

como las Comunidades de Castilla y León y de Madrid, han aprobado los importes del mínimo personal y familiar que deberán utilizar los contribuyentes residentes en 2021 en su territorio para el cálculo del gravamen autonómico. Dichos importes autonómicos se comentan en el Capítulo 14.

A la Comunidad de Castilla y León (porque sus importes no difieren) así como al resto de las Comunidades Autónomas que no han ejercido tal competencia normativa, se les aplica los importes del mínimo personal y familiar establecido en la Ley del IRPF.

Respecto a la Comunidad Autónoma de Cataluña, debe tenerse en cuenta que la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/2021, de 28 de octubre, recaída en el recurso de inconstitucional 1200-2021, ha declarado la nulidad del artículo 88 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, que fijaba una cuantía de 6.105 euros anuales para el mínimo personal aplicable en el tramo autonómico del IRPF a los contribuyentes con residencia en la Comunidad autonómica de Cataluña cuya suma de las bases liquidables general y del ahorro, fuese igual o inferior a 12.450 euros, por considerar que excede los límites que para el ejercicio autonómico de esa competencia normativa atribuye el artículo 46 de la Ley 22/2009. Por tanto, en 2021 el importe de los mínimos no difiere del estatal (5.550 euros) con independencia de cuál sea la base liquidable del contribuyente.

En cuanto a las escalas autonómicas, **todas las Comunidades autónomas tienen aprobadas,** de conformidad con lo previsto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y en el artículo 74 de la Ley del IRPF, **las correspondientes escalas autonómicas aplicables en el ejercicio 2021** que más adelante se detallan.

No obstante, a los contribuyentes con residencia habitual en Ceuta y Melilla les resulta aplicable la escala autonómica recogida en el artículo 65 de la Ley del IRFF (disposición adicional trigésima segunda Ley IRPF).

Asimismo, en el caso de contribuyentes con residencia habitual en el extranjero por concurrir alguna de las circunstancias a las que se refiere los artículos 8.2 y 10.1 de la Ley del IRPF, la determinación de la cuota íntegra total presenta ciertas especialidades cuyo comentario se realiza en un apartado específico de este Capítulo ("Gravamen aplicable a contribuyentes del IRPF residentes en el extranjero").

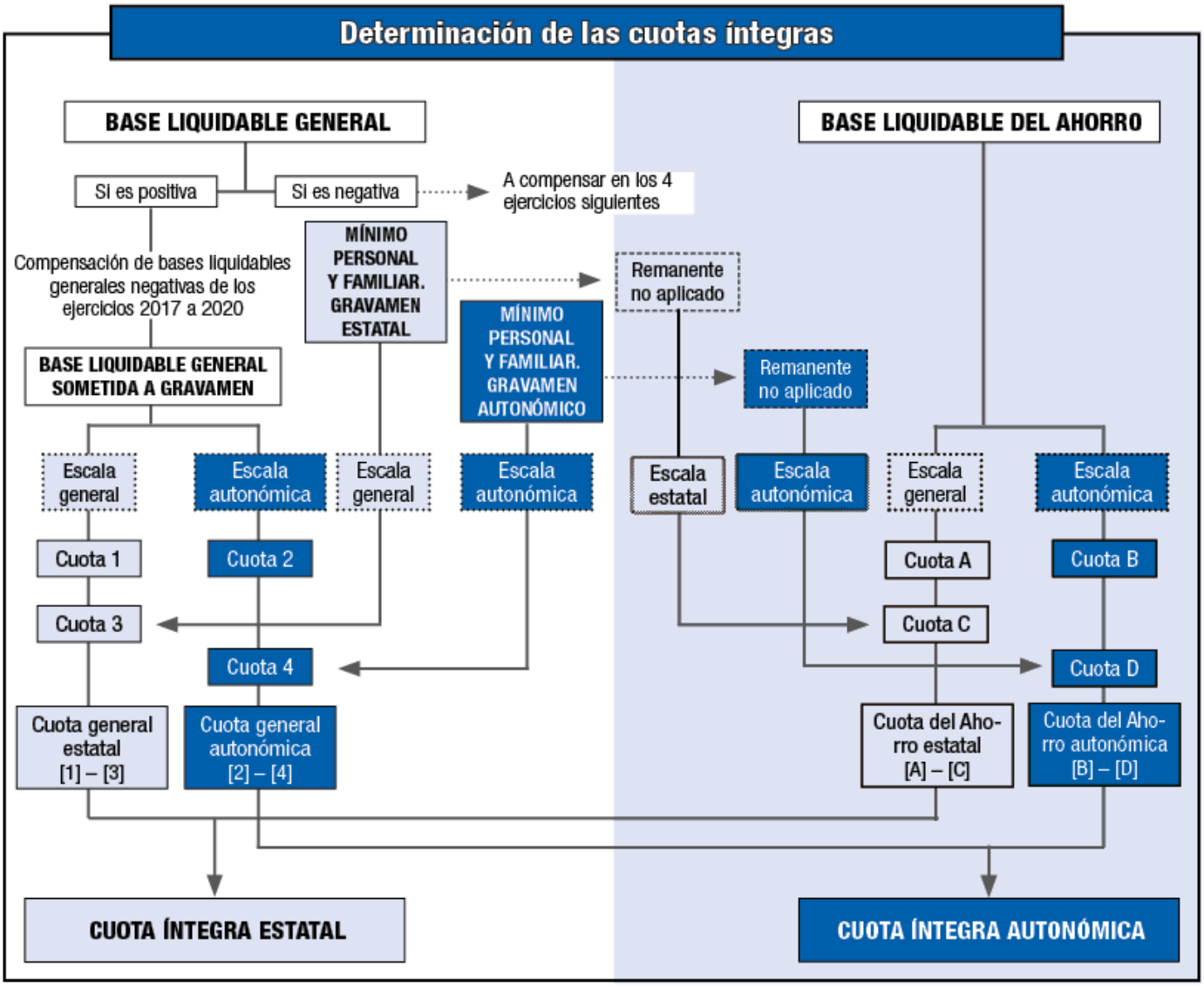
Aplicación del mínimo personal y familiar

Normativa: Arts. 63.1.2º y 74.1.2º Ley IRPF

Con objeto de asegurar un mismo ahorro fiscal para todos los contribuyentes con igual situación personal y familiar, cualquiera que sea su nivel de rentas, en la actual Ley del IRPF el mínimo personal y familiar no reduce la renta del período impositivo, sino que forma parte de la base liquidable general hasta el importe de esta última y, en su caso, de la base liquidable del ahorro por el resto.

La aplicación del mínimo personal y familiar y la determinación de las cuotas íntegras del IRPF, se representan de forma gráfica en el esquema que figura en el siguiente apartado:

Esquema gráfico: Aplicación de mínimo personal y familiar y determinación de las cuotas íntegras



Gravamen de la base liquidable general

El gravamen de la base liquidable general del IRPF se estructura en cuatro fases:

Fase 1ª: A la totalidad de la base liquidable general, incluida la correspondiente al importe del mínimo personal y familiar que forma parte de la misma, se le aplican las escalas, general y autonómica, del impuesto obteniéndose las correspondientes cuotas parciales (Cuota 1 y Cuota 2).

Fase 2ª: A la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar estatal establecido en el IRPF se le aplica la escala general del impuesto, obteniéndose la cuota parcial (Cuota 3).

Fase 3ª: A la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar

incrementado o disminuido en los importes establecidos, en su caso, por la Comunidad Autónoma en su normativa autonómica se le aplica la escala autonómica correspondiente, obteniéndose la cuota parcial (Cuota 4).

En el ejercicio 2021, la Comunidad Autónoma de Illes Balears, la Comunidad de Madrid y la Comunidad Autónoma de La Rioja han regulado importes del mínimo personal y familiar diferentes de los establecidos en la Ley del IRPF. En consecuencia, los contribuyentes residentes en su territorio deben aplicar, a efectos del gravamen autonómico (fase 3ª), los importes regulados en la normativa de dicha Comunidad Autónoma.

El resto de contribuyentes (incluidos los de la Comunidad de Castilla y León que ha fijado importes para el mínimo personal y familiar de idéntica cuantía a los establecidos en la Ley del IRPF) deben aplicar la misma cuantía del mínimo personal y familiar a efectos del gravamen estatal (fase 2ª) y del gravamen autonómico (fase 3ª).

> **Atención:** téngase en cuenta que la Comunidad Autónoma de Cataluña habia regulado en su artículo 88 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público, y de creación del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, un mínimo del contribuyentes que ha sido declarado inconstitucional por la Sentencia del Tribunal Constitucional 186/2021, de 28 de octubre, recaída en el recurso de inconstitucional 1200-2021.

Fase 4ª: A partir de las cuatro cuotas parciales obtenidas se calculan la cuota íntegra general estatal (Cuota 1 menos Cuota 3) y cuota íntegra general autonómica (Cuota 2 menos Cuota 4).

Gravamen de la base liquidable del ahorro

El gravamen de la base liquidable del ahorro del IRPF se estructura en cuatro fases:

Fase 1ª: El importe de la base liquidable del ahorro se grava a los tipos de la escala del ahorro, estatal y autonómica, fijados para 2021, obteniéndose las correspondientes cuotas parciales (Cuota A y Cuota B).

Fase 2ª: La cuantía de la cuota estatal resultante de aplicar la escala a la base liquidable del ahorro (Cuota A) se minorará, en su caso, en el importe derivado de aplicar al remanente del mínimo personal y familiar estatal no aplicado (esto es, al exceso del citado mínimo sobre la cuantía de la base liquidable general) la escala del ahorro estatal fijada para 2021 (Cuota C).

Fase 3ª: La cuantía de la cuota autonómica resultante de aplicar la escala a la base liquidable del ahorro (Cuota B) se minorará en el importe derivado de aplicar al remanente no aplicado del mínimo personal y familiar autonómico (esto es, al exceso del citado mínimo sobre la cuantía de la base liquidable general) la escala del ahorro autonómica fijada para 2021 (Cuota D).

Fase 4ª: A partir de las cuatro cuotas parciales obtenidas se calculan la cuota íntegra del ahorro estatal (Cuota A menos Cuota C) y cuota íntegra del ahorro autonómica (Cuota B menos Cuota D).

Gravamen de la base liquidable general

Gravamen estatal

Normativa: Art. 63.1.1º Ley IRPF

La base liquidable general del contribuyente debe ser gravada a los tipos que se indican en la escala general del impuesto que a continuación se reproduce:

Escala aplicable con independencia de su lugar de residencia

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar esta misma escala.

Tipo medio de gravamen general estatal

Normativa: Art. 63.2 Ley IRPF

Se entiende por tipo medio de gravamen general estatal el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por aplicación de la anterior escala entre la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general estatal se expresará con dos decimales sin redondeo.

Novedad 2021: *la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó la escala general de gravamen de la base liquidable general de la Ley del IRPF para introducir un nuevo tramo a partir de 300.000 euros con un tipo de gravamen aplicable del 24,50 por 100.*

Gravamen autonómico

Normativa: Art. 74.1.1º y 2 Ley IRPF

A la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la escala autonómica del Impuesto que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma.

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de la Ley del IRPF, la escala autonómica aprobada por cada Comunidad Autónoma.

Tipo medio de gravamen general autonómico

Normativa: Art. 74.2 Ley IRPF

Se entiende por tipo medio de gravamen general autonómico el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por aplicación de la escala autonómica que corresponda entre la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general autonómico se expresará con dos decimales sin redondeo.

Para el ejercicio 2021 cada contribuyente deberá aplicar la escala autonómica que corresponda de las que a continuación se transcriben:

Comunidad Autónoma de Andalucía

Normativa: Disposición transitoria tercera.3 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base Liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (Porcentaje)
0,00	0,00	12.450,00	9,50%
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00%
20.200,00	2.112,75	7.800,00	15,00%
28.000,00	3.282,75	7.200,00	15,60%
35.200,00	4.405,95	14.800,00	18,70%

Base Liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto Base Liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (Porcentaje)
50.000,00	7.173,55	10.000,00	18,90%
60.000,00	9.063,55	60.000,00	22,90%
120.000,00	22.803,55	en adelante	23,70%

Comunidad Autónoma de Aragón

Normativa: Art. 110-1 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,50
20.200,00	2.213,75	13.800,00	15,50
34.000,00	4.352,75	16.000,00	19,00
50.000,00	7.392,75	10.000,00	21,00
60.000,00	9.492,75	10.000,00	22,00
70.000,00	11.692,75	20.000,00	22,50
90.000,00	16.192,75	40.000,00	23,50
130.000,00	25.592,75	20.000,00	24,50
150.000,00	30.492,75	En adelante	25,00

Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

Normativa: Art. 2 Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	5.257,20	12,00
17.707,20	1.875,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.017,86	20.400,00	18,50
53.407,20	7.791,86	16.592,80	21,50
70.000,00	11.359,32	20.000,00	22,50
90.000,00	15.859,32	85.000,00	25,00
175.000,00	37.109,32	En adelante	25,50

Comunidad Autónoma de las Illes Balears

Normativa: Art. 1 Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable desde (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	10.000	9,50
10.000	950	8.000	11,75
18.000	1.890	12.000	14,75

Base liquidable desde (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
30.000	3.660	18.000	17,75
48.000	6.855	22.000	19,25
70.000	11.090	20.000	22,00
90.000	15.490	30.000	23,00
120.000	22.390	55.000	24,00
175.000	35.590	En adelante	25,00

Comunidad Autónoma de Canarias

Normativa: Art. 18 bis Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la comunidad autónoma en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable desde (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,00
12.450,01	1.120,50	5.257,20	11,50
17.707,21	1.725,08	15.300,00	14,00
33.007,21	3.867,08	20.400,00	18,50
53.407,21	7.641,08	36.592,80	23,50
90.000,01	16.240,39	30.000,00	25,00
120.000,01	23.740,39	En adelante	26,00

Comunidad Autónoma de Cantabria

Normativa: Art. 1 del Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	13.800,00	15,00
34.000,00	4.182,75	12.000,00	18,50
46.000,00	6.402,75	14.000,00	19,50
60.000,00	9.132,75	30.000,00	24,50
90.000,00	16.482,75	En adelante	25,50

Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha

Normativa: Art. 13 bis Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Comunidad de Castilla y León

Normativa: Art. 1 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	14,00
35.200,00	4.212,75	18.207,20,00	18,50
53.407,20,00	7.581,08	En adelante	21,50

Comunidad Autónoma de Cataluña

Normativa: Art. único Ley 24/2010, de 22 de julio, de aprobación de la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	36.592,80	21,50
90.000,00	15.908,31	30.000,00	23,50
120.000,00	22.958,31	55.000,00	24,50
175.000,00	36.433,31	En adelante	25,50

Comunidad Autónoma de Extremadura

Normativa: Art. 1 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,50
20.200,00	2.151,50	4.000,00	15,50
24.200,00	2.771,50	11.000,00	16,50
35.200,00	4.586,50	24.800,00	20,50
60.000,00	9.670,50	20.200,00	23,50
80.200,00	14.417,50	19.000,00	24,00
99.200,00	18.977,50	21.000,00	24,50
120.200,00	24.122,50	En adelante	25,00

Comunidad Autónoma de Galicia

Normativa: Art. 4 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	11,75
20.200,00	2.093,38	7.500,00	15,50
27.700,00	3.255,88	7.500,00	17,00
35.200,00	4.530,88	12.400,00	18,50
47.600,00	6.824,88	12.400,00	20,50

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
60.000,00	9.366,88	En adelante	22,50

Comunidad de Madrid

Normativa: Art. 1 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,00
12.450,00	1.120,50	5.257,20	11,20
17.707,20	1.709,31	15.300,00	13,30
33.007,20	3.744,21	20.400,00	17,90
53.407,20	7.395,81	En adelante	21,00

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

Normativa: Disposición adicional quinta.2 Texto refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,70
12.450,00	1.207,65	7.750,00	11,72
20.200,00	2.115,95	13.800,00	14,18
34.000,00	4.072,79	26.000,00	18,54

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
60.000,00	8.893,19	En adelante	22,90

Comunidad Autónoma de La Rioja

Normativa: Art. 31 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo porcentaje aplicable
0,00	0,00	12.450,00	9,00
12.450,00	1.120,50	7.750,00	11,60
20.200,00	2.019,50	15.000,00	14,60
35.200,00	4.209,50	14.800,00	18,80
50.000,00	6.991,90	10.000,00	19,50
60.000,00	8.941,90	60.000,00	25,00
120.000,00	23.941,90	En adelante	27,00

Comunitat Valenciana

Normativa: Art. 2 Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos.

Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	4.550,00	11,00

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
17.000,00	1.745,50	13.000,00	13,90
30.000,00	3.552,50	20.000,00	18,00
50.000,00	7.152,50	15.000,00	23,50
65.000,00	10.677,50	15.000,00	24,50
80.000,00	14.352,50	40.000,00	25,00
120.000,00	24.352,50	20.000,00	25,50
140.000,00	29.452,50	35.000,00	27,50
175.000,00	39.077,50	En adelante	29,50

Especialidad: Escala autonómica para contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla

Normativa: Disposición adicional trigésima segunda Ley IRPF

La disposición adicional trigésima segunda de la Ley del IRPF modificada, con efectos desde el 1 de enero de 2015, por el artículo 1.Cinco del Real Decreto-ley 9/2015,de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico (BOE del 11), declara aplicable a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla la escala prevista en el artículo 65 de la Ley del IRPF. Dicha escala es la siguiente:

Ceuta y Melilla. Escala aplicable en el ejercicio 2021 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en estas Ciudades Autónomas

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Gravamen de la base liquidable del ahorro

Gravamen estatal

Normativa: Art. 66.1 Ley IRPF

1. Para 2021 la base liquidable del ahorro se gravará a los tipos que aparecen en la siguiente escala:

Base liquidable hasta (euros)	Incremento en cuota íntegra estatal (euros)	Resto base liquidable del ahorro hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	6.000	9,50
6.000,00	570	44.000	10,50
50.000,00	5.190	150.000	11,50
200.000,00	22.440	En adelante	13,00

2. La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala anterior.

Novedad 2021: *la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó la escala de gravamen de la base liquidable ahorro prevista en el artículo 66 de la Ley del IRPF para introducir un nuevo tramo a partir de 200.000 euros con un tipo de gravamen aplicable del 13 por 100.*

Gravamen autonómico

Normativa: Art. 76 Ley IRPF

1. Para 2021 la base liquidable del ahorro se gravará a los tipos que aparecen en la siguiente escala.

Tipos de gravamen del ahorro

Base liquidable hasta (euros)	Incremento en cuota íntegra estatal (euros)	Resto base liquidable del ahorro hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	6.000	9,50
6.000,00	570	44.000	10,50
50.000,00	5.190	150.000	11,50
200.000,00	22.440	En adelante	13,00

2. La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, la escala anterior.

Novedad 2021: *la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó la escala de gravamen de la base liquidable ahorro prevista en el artículo 76 de la Ley del IRPF para introducir un nuevo tramo a partir de 200.000 euros con un tipo de gravamen aplicable del 13 por 100.*

Ejemplo práctico: cálculo de las cuotas íntegras estatal y autonómica

Don A.B.C., residente en la Comunidad Autónoma de Aragón, ha obtenido en el ejercicio 2021 una base liquidable general de 23.900 euros y una base liquidable del ahorro de 2.800 euros.

El importe del su mínimo personal y familiar asciende a 5.550 euros.

Determinar el importe de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, correspondiente a dicho contribuyente.

Solución:

1. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general (23.900)

a. **Escala general del impuesto**

Hasta 20.200 = 2.112,75

Resto: 3.700 al 15% = 555

Cuota 1 resultante (2.112,75 + 555) = 2.667,75

b. **Escala autonómica del impuesto**

Hasta 20.200 = 2.213,75

Resto: 3.700 al 15,50% = 573,50

Cuota 2 resultante 82.213,75 + 573,50 = 2.787,25

2. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar

Dado que el importe de la base liquidable general (23.900) es superior al del mínimo personal y familiar (5.550), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general

a. **Escala general del impuesto**

5.550 al 9,50% = 527,25

Cuota 3 resultante = 527,25

b. **Escala autonómica del impuesto**

5.550 al 10% = 555

Cuota 4 resultante = 555

3. Determinación de la cuota íntegra general, estatal y autonómica

Cuota íntegra general estatal (Cuota 1 - Cuota 3): 2.667,75 − 527,25 = 2.140,50

Cuota íntegra general autonómica (Cuota 2 - Cuota 4): 2.787,25 − 555 = 2.232,25

4. Gravamen de la base liquidable del ahorro (2.800)

Gravamen estatal 2.800 x 9,50% = 266

Gravamen autonómico 2.800 x 9,50% = 266

5. Determinación de las cuotas íntegras

Cuota íntegra estatal (2.140,50 + 266) = 2.406,50

Cuota íntegra autonómica (2.232,25 + 266) = 2.498,25

Gravamen aplicable a contribuyentes del IRPF residentes en el extranjero

Delimitación

Normativa: Arts. 8.2 y 10.1 Ley IRPF

La determinación de la cuota íntegra total correspondiente a personas físicas de nacionalidad española que, teniendo la consideración de contribuyentes del IRPF residan en el extranjero, presenta determinadas especialidades respecto del procedimiento liquidatorio hasta ahora comentado, por el hecho de que, al no poder ser considerados residentes en el territorio de ninguna Comunidad Autónoma, éstas carecen de competencia normativa sobre el IRPF aplicable a los mismos.

Son contribuyentes del IRPF, residentes en el extranjero, las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que, en los términos establecidos en los artículos 8.2 y 10.1 de la Ley del IRPF, tengan su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas.
- Miembros de oficinas consulares españolas, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.
- Quienes acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cuatro siguientes.

Las especialidades que presenta la determinación de la cuota íntegra del impuesto en estos contribuyentes son las que se indican en los apartados siguientes.

Gravamen de la base liquidable general

Normativa: Arts. 63.1 y 65 Ley IRPF

La base liquidable general se someterá a gravamen aplicando las siguientes escalas:

Escala del artículo 63.1 Ley IRPF

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)

Escala del artículo 63.1 Ley IRPF

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

Escala del artículo 65 Ley IRPF

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Gravamen de la base liquidable del ahorro

Normativa: Arts. 66.2 Ley IRPF

A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable hasta (euros)	Incremento en cuota íntegra estatal (euros)	Resto base liquidable del ahorro hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21

Base liquidable hasta (euros)	Incremento en cuota íntegra estatal (euros)	Resto base liquidable del ahorro hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	En adelante	26

Novedad 2021: *la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó la escala de gravamen de la base liquidable ahorro prevista en el artículo 66.2 de la Ley del IRPF para introducir un nuevo tramo a partir de 200.000 euros con un tipo de gravamen aplicable del 26 por 100.*

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala anterior.

Importante: *el remanente del mínimo personal y familiar no aplicado en la base liquidable general no reduce la base liquidable del ahorro, sino que a su importe se le aplican las escalas estatal y autonómica y la cuota resultante minora la cuantía obtenida de aplicar las citadas escalas a la totalidad de la base liquidable del ahorro, de forma equivalente a cómo opera en la base liquidable general.*

Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

Normativa: Art. 93.2.e) Ley IRPF

Atención*: téngase en cuenta que el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español se comenta en el Capítulo 2.*

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español y que opten por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales en el artículo 93.2 de la Ley del IRPF, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes se les aplicará las siguientes escalas:

1. A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de

elementos patrimoniales), se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
Hasta 600.000	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	47

2. A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales), se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable hasta (euros)	Incremento en cuota íntegra estatal (euros)	Resto base liquidable del ahorro hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	En adelante	26

Novedad 2021: *la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31), modificó las letras e) y f) del artículo 93.2 de la Ley del IRPF elevando el tipo aplicable del 45 al 47 por 100 en la parte de la base liquidable que supere los 600.000 euros y en el caso de las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes introduce un nuevo tramo a partir de 200.000 euros con un tipo de gravamen aplicable del 26 por 100.*

Especialidades en la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica

Anualidades por alimentos en favor de los hijos

Especialidad en el tratamiento de las anualidades por alimentos a favor de los hijos

Normativa: Arts. 64 y 75 Ley del IRPF

Las anualidades por alimentos fijadas a favor de los hijos y satisfechas por el contribuyente **no reducen** la base imponible general del pagador, pero sí se tienen en cuenta para calcular su cuota íntegra estatal y autonómica del IRPF mediante las especialidades que establecen, respectivamente, los artículos 64 y 75 de la Ley del IRPF, cuya finalidad es reducir en estos casos la progresividad del impuesto.

Para los hijos que reciben dichas anualidades por alimentos éstas constituyen rentas exentas conforme el artículo 7 de la Ley del IRPF.

Por otra parte, recordar que, en el caso de pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en favor de personas distintas de los hijos, el pagador podrá aplicar las reducciones en la base imponible que establece el artículo 55 de la Ley del IRPF que se comenta en el Capítulo 13 de este Manual.

Para ello, los contribuyentes que satisfagan en el ejercicio 2021 anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial (o fijadas a través de un convenio regulador decretado judicialmente o formalizado ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario) sin derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del IRPF determinarán, cuando el importe de las anualidades sea inferior a la base liquidable general, las cuotas correspondientes a la base liquidable general (parte estatal y parte autonómica) con arreglo al siguiente procedimiento:

1. El importe de las anualidades por alimentos se diferenciará del resto de la base liquidable general, obteniéndose de esta forma dos bases para la aplicación de las escalas de gravamen:

   - Base "A": importe de la anualidad por alimentos.
   - Base "B": resto de la base liquidable general.

2. A cada una de las citadas bases se le aplicará, en la parte estatal, la escala de gravamen general para 2021 y, en la parte autonómica, la escala autonómica que corresponda. Como consecuencia de dicha aplicación, se obtiene para la base "A" una cuota 1 y una cuota 2, y para la base "B" una cuota 3 y una cuota 4.

3. Se sumarán las cuotas obtenidas en la fase anterior para determinar la cuota general estatal y la cuota general autonómica. Dicha suma es la siguiente:

   - Cuota general estatal (cuota 5) = cuota 1 + cuota 3
   - Cuota general autonómica (cuota 6) = cuota 2 + cuota 4

4. Minoración de las cuotas 5 y 6 determinadas en el paso 3 anterior en el importe de las cuotas 7 y 8, sin que puedan resultar negativas como consecuencia de dicha minoración.

   - Cuota general estatal = cuota 5 − cuota 7.
   - Cuota general autonómica = cuota 6 − cuota 8.

Precisiones

1. El progenitor o progenitores que tengan la guarda y custodia de los hijos podrán aplicarse el mínimo por descendientes, por ser las personas con la que los descendientes conviven, y **no podrán aplicar** las especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos recogidas en los artículos 64 y 75 de la Ley del IRPF. En caso de que se

extinga la guarda y custodia sobre un hijo por alcanzar éste la mayoría de edad, se aplicará lo anteriormente reflejado mientras que el contribuyente progenitor de que se trate mantenga la convivencia con el hijo.

Por otro lado, los progenitores que no convivan con los hijos, pero les presten alimentos por resolución judicial, **podrán optar** por la aplicación del mínimo por descendientes, al sostenerles económicamente, **o** por la aplicación del tratamiento previsto en los artículos 64 y 75 de la Ley del IRPF para las anualidades por alimentos.

2. A partir de las modificaciones introducidas por la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, el régimen establecido en los artículos 64 y 75 de la Ley del IRPF para las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial, **se extiende** a las acordadas en el convenio regulador formulado por los cónyuges ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario, a que se refiere el artículo 90 del Código Civil, tenga o no carácter obligatorio su inclusión.
3. Para el cálculo de las anualidades por alimentos a favor de los hijos a las que se aplica el régimen de especialidades de los artículos 64 y 75 de la Ley del IRPF se tomará en cuenta el importe dinerario que efectivamente se haya satisfecho en concepto de anualidad por alimentos, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 142 del Código Civil que señala lo siguiente:

   "Se entiende por alimentos todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica.

   Los alimentos comprenden también la educación e instrucción del alimentista mientras sea menor de edad y aún después, cuando no haya terminado su formación por causa que no le sea imputable.

   Entre los alimentos se incluirán los gastos de embarazo y parto, en cuanto no estén cubiertos de otro modo".

> ***Atención:*** *los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial aplicarán la escala general de gravamen separadamente a las anualidades por alimentos del resto de la base liquidable general, siempre y cuando no convivan con el hijo y no hayan optado por la aplicación del mínimo por descendientes de esos hijos.*

Ejemplo: Anualidades por alimentos en favor de los hijos

Don L.D.Z., residente en la Comunitat Valenciana, ha obtenido en el ejercicio 2021 una base liquidable general de 63.000 euros. Durante dicho ejercicio, ha satisfecho anualidades por alimentos a sus hijos por importe de 12.000 euros, según lo previsto en el convenio regulador del divorcio aprobado judicialmente.

Asimismo, la base liquidable del ahorro de dicho contribuyente asciende a 5.000 euros.

Determinar las cuotas íntegras correspondientes a 2021 sabiendo que el importe de su mínimo personal y familiar asciende a 5.550 euros.

Solución:

Al haber satisfecho en el ejercicio anualidades a sus hijos por decisión judicial y resultar su cuantía inferior al importe de su base liquidable general, la escala general estatal para 2021 y la autonómica del impuesto deben aplicarse separadamente al importe de las anualidades y al importe del resto de la base liquidable general.

1. Aplicación de las escalas del impuesto al importe de las anualidades, base "A" (12.000 euros)

a. **Escala general del impuesto**

12.000 al 9,50% = 1.140

Cuota 1 = 1.140

b. **Escala autonómica aprobada para 2021 por la Comunitat Valenciana**

12.000 al 10% = 1.200

Cuota 2 = 1.200

2. Aplicación de las escalas de gravamen al resto de base liquidable general, base "B" (51.000 euros)

a. **Escala general del impuesto**

Hasta 35.200 = 4.362,75

Resto: 15.800 al 18,50% = 2.923

Cuota 3 = 7.285,75

b. **Escala autonómica aprobada para 2021 por la Comunitat Valenciana**

Hasta 50.000 = 7.152,50

Resto: 1.000 al 23,50% = 235

Cuota 4 = 7.387,50

3. Determinación de las cuotas resultantes por la aplicación de las escalas en ambas bases

Cuota 5 = cuota 1 + cuota 3: (1.140 + 7.285,75) = 8.425,75

Cuota 6 = cuota 2 + cuota 4: (1.200 + 7.387,50) = 8.587,50

4. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros

Dado que el importe de la base liquidable general (63.000) es superior al del mínimo personal y

familiar incrementado en 1.980 euros (5.550 + 1.980 = 7.530), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general.

a. Escala general 7.530 al 9,50% = 715,35

Cuota 7 = 715,35

b. Escala autonómica aprobada para 2021 por la Comunitat Valenciana

7.530 al 10% = 753

Cuota 8 = 753

5. Determinación de las diferencias de cuotas

Cuota general estatal (Cuota 5 − Cuota 7): 8.425,75 − 715,35 = 7.710,40

Cuota general autonómica (Cuota 6 − Cuota 8): 8.587,50 − 753 =7.834,50

6. Gravamen de la base liquidable del ahorro (5.000)

Gravamen estatal (5.000 x 9,50%) = 475

Gravamen autonómico (5.000 x 9,50%) = 475

7. Determinación de las cuotas íntegras:

Cuota íntegra estatal (7.710,40 + 475) = 8.185,40

Cuota íntegra autonómica (7.834,50 + 475) = 8.309,50

Rentas exentas con progresividad

Delimitación

Normativa: Disposición adicional vigésima Ley IRPF

Tienen la consideración de rentas exentas con progresividad aquellas rentas que, **sin someterse a tributación**, deben **tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas** del período impositivo.

Como ejemplo de estas rentas pueden citarse las previstas en los **Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.**

Las rentas exentas con progresividad se **añadirán a la base liquidable general o del ahorro**, según corresponda a la naturaleza de las rentas, **al objeto de calcular el tipo medio de gravamen** que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

El **tipo medio de gravamen** así calculado se aplicará sobre **la base liquidable general o del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad.**

En determinados Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España se establece que, cuando las rentas

obtenidas por un contribuyente estén exentas, conforme a las disposiciones del propio Convenio, las mismas deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable sobre el resto de las rentas obtenidas por dicho contribuyente en el ejercicio.

Tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad en Base Imponible General

El tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad que, según su naturaleza, formen parte de la base imponible general se estructura en las siguientes fases:

1. El importe de las rentas exentas con progresividad debe sumarse a la base liquidable general y al importe resultante de dicha suma se le aplicarán la escala de gravamen general y la aprobada por la Comunidad Autónoma que corresponda, en la parte autonómica. Como resultado se obtienen las cuotas parciales 1 y 2.

2. Al importe del mínimo personal y familiar (siempre que no supere la base liquidable general o, en su caso, la base liquidable general incrementada con las rentas exentas con progresividad) se le aplican, sucesivamente, la escala de gravamen general, obteniéndose de esta forma la cuota parcial 3 y la escala de gravamen autonómica o complementaria obteniéndose la cuota parcial 4.

3. A partir de las cuatro cuotas parciales obtenidas en las fases anteriores se calculan las siguientes magnitudes:

   - Cuota resultante 1 = cuota parcial 1 - cuota parcial 3.
   - Cuota resultante 2 = cuota parcial 2 - cuota parcial 4.

4. A partir de las cuotas resultantes 1 y 2 calculadas en la fase anterior, se determina el tipo medio de gravamen, estatal y autonómico. En ambos casos, dicho tipo medio es el resultado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir las cuotas resultantes 1 y 2 entre la base para la aplicación de la escala de gravamen (suma obtenida en la fase 1ª).

5. Una vez obtenidos dichos tipos medios, éstos se aplicarán exclusivamente sobre la base liquidable general, sin incluir las rentas exentas con progresividad. De esta forma se obtendrá la cuota íntegra estatal y autonómica, respectivamente, correspondientes a la base liquidable general.

Ejemplo

Doña P.C.A., residente en la Comunidad de Castilla y León, ha obtenido en el ejercicio 2021 una base liquidable general de 23.900 euros y una base liquidable del ahorro de 2.800 euros.

El importe del su mínimo personal y familiar asciende a 5.550 euros. Además, ha percibido en Alemania una renta de 2.900 euros que, por aplicación del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, de 3 de febrero de 2011, está declarada en España exenta con progresividad.

Determinar el importe de las cuotas íntegras correspondiente a dicho contribuyente.

Solución:

1. Suma de la base liquidable general y el importe de las rentas exentas con progresividad

23.900 + 2.900 = 26.800

2. Aplicación de las escalas del impuesto al resultado de la suma anterior (26.800)

a. **Escala general del impuesto**

Hasta 20.200 = 2.112,75

Resto: 6.600 al 15% = 990

Cuota 1 (2.112,75 + 990) = 3.102,75

b. **Escala autonómica**

Hasta 20.200 = 2.112,75

Resto: 6.600 al 14% = 924

Cuota 2 (2.112,75 + 924) = 3.036,75

3. Aplicación de las escalas de gravamen al importe del mínimo personal y familiar

Escala general

5.550 al 9,50% = 527,25

Cuota 3 = 527,25

4. Determinación de las diferencias de cuotas:

Cuota resultante 1 (cuota 1 - cuota 3) = 3.102,75 - 527,25: 2.575,50

Cuota resultante 2 (cuota 2 - cuota 4) = 3.036,75 - 527,25: 2.509,50

5. Determinación de los tipos medios de gravamen

a. Tipo medio de gravamen estatal (TME): TME = (2.575,50 ÷26.800) x 100 = 9,61%

b. Tipo medio de gravamen autonómico (TMA): TMA = (2.509,50 ÷ 26.800) x 100 = 9,36%

6. Determinación de las cuotas correspondientes a la base liquidable general (23.900):

Cuota estatal: (23.900 x 9,61%) = 2.296,70

Cuota autonómica: (23.900 x 9,36%) = 2.237,04

7. Gravamen de la base liquidable del ahorro (2.800)

Gravamen estatal

2.800 x 9,5% = 266

Gravamen autonómico

2.800 x 9,5% = 266

8. Determinación de las cuotas íntegras

Cuota íntegra estatal (7.710,40 + 475) = 8.185,40

Cuota íntegra autonómica (7.834,50 + 475) = 8.309,50

Tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad que forman parte de la base imponible del ahorro

En aquellos supuestos en que exista un remanente del mínimo personal y familiar que al no poder aplicarse en la base liquidable general para determinar las cuotas íntegras, pase a formar parte de la base liquidable del ahorro, así como cuando el importe de ésta incrementado en la cuantía de las rentas exentas con progresividad supere la cantidad de 6.000 euros, el tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad que, según su naturaleza formen parte de la base imponible del ahorro, se estructura en las siguientes fases:

1. El importe de las rentas exentas con progresividad debe sumarse a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen, con objeto de aplicar a su resultado los tipos de gravamen de las escalas del ahorro, estatal y autonómica, que correspondan. Como resultado se obtienen las cuotas parciales A y B.

2. Si hubiere remanente del mínimo personal y familiar no aplicado en la base liquidable general se hallan las cuotas que corresponda a dicho remanente aplicando los tipos de gravamen de las escalas del ahorro, estatal y autonómica. Como resultado se obtienen las cuotas parciales C y D.

3. A partir de las cuatro cuotas parciales obtenidas en las fases anteriores se calculan las siguientes magnitudes:

    - Cuota 1 = cuota parcial A - cuota parcial C.
    - Cuota 2 = cuota parcial B - cuota parcial D.

4. A partir de las cuotas 1 y 2 calculadas en la fase anterior, se determina el tipo medio de gravamen, estatal y autonómico. En ambos casos, la cuota resultante se divide entre la suma de la base liquidable del ahorro y las rentas exentas con progresividad a integrar en la base imponible del ahorro. El cociente así obtenido se multiplica por 100 para determinar de esta forma el tipo medio de gravamen.

5. Una vez obtenidos dichos tipos medios, éstos se aplicarán exclusivamente sobre la base liquidable del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad. De esta forma se obtendrá la cuota íntegra estatal y autonómica, respectivamente, correspondientes a la base liquidable del ahorro.

Importante: *en aquellos supuestos en que no exista remanente de mínimo personal y familiar, si la cuantía de la base liquidable del ahorro incrementada en el importe de las rentas exentas con progresividad, no supera la cifra de 6.000 euros, no será preciso efectuar los cálculos anteriormente comentados.*

Ejemplo

En la declaración del IRPF correspondiente a 2021 de don J.L.M., residente en Aragón, constan las siguientes cantidades relativas a la base liquidable del ahorro:

- Base liquidable del ahorro: 50.000
- Importe del mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable del ahorro: 4.200

En el ejercicio 2021 el contribuyente procedió a la venta de un inmueble urbano sito en Holanda del que obtuvo una ganancia patrimonial de 80.000 euros determinada de acuerdo con la normativa reguladora del IRPF.

Determinar el importe de la parte estatal y la parte autonómica de las cuotas correspondientes a la base liquidable del ahorro.

Solución:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.3 del Convenio entre el Gobierno del Estado español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 16 de junio de 1971 (BOE 16-10-1972), la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del bien inmueble está exenta del IRPF, pero esta renta se tendrá en cuenta para calcular el IRPF correspondiente a las restantes rentas a integrar en la base liquidable del ahorro del contribuyente.

Dado que existe un remanente del mínimo personal y familiar que reduce la base liquidable del ahorro para determinar el importe de la misma que se somete a gravamen, debe tenerse en cuenta la exención con progresividad de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del inmueble urbano sito en Holanda. Los cálculos que deben realizarse a tal efecto son los siguientes:

1. Suma de la base liquidable general y el importe de las rentas exentas con progresividad

50.000 + 80.000 = 130.000

2. Aplicación de las escalas del impuesto al resultado de la suma anterior (26.800)

Escala del ahorro estatal

Hasta 50.000 = 5.190

Resto (80.000 al 11,5%) = 9.200

Cuota A (5.190 + 9.200) = 14.390

Escala del ahorro autonómica

Hasta 50.000 = 5.190

Resto (80.000 al 11,5%) = 9.200

Cuota B (5.190 + 9.200) = 14.390

3. Aplicación de las escalas de gravamen al importe del mínimo personal y familiar

Escala del ahorro estatal

4.200 al 9,50% = 399

Cuota C = 399

Escala del ahorro autonómica

4.200 al 9,50% = 399

Cuota D = 399

4. Determinación de las diferencias de cuotas

Cuota resultante 1 (cuota A - cuota C): 14.390 − 399 = 13.991

Cuota resultante 2 (cuota B - cuota D): 14.390 − 399 = 13.991

5. Determinación de los tipos medios de gravamen

a. Tipo medio de gravamen del ahorro estatal (TMAE): TMAE = (13.991 ÷130.000) x 100 = 10.76%

b. Tipo medio de gravamen del ahorro autonómico (TMGAA): TMAA = (13.991 ÷130.000) x 100 = 10.76%

6. Determinación de las cuotas correspondientes a la base liquidable del ahorro (50.000):

Cuota del ahorro estatal: (50.000 x 10.76%) = 5.380

Cuota del ahorro autonómica: (50.000 x 10.76%) = 5.380

Supuestos especiales de concurrencia de rentas: Anualidades por alimentos en favor de los hijos y rentas exentas con progresividad

El procedimiento aplicable en el supuesto de que existan simultáneamente anualidades por alimentos en favor de los hijos y rentas exentas con progresividad incorpora las especialidades liquidatorias de cada una de dichas rentas tal y como se comenta en el ejemplo siguiente.

Ejemplo:

Don J.R.F., residente en la Comunidad de Madrid, ha obtenido en el ejercicio 2021 una base liquidable general de 23.900 euros. También ha obtenido rentas exentas con progresividad que ascienden 2.950 euros.

Durante el ejercicio ha satisfecho anualidades por alimentos a sus hijos por importe de 2.800 euros, según lo previsto en el convenio regulador del divorcio aprobado judicialmente.

Determinar las cuotas íntegras correspondientes al ejercicio 2021, sabiendo que el importe del mínimo personal y familiar asciende a 5.550 euros.

Solución:

1. Determinación de las bases para la aplicación de las escalas de gravamen

Al haber satisfecho en el ejercicio anualidades a sus hijos por decisión judicial y resultar su cuantía inferior al importe de su base liquidable general, la escala general y la autonómica del impuesto deben aplicarse separadamente al importe de las anualidades (2.800) y al importe del resto de la base liquidable general.

Este último importe se determina incrementando la base liquidable general (23.900 euros) en la cuantía de las rentas exentas con progresividad (2.950) y disminuyendo el resultado en el importe de las anualidades por alimentos satisfechas en el ejercicio (2.800). En definitiva:

Base "A" = 2.800

Base "B" = (23.900 + 2.950) − 2.800 = 24.050

2. Aplicación de las escalas del impuesto al importe de las anualidades, base "A" (2.800 euros)

Escala general del impuesto 2.800 x 9,50% = 266

Cuota 1 = 266

Escala autonómica

2.800 x 9% = 252

Cuota 2 = 252

3. Aplicación de las escalas de gravamen al resto de base liquidable general, base "B" (24.050 euros)

Escala general del impuesto

Hasta 20.200 = 2.112,75

Resto: 3.850 al 15% = 577,50

Cuota 3 = 2.690,25

Escala autonómica

Hasta: 17.707,20 = 1.709,31

Resto: 6.342,80 x 13,30% = 843,59
Cuota 4 = 2.552,90

4. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros

Dado que el importe de la base liquidable general (23.900) es superior al del mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros (5.550 + 1.980 = 7.530), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general.

Escala general

7.530 al 9,50% = 715,35

Cuota 5 =715,35

Escala autonómica

7.530 al 9% = 677,70

Cuota 6 = 677,70

5. Cálculo de las cuotas a efectos de determinar los tipos medios de gravamen

Para determinar los tipos medios de gravamen, estatal y autonómico, es preciso calcular previamente las respectivas cuotas estatal y autonómica. Dichas cuotas se calculan de la siguiente forma:

Cuota estatal = (cuota 1 + cuota 3 - cuota 5):

266 + 2.690,25 – 715,35 = 2.240,90

Cuota autonómica = (cuota 2 + cuota 4 - cuota 6):

252 + 2.552,90 – 677,70 = 2.127,20

6. Determinación de los tipos medios de gravamen

a. Tipo medio de gravamen estatal TME: 2.240,90 ÷ 26.850 x 100 = 8,34%

b. Tipo medio de gravamen autonómico =TMA = 2.127,20 ÷ 26.850 x 100 = 7,92%

7. Determinación de la cuota íntegra general estatal y autonómica

Cuota íntegra general estatal (base liquidable general x TME) 23.900 x 8,34% = 1.993,26

Cuota íntegra general autonómica: (base liquidable general x TMA) 23.900 x 7,92% = 1.892,88

Capítulo 16. Deducciones generales de la cuota en el ejercicio 2021

Introducción

Deducciones generales y autonómicas aplicables en 2021

Normativa: Arts. 67 y 77 Ley del IRPF.

Una vez determinadas las cuotas íntegras, estatal y autonómica, la fase liquidatoria siguiente del IRPF tiene por objeto determinar las respectivas cuotas líquidas, estatal y autonómica. Para ello, deben aplicarse sobre el importe de las cuotas íntegras los siguientes grupos de deducciones:

1. Deducción por inversión en vivienda habitual: Régimen transitorio

A partir del 1 de enero de 2013 quedó suprimida la deducción por inversión en vivienda habitual. No obstante, para aquellos contribuyentes que, antes de esa fecha, hubieran adquirido su vivienda habitual o satisfecho cantidades para su construcción, ampliación, rehabilitación o realizado obras por razones de discapacidad en ésta (con excepción de las aportaciones a cuentas vivienda) y hubiesen disfrutado de este beneficio fiscal, se establece un régimen transitorio que les permite continuar practicando la deducción en las mismas condiciones en que lo estaban haciendo.

Para tales contribuyentes la cuantía de la deducción por inversión en vivienda habitual se desglosará en dos tramos: uno, estatal y otro, autonómico.

- **El tramo estatal**, cuyo importe se calcula de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, se aplicará **en su totalidad a minorar la cuota íntegra estatal**.

- **El tramo autonómico** cuyo importe viene determinado por lo establecido en el artículo 78 de la Ley del IRPF en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, se aplicará **en su totalidad a minorar la cuota íntegra autonómica.**

El porcentaje a aplicar será bien el aprobado por cada una de las Comunidades Autónomas conforme al artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 diciembre o, en su defecto, los porcentajes establecidos en el artículo 78.2 de la Ley del IRPF en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

2. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Los contribuyentes pueden deducir íntegramente de la cuota íntegra estatal el importe que corresponda por la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación que regula el artículo 68.1 de la Ley de IRPF, cuando cumplan los requisitos y condiciones exigidos para disfrutar de este nuevo incentivo.

3. Deducciones generales de normativa estatal

Las deducciones que se relacionan a continuación, cuya regulación se contiene en la propia Ley del IRPF (artículo 68. 2, 3, 4 y 5) y, en relación con el régimen transitorio de la deducción por alquiler de vivienda habitual, en la disposición transitoria decimoquinta que remite, a su vez, en cuanto a su regulación para los contribuyentes que tengan derecho a este régimen transitorio a la normativa de la Ley del IRPF vigente a 31 de diciembre de 2014, pueden ser aplicadas, con carácter general, por todos los contribuyentes que cumplan los requisitos legalmente exigidos para tener derecho a las mismas, con independencia de la Comunidad Autónoma de régimen común en la que hayan residido durante 2021, con la salvedad de las especialidades que se derivan de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

- Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial
- Deducciones por donativos y otras aportaciones
- Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla
- Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial
- Deducción por alquiler de la vivienda habitual. Régimen transitorio

El importe de estas deducciones se reparte de la siguiente forma:

- **El 50 por 100 del importe total se aplica a minorar la cuota íntegra estatal.**
- **El 50 por 100 del importe total se aplica a minorar la cuota íntegra autonómica.**

4. Deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas

Como novedad para 2021 y con efectos desde el 6 de octubre, el artículo 1 del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE del 6), introduce una nueva disposición adicional quincuagésima en la Ley del IRPF, por la que se crean las siguientes **deducciones temporales por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas:**

a. Deducción por obras de mejora que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración.

b. Deducción por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable.

c. Deducción por obras de rehabilitación energética de edificios de uso predominante residencial.

El importe de estas deducciones recae sobre la **cuota íntegra estata**l después de restar el importe de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el

artículo 68.1 Ley del IRPF y el 50 por 100 del importe total de las deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial, por donativos y otras aportaciones, por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial previstas en los apartados 2, 3, 4, y 5 del artículo 68 de la Ley del IRPF.

5. Deducciones autonómicas

Las Comunidades Autónomas de régimen común, haciendo uso de las competencias normativas asumidas en relación con la parte cedida del IRPF, han aprobado deducciones autonómicas que únicamente podrán aplicar los contribuyentes que, cumpliendo los requisitos establecidos para tener derecho a las mismas, hayan residido durante el ejercicio 2021 en sus respectivos territorios.

El importe de estas deducciones se aplica totalmente a minorar la cuota íntegra autonómica.

Importante: *la aplicación de las deducciones generales y autonómicas no podrá dar lugar a una cuota líquida negativa. Las deducciones generales que no puedan ser aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra estatal, no podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica. Del mismo modo, las deducciones autonómicas que no puedan ser aplicadas por insuficiencia de la cuota íntegra autonómica, no podrán deducirse de la cuota íntegra estatal.*

Finalmente, el contribuyente deberá conservar en su poder los justificantes de las deducciones practicadas para cualquier comprobación por parte de la Administración tributaria, sin que sea necesario que adjunte a su declaración los justificantes de las deducciones practicadas.

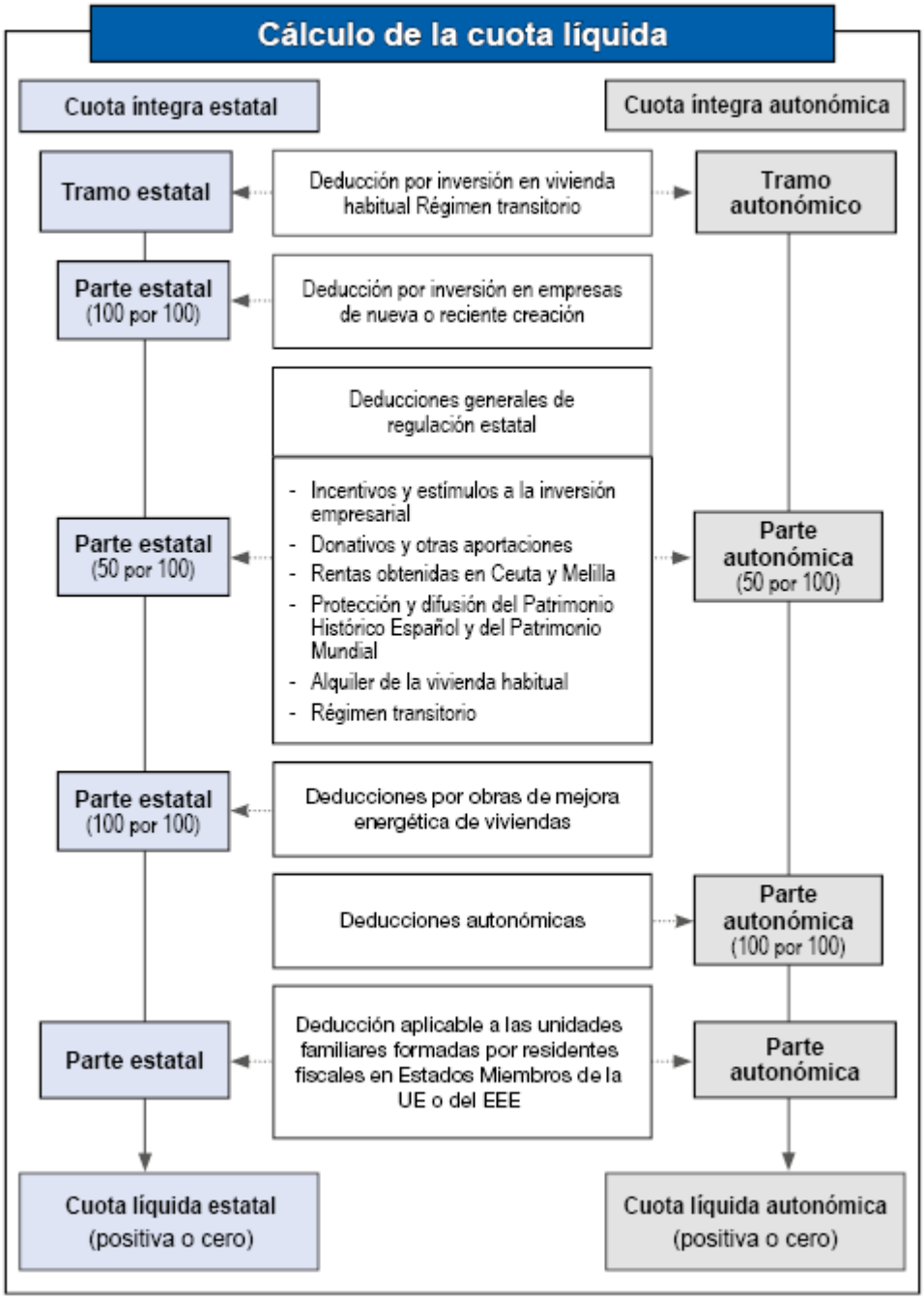
6. Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Esta deducción se introduce, desde 1 de enero 2018, a favor de aquellos contribuyentes del IRPF, integrantes de una unidad familiar en la que uno de sus miembros resida en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que les impide presentar declaración conjunta. Mediante esta deducción se equipara, cuando sea más favorable, la cuota a pagar por estos contribuyentes residentes en España a la que les correspondería en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España y hubieran optado por tributar conjuntamente.

El importe de esta deducción no se reparte al 50 por 100 entre la cuota íntegra estatal y autonómica, sino que minora cada una de ellas en la forma que establece la disposición adicional cuadragésima octava de la Ley del IRPF y que se comenta en el apartado referido a dicha deducción.

Esquema gráfico de la aplicación sobre el importe de las cuotas integras de las deducciones generales y autonómicas

En el cuadro siguiente se representa, de forma esquemática, la aplicación de las deducciones generales y autonómicas a que se ha hecho referencia en el ejercicio 2021:



Deducción por inversión en vivienda habitual: Régimen transitorio

Régimen transitorio

Normativa: Disposición transitoria decimoctava Ley IRPF; Disposición transitoria duodécima Reglamento

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28) suprimió, con efectos desde 1 de enero de 2013, la deducción por inversión en vivienda habitual.

No obstante, para los contribuyentes que venían deduciéndose por vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 (excepto por aportaciones a cuentas vivienda), la citada Ley 16/2012 introdujo un régimen transitorio que les permite seguir disfrutando de la deducción en los mismos términos y con las mismas condiciones existentes a 31 de diciembre de 2012.

¿A quiénes se aplica el régimen transitorio?

Sólo tendrán derecho a aplicar en 2021 la deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades satisfechas en el período los siguientes contribuyentes:

a. Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, o a partir de dicha fecha, siempre que en este último caso se hubieran satisfecho cantidades para la construcción de la misma antes del 1 de enero de 2013 y la finalización de las obras se hubiera producido en los plazos que fijaba la normativa del IRPF aplicable.

> ***Renta 2021:***
>
> *La modalidad de "construcción de la vivienda habitual" se ha integrado junto a la de "adquisición de vivienda habitual" en la declaración del IRPF del ejercicio 2021. La razón es que el 19 de marzo de 2021 finalizó el plazo de cuatro años, prorrogable otros cuatro años adicionales (a los que se añade 78 días más, correspondientes al periodo comprendido entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020 durante el que estuvo suspendido el cómputo de los plazos, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020), en los que el contribuyente debía terminar la construcción de su vivienda habitual y adquirir jurídicamente la vivienda para seguir teniendo derecho al régimen transitorio de esta deducción.*
>
> *A partir de dicha fecha el derecho a la aplicación del régimen transitorio continúa respecto de las cantidades que siga satisfaciendo el contribuyente en relación con la construcción, cuando haya utilizado financiación ajena, siempre y cuando se cumplan los requisitos de terminación en plazo, adquisición, ocupación y residencia efectiva y permanente.*

En estos casos, los contribuyentes deberán incluir todas las cantidades satisfechas en el ejercicio dentro de la "Adquisición y/o construcción de la vivienda habitual de la vivienda habitual" en el Anexo A.1 de la declaración, indicando la fecha de la escritura de adquisición o de obra nueva de la vivienda.

b. Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

c. Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

En todo caso, para poder aplicar el régimen transitorio de deducción se exige que los contribuyentes hayan practicado la deducción por dicha vivienda en 2012 o en años anteriores, salvo que no la hayan podido practicar todavía porque el importe invertido en la misma no haya superado las cantidades invertidas en viviendas anteriores, en la medida que hubiesen sido objeto de deducción y, en su caso, el importe de ganancias patrimoniales exentas por reinversión.

Cómo se aplica la deducción en el régimen transitorio

La disposición transitoria decimoctava de la Ley de IRPF mantiene, para los contribuyentes que tengan derecho al régimen transitorio, la aplicación de la regulación contenida en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

Asimismo, la nueva disposición transitoria duodécima del Reglamento del IRPF prevé para los contribuyentes que tengan derecho al régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual la aplicación de lo dispuesto en su capítulo I del Título IV, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

Obligación de presentar declaración

Los contribuyentes que deseen ejercer el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual del régimen transitorio estarán obligados, en todo caso, **a presentar declaración por el IRPF.**

Condiciones y requisitos de carácter general

Concepto de vivienda habitual

Normativa: Arts. 68.1 3º y 4º f) Ley IRPF, redacción a 31-12-2012; 54 y 55.2 Reglamento, redacción a 31-12-2012

Se entiende por vivienda habitual, a efectos de esta deducción, la edificación que cumpla los

siguientes requisitos:

1. Que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido los tres años indicados, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, cambio de empleo, u otras circunstancias análogas justificadas.

> Se entenderá igualmente como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda. el hecho de que la anterior resulte inadecuada como consecuencia de la discapacidad del propio contribuyente o de su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él.

El plazo de tres años lo es a los efectos de calificar la vivienda como habitual, sin que sea preciso que haya transcurrido dicho plazo para empezar a practicar la deducción que corresponda en los términos que más adelante se comentan. No obstante, si una vez habitada la vivienda se incumpliera el plazo de residencia de tres años, sí que habría que reintegrar las deducciones practicadas, salvo que concurra alguno de los supuestos anteriormente mencionados.

Atención: *a efectos de los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual, en los supuestos de adquisición de la propiedad en pro indiviso, si el obligado tributario hubiese residido ininterrumpidamente en la vivienda desde su adquisición, para el cómputo del plazo de tres años para determinar si el inmueble tiene o no la consideración de vivienda habitual, ha de estarse a la fecha en que se produjo la adquisición de la cuota indivisa, sin tener a estos efectos trascendencia la fecha en que se adquirió la cuota restante hasta completar el 100 por 100 del dominio de la cosa común. Véase al respecto la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015, Reclamación número 00/06331/2013, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.*

2. Que el contribuyente la habite de manera efectiva y con carácter permanente, en un plazo no superior a doce meses, contados desde la fecha de adquisición o de terminación de las obras

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual, a pesar de no producirse la ocupación en el plazo de doce meses, en los siguientes supuestos:

- Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurra alguna otra de las circunstancias mencionadas en el número 1º anterior (celebración del matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, etc.) que impidan la ocupación de la vivienda.
- Cuando la vivienda resulte inadecuada por razón de la discapacidad padecida por el contribuyente, por su cónyuge o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que convivan con él.
- Cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la

vivienda adquirida no sea objeto de utilización. En este supuesto, el plazo de doce meses comenzará a contarse a partir de la fecha del cese en el correspondiente cargo o empleo.

Cuando se produzca alguna de las circunstancias señaladas en este número o en el anterior, determinantes del cambio de domicilio o que impidan la ocupación de la vivienda, la deducción se practicará hasta el momento en que se produzcan dichas circunstancias. Por excepción, cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, podrá seguir practicándose deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha circunstancia y la vivienda no sea objeto de utilización.

3. Conceptos que se consideran vivienda habitual, a efectos de la deducción

- **Los anexos** o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, tales como jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, **siempre que se adquieran conjuntamente con la vivienda.**
- **Las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta, con el máximo de dos**. A efectos de la deducción, se entienden adquiridas con la vivienda las plazas de garaje que cumplan los siguientes requisitos:

  a. Que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario y se entreguen en el mismo momento.

  b. Que su transmisión se efectúe en el mismo acto, aunque lo sea en distinto documento.

  c. Que sean utilizadas o estén en disposición de utilizarse por el adquirente, es decir, que su uso no esté cedido a terceros.

Comprobación de la situación patrimonial: base efectiva de inversión deducible

Normativa: Art. 70.1 Ley IRPF, redacción a 31-12-2012

Sin perjuicio de la existencia de bases máximas de deducción para los diferentes conceptos de inversiones que se examinan más adelante, el disfrute efectivo de la deducción por inversión en vivienda habitual está condicionado a que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

> La comprobación de la situación patrimonial tiene como objetivo asegurar que las inversiones en vivienda habitual y en empresas de nueva o reciente creación con derecho a deducción se realizan con la renta generada en el período, evitando que se efectúen deducciones respecto de cantidades que correspondan a rentas generadas en períodos anteriores.

La comparación del patrimonio al final y al comienzo del período impositivo se efectuará en función del valor de adquisición de la totalidad de los bienes y derechos que integran el patrimonio del contribuyente, incluyendo los exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, **sin que se computen, por tanto, las variaciones de valor experimentadas durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del**

patrimonio del contribuyente.

No obstante lo anterior, **en el caso de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual**, las inversiones realizadas en el ejercicio se valorarán en el patrimonio final de forma independiente de la vivienda.

De forma análoga, **en el caso de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad,** debe incluirse en la valoración del patrimonio final del período impositivo las cantidades satisfechas para sufragar estas obras, tanto en el supuesto de que estas últimas tengan la consideración de inversión (las realizadas sobre la vivienda habitual del contribuyente) como de gastos (las realizadas sobre la vivienda arrendada o subarrendada por el contribuyente).

En el supuesto de que el aumento del patrimonio a la finalización del período impositivo fuera inferior a la cantidad invertida o al importe de las obras e instalaciones de adecuación realizadas por razones de discapacidad, sin computar dentro de éstas los intereses y demás gastos de financiación, sólo se podrá efectuar la deducción por inversión en vivienda o por obras e instalaciones de adecuación de la misma sobre la cuantía en que haya aumentado el patrimonio del contribuyente, incrementada en los intereses y demás gastos de financiación satisfechos.

Ejemplo

Don A.G.E., adquirió el 30 de noviembre de 2006 su vivienda habitual por un precio total de 150.000 euros. Esta vivienda se financió en parte con un préstamo hipotecario por importe de 120.000 euros.

En el ejercicio 2021, don A.G.E. ha invertido en su vivienda habitual 9.000 euros de los que 1.000 euros corresponden a intereses del préstamo y el resto a amortización del principal.

El patrimonio del contribuyente, a 1 de enero de 2021, estaba formado por la vivienda; participaciones en un fondo de inversión valoradas en 55.200 euros; una cuenta bancaria de 5.700 euros y un automóvil adquirido en 2020 por un importe de 25.242 euros y cuya valoración actual se estima en 21.035 euros. El importe del préstamo pendiente a dicha fecha era de 95.000 euros.

El patrimonio, a 31 de diciembre de 2021, está constituido por la vivienda, los fondos de inversión cuyo valor liquidativo a dicha fecha asciende a 52.200 euros; 3.000 euros en la cuenta bancaria y el automóvil cuyo valor, a dicha fecha, se estima en 15.625 euros.

En 2021 obtiene rendimientos de trabajo por importe 54.000 euros.

Determinar si cumple la exigencia de incremento comprobado en el patrimonio en la cuantía de la inversión.

Solución:

a. Patrimonio final (31-12-2021) = 66.000

- Vivienda (150.000,00 – 87.000,00) = 63.000

- Cuenta bancaria: =3.000

b. Patrimonio inicial (01-01-2021) = 60.700

- Vivienda (150.000,00 – 95.000,00) = 55.000
- Cuenta bancaria = 5.700

Aumento de patrimonio = 5.300

Inversión realizada en 2021 = 9.000

Base efectiva de inversión deducible (aumento de patrimonio sin computar intereses y demás gastos de financiación) =5.300

Nota al ejemplo:

A la base efectiva de inversión deducible (5.300 euros) ha de adicionarse los intereses del préstamo (1.000 euros) y el resultado (6.300 euros) será el importe de la base de deducción que corresponde al contribuyente en el ejercicio 2021.

Asimismo, indicar que en la solución del ejemplo no se tiene en cuenta el automóvil ni los fondos de inversión, ya que los mismos siguen formando parte del patrimonio del contribuyente al final de período impositivo.

Modalidades de la deducción

La disposición transitoria decimoctava de la Ley de IRPF mantiene tres de las cuatro modalidades de deducción por inversión en vivienda que hasta 2012 regulaba el artículo 68.1 de la citada Ley, que son:

Adquisición, construcción, rehabilitación y ampliación de la vivienda habitual

Normativa: Arts. 68.1 y 78.2 Ley IRPF, redacción a 31-12-2012; 55 Reglamento, redacción a 31-12-2012

¿Quiénes tienen derecho a esta deducción?

Tendrán derecho a aplicar el régimen de deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades satisfechas en el ejercicio 2021, los contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos:

a. Si se trata de adquisición de vivienda habitual, cuando la vivienda se haya adquirido jurídicamente con anterioridad a 1 de enero de 2013 o con posterioridad a dicha fecha, siempre que en este último caso se hubieran satisfecho cantidades para la construcción de la misma antes del 1 de enero de 2013 y la finalización de las obras se hubiera producido en los plazos que fijaba la normativa del IRPF aplicable.

b. Si se trata de obras de rehabilitación de la vivienda habitual, cuando se hayan satisfecho cantidades por tal concepto con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre que además las obras se terminasen antes de 1 de enero de 2017.

c. Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras se hubieran terminado antes de 1 de enero de 2017.

En todo caso, es necesario que el contribuyente haya practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición, construcción, rehabilitación o ampliación de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que no hubiera podido practicarse por no superar a las cantidades invertidas en viviendas anteriores, en la medida que hubiesen sido objeto de deducción al integrar bases efectivas de deducción, más, en su caso, el importe de ganancias patrimoniales exentas por reinversión.

***COVID-19:* aplicación de la deducción en la modalidad "construcción de la vivienda habitual"- cómputo del plazo para la finalización de las obras-.**

El artículo 55 del Reglamento del IRPF, en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, asimilaba a la adquisición de la vivienda habitual su "construcción" en los supuestos en los que el contribuyente hubiera satisfecho directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o hubiera entregado cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que las obras finalizasen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión o, en los supuestos excepcionales previstos en los apartados 3 y 4 del citado artículo 55 del Reglamento, se concediera una ampliación de dicho plazo que no podía exceder, en ningún caso, de otros cuatro años más.

Como consecuencia de lo anterior, la aplicación del régimen transitorio de la deducción en la modalidad de "construcción de la vivienda habitual" exigía:

1º. Que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por la construcción de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013 (salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2º de la LIRPF en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012) y

2º. Que las citadas obras computado el plazo de 4 años hubieran terminado, en todo caso, ***antes de 1 de enero de 2017 o, en el caso de ampliación, como máximo hasta el 19 de marzo de 2021, produciéndose también la adquisición jurídica de la vivienda.***

> ***Precisión:*** *a efectos del cómputo del plazo de cuatro años para el caso de ampliación del plazo de terminación de las obras y adquisición jurídica de la vivienda en los términos señalados, no se ha tenido en cuenta el periodo comprendido desde el 14 de marzo hasta el 30 de mayo, en virtud de lo dispuesto en la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 (BOE de 1 de abril) y de la modificación de las referencias temporales prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE del 22). Por tanto, el plazo para la finalización de las obras y adquisición jurídica de la vivienda expiraría el 19 de marzo de 2021.*

A estos efectos:

- *En los supuestos de construcción mediante ejecución directa por parte del contribuyente -*

autopromoción-, la adquisición jurídica se entiende obtenida con la finalización de las obras, hecho que deberá poder ser debidamente probado, tomándose en su defecto la fecha de escritura de declaración de obra nueva.

- *En los supuestos de construcción mediante entregas a promotor o cooperativa, la adquisición jurídica se entiende obtenida conforme con las disposiciones del Código Civil, cuando concurran el contrato (título) y la tradición o entrega de la vivienda (modo).*

Conforme a lo anterior, en el ejercicio 2021 en los casos de construcción de vivienda habitual, cumplidos los plazos, para seguir aplicando la deducción se debe haber producido la finalización de las obras y la adquisición jurídica de la vivienda en los términos comentados. Por esta razón, ***el contribuyente que utilice financiación ajena podrá seguir practicando la deducción por las cantidades satisfechas en el ejercicio (principal e intereses) dentro de la rúbrica"Adquisición y/o construcción de la vivienda habitual de la vivienda habitual"*** *en el Anexo A.1 de la declaración, pero debiendo consignar como datos adicionales en la declaración del IRPF la fecha de la escritura de adquisición o de obra nueva de la vivienda.*

Concepto de adquisición, construcción, rehabilitación y ampliación de la vivienda habitual

Concepto de adquisición de vivienda habitual

Se entiende por adquisición de vivienda habitual, a efectos de la deducción, la adquisición en sentido jurídico del derecho de propiedad o pleno dominio de la misma, aunque éste sea compartido, siendo indiferente el negocio jurídico que la origine. Así, la adquisición podrá efectuarse por compraventa, permuta, herencia, legado o donación. Se excluye, pues, del concepto de adquisición válido para la aplicación de la deducción, la adquisición de la nuda propiedad, usufructo u otros derechos reales de goce o disfrute sobre la vivienda habitual.

La deducción por adquisición de vivienda habitual podrá aplicarse si con anterioridad al 1 de enero de 2013 se hubiera adquirido jurídicamente la propiedad de la misma. Es decir, si con anterioridad a dicha fecha concurren el contrato (título) y la tradición o entrega de la vivienda (modo).

Precisiones*:*

- *En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.*

  También podrá practicar deducción por las cantidades satisfechas, en su caso, para la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir su vivienda habitual, con el límite conjunto de 9.040 euros anuales.

- *Se reconoce el derecho de aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual aun no siendo titular del pleno dominio cuando se trate de supuestos en los que la vivienda habitual se adquirió originariamente en plena propiedad por los cónyuges en pro indiviso o para la sociedad conyugal, y, constituyendo aquella la vivienda habitual de ambos y de sus hijos menores, sobreviene la desmembración del dominio, no voluntariamente, sino mortis causa por el fallecimiento de uno de los cónyuges, y la vivienda siga constituyendo la residencia habitual de la unidad*

familiar. Véase al respecto la Resolución del TEAC de 8 mayo 2014, Reclamación número 00/00990/2012, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

- *En caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100 por 100 de la vivienda, tendrá derecho a aplicarse el 100 por 100 de la deducción por adquisición de vivienda habitual, hasta un total de 9.040 euros de base, siempre que se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio.*

  En este caso la aplicación de la deducción por la parte adquirida hasta completar el 100 por 100 del pleno dominio del inmueble tendrá como límite el importe que habría tenido derecho a deducirse desde la fecha de extinción del condominio el comunero que deja de ser titular del inmueble si dicha extinción no hubiera tenido lugar. La deducción estará condicionada también a que al comunero que deja de ser propietario no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual. Véase al respecto la Resolución del TEAC de 1 de octubre de 2020, Reclamación número 00/00561/2020, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

"Construcción de vivienda habitual":

El artículo 55 del Reglamento del IRPF, en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, asimilaba a la adquisición de la vivienda habitual su "construcción" en los supuestos en los que el contribuyente hubiera satisfecho directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o hubiera entregado cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que las obras finalizasen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión o, en los supuestos excepcionales previstos en los apartados 3 y 4 del citado artículo 55 del Reglamento, se concediera una ampliación de dicho plazo que no podía exceder, en ningún caso, de otros cuatro años más.

Este plazo con las ampliaciones finalizó el 19 de marzo de 2021 ya que desde el 14 de marzo hasta el 30 de mayo estuvo suspendido el cómputo del plazo de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto-ley 11/2020.

Ahora bien, los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la construcción de la vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 y, finalizadas las obras, hayan cumplido los requisitos de terminación en plazo, ocupación y residencia efectiva y permanente previstas para la misma, tendrán derecho a seguir practicando la deducción, cuando hayan utilizado financiación ajena.

Concepto de rehabilitación de vivienda habitual

Normativa: Art. 55.5 Reglamento IRPF

A efectos de esta modalidad de deducción, se considera rehabilitación de vivienda habitual las obras realizadas en la misma que hayan cumplido cualquiera de los siguientes requisitos:

a. **Que las obras hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas**, en los términos previstos en el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio, sobre medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y suelo del Plan 1998-2001 (BOE del 26); en el Real Decreto 1/2002, de 11 de enero, sobre medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y suelo del Plan 2001-2005 (BOE del 12); en el Real Decreto 801/2005, de 1 de julio, por el que se aprueba el Plan Estatal 2005-2008, para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda, en el Real

Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012 (BOE del 24)"; en el Real Decreto 106/2018, de 9 de marzo, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda 2018-2021 (BOE del 10).

b. **Que las obras tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas**, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado la adquisición durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Concepto de ampliación de la vivienda habitual

Se entiende por ampliación de vivienda habitual el **aumento de su superficie habitable**, producido mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año. Así, dentro de este concepto se entiende comprendida tanto la adquisición de una vivienda contigua como de una vivienda situada en un nivel inmediatamente superior o inferior, con el fin de unirla a la vivienda habitual y aumentar de esta forma la superficie habitable de la misma.

> ***Recuerde:*** *las obras de rehabilitación o de ampliación de la vivienda habitual darán derecho a la deducción cuando se hayan satisfecho cantidades por tales conceptos con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre que además las obras se hayan terminado antes de 1 de enero de 2017.*

Conceptos que no dan derecho a deducción

A efectos de la deducción, en ningún caso tienen la consideración de inversión en vivienda habitual los siguientes conceptos:

a. **Los gastos de conservación y reparación** efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones y similares.

b. **Los gastos de sustitución de elementos** tales como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros.

c. **Las mejoras,** entendiendo por tales las obras que redundan en un aumento de la capacidad o habitabilidad de los inmuebles, o en un alargamiento de su vida útil.

d. **Las plazas de garaje** adquiridas conjuntamente con la vivienda que excedan de dos.

e. **La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas** y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya vivienda propiamente dicha, **siempre que se adquieran independientemente de ésta**.

Cantidades satisfechas con derecho a deducción y base máxima deducible

Base de deducción

Con sujeción al límite de 9.040 euros, la base de la deducción está constituida por **las cantidades satisfechas por el contribuyente en el ejercicio** para la adquisición, construcción, rehabilitación y ampliación de la vivienda habitual, incluidos los gastos y tributos originados que hayan corrido a cargo del contribuyente, tales como Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IVA, honorarios de arquitecto y aparejador, licencia de obras, declaración de obra nueva, gastos de notaría y registro, gastos de agencia, etc.

Tratándose de **inversión mediante financiación ajena**, la deducción se practicará a medida que se vaya devolviendo el principal del préstamo y se abonen, en su caso, los correspondientes intereses, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción.

> La novación, subrogación o la sustitución de un préstamo o crédito por otro, incluso su ampliación, cualquiera que sea la forma acordada -con las garantías y condiciones que cualquiera de ellos tenga-, no supone entender que en ese momento concluye el proceso de financiación de la inversión correspondiente ni que se agotan las posibilidades de practicar la deducción. Únicamente implica la modificación de las condiciones de financiación inicialmente acordadas, siempre que, evidentemente, el préstamo resultante se dedique efectivamente a la amortización del anterior.
>
> Por ello, las anualidades (cuota de amortización e intereses) y demás cuantías que se satisfagan por el préstamo o crédito resultante -en su constitución, vida y cancelación-, en la parte proporcional que, del total capital obtenido en este, sea atribuible a la amortización o cancelación del préstamo originario -cuando éste se haya destinado exclusivamente a la adquisición de la vivienda habitual-, incluida en su caso la cancelación registral hipotecaria, darán derecho a deducción por inversión en vivienda habitual, formando parte de la base de deducción del período impositivo en que se satisfagan, siempre que se cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios exigidos. En el caso de ampliación del principal, si en su totalidad se destinase a cubrir estrictamente los costes asociados a la cancelación del préstamo primigenio, también podrá ser objeto de deducción. Por el contrario, no será susceptible de integrar la base de deducción la parte proporcional de las indicadas anualidades que se correspondieran con el incremento del principal, que se hubiera destinado a financiar otras cosas, diferentes a la propia adquisición de la vivienda, sea cual fuese.
>
> Respecto del nuevo préstamo o crédito, el contribuyente deberá poder acreditar su destino vinculado a la vivienda y la justificación de su devolución.
>
> En el caso del contribuyente que en virtud de sentencia judicial de divorcio satisface la totalidad de los pagos del préstamo para la adquisición de la vivienda habitual que en su día le fue concedido conjuntamente a ambos cónyuges y por cuya amortización venían practicando los dos antes de 1 de enero de 2013 la deducción por adquisición de vivienda habitual, tiene derecho a la aplicación de dicha deducción por la totalidad de las cantidades pagadas por tal concepto aun cuando solo sea propietario del 50% de la vivienda por no haberse liquidado la sociedad de gananciales, tanto en el caso de que la vivienda continúe teniendo para él y los hijos comunes la condición de habitual como en el supuesto de que la vivienda tenga dicha condición para los hijos comunes y el otro progenitor. Véase al respecto la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2021, Reclamación número 00/00629/2021, recaída en recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio.

En estos supuestos, **formarán parte de la base de la deducción, además de la amortización del capital y de los intereses, los demás gastos derivados de dicha financiación** entre los que pueden citarse los siguientes:

- **El coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés de los préstamos**

hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE del 12). En el caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

- **Las primas de los contratos de seguro de vida y de incendios**, siempre que estén incluidos en las condiciones de los préstamos hipotecarios obtenidos para la adquisición (o, en su caso, para la construcción), rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual.

Importante: *de acuerdo con la disposición adicional cuadragésima quinta Ley IRPF no se integrarán en la base de la deducción por inversión en vivienda habitual ni de las deducciones por este concepto establecidas por la Comunidad Autónoma las siguientes cantidades:*

- *Las cantidades que por la aplicación de cláusulas suelo hubieran sido satisfechas por el contribuyente en 2021, cuando antes de finalizar el plazo de presentación de autoliquidación del IRPF por dicho ejercicio se alcance un acuerdo de devolución de las mismas con la entidad financiera, o tal devolución proceda como consecuencia de la ejecución o cumplimiento de sentencias judiciales o laudos arbitrales.*
- *Aquellas cantidades satisfechas en ejercicios anteriores por el contribuyente en aplicación de las cláusulas suelo objeto de la devolución que se destinen directamente por la entidad financiera en el ejercicio, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, sentencia o laudo arbitral, a minorar el principal del préstamo.*

Base máxima de inversión deducible

Normativa: Art. 68.1 1º Ley IRPF, redacción a 31-12-2012

La base máxima de deducción para inversiones en adquisición, rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual es de **9.040 euros anuales**.

Este límite será único para el conjunto de los conceptos de inversión reseñados y se aplicará **en idéntica cuantía en tributación conjunta**.

El exceso de las cantidades invertidas sobre dichos importes no puede trasladarse a ejercicios futuros.

En caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100 por 100 de la vivienda, tendrá derecho a aplicarse el 100 por 100 de la deducción por adquisición de vivienda habitual, hasta un total de 9.040 euros de base, siempre que se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio.

En este caso, la aplicación de la deducción por la parte adquirida hasta completar el 100 por 100 del pleno dominio del inmueble tendrá como límite el importe que habría tenido derecho a deducirse desde la fecha de extinción del condominio el comunero que deja de ser titular del inmueble si dicha extinción no hubiera tenido lugar. La deducción estará condicionada también a que al comunero que deja de ser propietario no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual. Véase al respecto la Resolución del TEAC de 1 de octubre de 2020, Reclamación número 00/00561/2020, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

Para determinar la base de la deducción, es decir, las cantidades invertidas con derecho a deducción, deben tenerse en cuenta, además de los requisitos señalados anteriormente, las siguientes reglas especiales:

- **Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores**, no se podrán practicar deducciones por la adquisición, rehabilitación o ampliación de la nueva vivienda hasta que el importe invertido en ella exceda de las cantidades invertidas en las anteriores que hubieran gozado de deducción.

- **Cuando la transmisión de la vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por adquisición, rehabilitación o ampliación de la nueva vivienda habitual se minorará en el** importe de la ganancia patrimonial exenta, no pudiéndose practicar deducciones hasta que el importe invertido supere la suma del precio de adquisición de las viviendas anteriores, en la medida en que hubiera gozado de deducción, más la ganancia patrimonial exenta en las anteriores.

De igual modo, cuando **la transmisión de la vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial parcialmente no sujeta** por aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF (por ser la fecha de adquisición anterior a 31 de diciembre de 1994), la deducción por adquisición de la nueva vivienda no podrá comenzar hasta que el importe invertido en la misma no supere las cantidades invertidas en las anteriores viviendas habituales, en la medida en que hubieran gozado de deducción, más la ganancia patrimonial que resulte exenta por reinversión.

> La aplicación de los coeficientes reductores o de abatimiento para determinar la parte de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de viviendas adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994 que queda no sujeta al IRPF por aplicación de lo dispuesto en la de la disposición transitoria novena de la Ley de IRPF se comenta con más detalle en el Capítulo 11.

Recuerde: *los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la construcción de la vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 y hubieran terminado las obras tendrán derecho a seguir practicando la deducción bajo la modalidad de "adquisición de vivienda habitual" cuando hayan utilizado financiación ajena, y cumplan los requisitos de terminación en plazo, ocupación y residencia efectiva y permanente previstas para la misma.*

Porcentajes de deducción

Los porcentajes de deducción aplicables en la adquisición, rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual son los que se indican en el cuadro siguiente:

Inversión	Tramo estatal de la deducción	Tramo autonómico de la deducción		
		Cataluña		Restantes Comunidades Autónomas
		Con carácter general	Régimen especial	
Inversión realizada en el ejercicio hasta 9.040 euros	7,5%	7,5%	9%	7,5%

Notas al cuadro:

(1) El régimen especial (9%) es aplicable por los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña que adquirieron su vivienda habitual antes del 30-07-2011 o satisfacieron cantidades para la construcción de la vivienda habitual antes del 30-07-2011 (no incluye la rehabilitación ni la ampliación de la vivienda habitual) y se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- Tener 32 años o menos de edad en la fecha de devengo del Impuesto.
- Haber estado en el paro durante 183 días o más durante el ejercicio.
- Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
- Formar parte de una unidad familiar que incluya por lo menos un hijo en la fecha de devengo del IRPF.

Para poder disfrutar del porcentaje del 9 por 100 de deducción, es necesario que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no sea superior a 30.000 euros. En caso de tributación conjunta, este límite se computa de manera individual para cada uno de los contribuyentes que tenga derecho a la deducción por haber realizado inversiones en la vivienda habitual en el ejercicio. (Volver)

(2) Incluye las restantes Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla a las que se aplica el artículo 78.2 de la Ley IRPF, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012. (Volver)

Obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad

Normativa: Arts. 68.1.4º y 78.2 Ley IRPF; 57 Reglamento, redacción a 31-12- 2012

¿Quiénes tienen derecho a esta deducción?

Tendrán derecho a aplicar el régimen transitorio de deducción por inversión en vivienda habitual:

a. Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre y cuando las citadas obras o instalaciones hayan concluidas antes de 1 de enero de 2017.

b. Los contribuyentes que sean copropietarios del inmueble en el que residan las personas con discapacidad y en el que se realicen las obras de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquiera otro elemento arquitectónico, así como

las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar las barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad.

Concepto de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual

A efectos de la deducción, tienen la consideración de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual las siguientes:

a. Las obras que impliquen una reforma del interior de la vivienda.

b. Las obras de modificación de elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la vía pública y la finca urbana, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico.

c. Las obras necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de la seguridad.

Acreditación de la necesidad de las obras e instalaciones

Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser calificadas como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de la persona con discapacidad, mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO u órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de discapacidades basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de la misma.

Requisitos subjetivos de la deducción

Los requisitos subjetivos que deben cumplirse para aplicar esta deducción son los siguientes:

a. Que la persona con discapacidad sea el propio contribuyente o su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él.

b. Que la vivienda esté ocupada por cualquiera de las personas a que se refiere el párrafo anterior a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

Cantidades invertidas con derecho a deducción

La base de la deducción está constituida por el importe satisfecho en el ejercicio por el contribuyente en concepto de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda por razones de discapacidad en los términos anteriormente comentados.

Base máxima de inversión deducible

Normativa: Arts. 68.1. 4º d) Ley IRPF, redacción a 31-12-2012

La base máxima de deducción anual por cantidades destinadas a la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del contribuyente por razón de discapacidad es de **12.080 euros anuales**.

Este límite se aplicará en idéntica cuantía en tributación conjunta.

El exceso de las cantidades invertidas sobre dichos importes no puede trasladarse a ejercicios futuros.

> ***Recuerde:*** *el límite de 12.080 euros anuales por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad es independiente del límite de 9.040 euros anuales fijado para los demás conceptos deducibles por inversión en vivienda habitual.*

Porcentajes de deducción

Los porcentajes de deducción aplicables en el presente ejercicio son los que se indican en el siguiente cuadro:

Inversión	Tramo estatal de la deducción	Tramo autonómico de la deducción	
		Cataluña	Restantes Comunidades Autónomas
Inversión realizada en el ejercicio hasta 12.080 euros	10%	15%	10%

Nota al cuadro:

(1) Incluye a las demás Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla a las que se aplica el artículo 78.2 de la Ley IRPF, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012. (Volver)

Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Normativa: Arts. 68.1 y disposición adicional trigésima octava.2 Ley IRPF

La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación se introduce en el IRPF con la finalidad de favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, deseen aportar sus conocimientos empresariales o profesionales para el desarrollo de la sociedad en la que invierten (inversor de proximidad o “business angel”), o también de aquellos contribuyentes que solo estén interesados en aportar capital (capital semilla).

Los aspectos más destacados de esta deducción son los siguientes:

Objeto, base máxima y porcentaje de la deducción

Objeto de la deducción

Los contribuyentes podrán aplicar esta deducción por las cantidades satisfechas en el ejercicio para la **suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación** cuando se cumplan los requisitos y condiciones que más adelante se indican, pudiendo, además de aportar capital, colaborar con sus conocimientos empresariales o profesionales en el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.

A efectos de esta deducción, puede considerarse que es una inversión válida que permite disfrutar de la misma la realizada por el que, en una ampliación de capital de una sociedad de nueva o reciente creación, aporta un crédito que tiene frente a la misma, siempre que se cumplan los demás requisitos que exige el artículo 68.1 de la Ley del IRPF. Véase al respecto la Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020, Reclamación número 00/06580/2019, recaída en recurso de alzada para la unificación de criterio.

***Atención**: esta deducción es exclusivamente estatal y, por ello, minora sólo la cuota íntegra estatal.*

Base de deducción e importe máximo

La base máxima de deducción es de **60.000 euros anuales** y está formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

No formará parte de la base de deducción las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente **practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.**

Además, cuando el contribuyente transmita acciones o participaciones y opte por la aplicación de la exención por reinversión regulada en el artículo 38.2 de la Ley del IRPF, **únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquellas.**

En ningún caso se puede practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la cuantía de 60.000 euros anuales, antes citada.

Respecto a la exención por reinversión de ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación véase el Capítulo 11.

Porcentaje de deducción

El porcentaje de deducción aplicable sobre las cantidades satisfechas en el ejercicio por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, en los términos anteriormente comentados, **es el 30 por 100**.

Requisitos y condiciones para su aplicación

1. Requisitos que debe cumplir la entidad en la que se invierta

Normativa: Art. 68.1.2º Ley IRPF

La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran debe cumplir los siguientes requisitos:

a. **Revestir la forma de** Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, 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 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, 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.

b. **Ejercer una actividad económica** que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma.

   En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

c. El **importe de la cifra de los fondos propios** de la entidad no podrá ser superior a **400.000 euros** en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

   Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

2. Condiciones que deben cumplir las acciones o participaciones en las que se invierta

Normativa: Art. 68.1.3º Ley IRPF

Deben cumplirse también las siguientes condiciones:

a. Las **acciones o participaciones en la entidad deben adquirirse** por el contribuyente bien en **el momento de la constitución** de aquélla o **mediante ampliación de capital** efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y **permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años**.

b. La **participación directa o indirecta del contribuyente**, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, **no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por 100** del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

c. Que no se trate 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. Requisitos formales

Normativa: Art. 68.1.5º Ley IRPF

El cumplimiento de estos requisitos **debe ser acreditado mediante certificación expedida por dicha entidad** en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las misma.

Para ello, la entidad que cumpla los requisitos tiene que presentar una **declaración informativa** en relación con el cumplimiento de requisitos, identificación de sus accionistas o partícipes, porcentaje y período de tenencia de la participación.

Nota: la obligación de presentar una declaración informativa por las entidades de nueva o reciente creación y la información que debe incluir se establece en el artículo 69.1 del Reglamento del IRPF.

Asimismo, en relación con esta declaración informativa véase la Orden HAP/2455/2013, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 165, “Declaración informativa de certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación” y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden de 27 de julio de 2001, por la que se aprueban los modelos 043, 044, 045, 181, 182, 190, 311, 371, 345, 480, 650, 652 y 651, en euros, así como el modelo 777, documento de ingreso o devolución en el caso de declaraciones-liquidaciones extemporáneas y complementarias, y por la que se establece la obligación de utilizar necesariamente los modelos en euros a partir del 1 de enero de 2002 (BOE del 31).

Límite de la deducción: comprobación de la situación patrimonial

Normativa: Art. 70 Ley IRPF

La aplicación de esta deducción requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas.

A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

El objetivo de esta última exigencia es asegurar que las cantidades invertidas con derecho a practicar la deducción, proceden de la renta generada en el período, ya esté o no sujeta al IRPF, evitando que se practiquen deducciones en base a cantidades que procedan de rentas generadas en ejercicios precedentes.

Atención: *respecto a la comprobación de la situación patrimonial véase lo comentado en el apartado correspondiente de la "Deducción por inversión en vivienda habitual: Régimen transitorio" en este Capítulo.*

Ejemplo: Aplicación de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Tras el cierre de la óptica en la que trabajaban cuatro trabajadores de la misma deciden abrir un nuevo establecimiento de este tipo en Zaragoza para lo que constituyen en enero de 2021 la sociedad anónima XX con un capital inicial de 300.000 euros (300 acciones).

Don J.A.S.M, residente en Zaragoza (antiguo cliente de la óptica que se cerró) decide invertir en el nuevo negocio y suscribe en el año 2021 un total de 70 acciones de la sociedad anónima “XX”:

- 30 acciones en marzo (30.000 euros)
- 40 acciones en noviembre (40.000 euros)

Determinar el importe de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación en 2021 suponiendo que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la misma.

Solución:

Nota previa: los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Aragón pueden aplicar en el ejercicio 2021 tanto la deducción estatal por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación como la deducción autonómica. No obstante, de acuerdo con la normativa autonómica aplicable en el ejercicio 2021 el contribuyente solo puede aplicar la deducción autonómica sobre la cuantía invertida que supere la base máxima de la deducción estatal por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación prevista en el citado artículo 68.1 de la Ley del IRPF.

Importe total invertido en 2021 (30.000 + 40.000) = 70.000

Deducción en la cuota íntegra estatal

- Importe de la inversión con derecho a deducción (1) = 60.000
  - Base máxima de deducción: 60.000
  - Base efectiva de deducción: 70.000
- Importe de la deducción (60.000 x 30%) = 18.000

Deducción en la cuota íntegra autonómica

- Importe de la inversión con derecho a deducción (2) = 10.000
- Importe de la deducción (10.000 x 20%) (3) = 2.000

Notas al ejemplo:

(1) Las cantidades invertidas en 2021 tendrán derecho a la deducción siempre que cumplan los requisitos exigidos por el artículo 68.1.1.º de Ley del IRPF teniendo como base máxima de deducción, desde el 1 de enero de 2018, la cantidad de 60.000 euros anuales. Téngase en cuenta, además, que si las acciones se mantienen un mínimo de 3 años desde la fecha de la inversión, su venta o trasmisión podrá beneficiarse de la exención de la ganancia patrimonial que se genere siempre que el importe obtenido se reinvierta en acciones de empresas nuevas o de reciente creación. (Volver)

(2) Los 10.000 euros de los 70.000 invertidos en 2021 que superan la base máxima de la deducción estatal pueden servir de base de la deducción por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación establecida por la Comunidad Autónoma Aragón en el ejercicio de sus competencias, siempre que cumplan los requisitos y condiciones exigidos. (Volver)

(3) En la deducción autonómica el porcentaje de deducción aplicable es del 20 por 100 con un importe máximo de 4.000 euros que en este caso no se superan. (Volver)

Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación directa

Normativa: Arts. 68.2 y 69.2 Ley IRPF

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas en estimación directa podrán aplicar los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con igualdad de porcentajes y límites de deducción, con dos excepciones:

a. No resulta de aplicación a los contribuyentes del IRPF lo previsto en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que establece la posibilidad de aplicar la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica de los apartados 1 y 2 del artículo 35 de la LIS, sin quedar sometida al límite conjunto de la cuota íntegra y pudiendo solicitar, en su caso, su abono, siempre que se cumplan determinados requisitos.

b. Tampoco resulta de aplicación a los contribuyentes del IRPF lo previsto en el artículo 39.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que permite, en relación con la deducción por producciones cinematográficas extranjeras en España prevista en el apartado 2 del artículo 36 de la LIS, solicitar, en el caso de insuficiencia de cuota, el abono anticipado de deducción por inversión en producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales.

Además de las deducciones que establece la LIS, con las excepciones antes indicadas, los contribuyentes del IRPF cuyas actividades cumplan los requisitos para ser consideradas entidades de reducida dimensión podrán deducir los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas en los términos que más adelante se comentan.

En consecuencia, en el presente ejercicio 2021 las deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial que pueden aplicar los contribuyentes titulares de actividades económicas en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada, pueden estructurarse en las siguientes categorías o regímenes:

Régimen general y regímenes especiales de deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

1. Normas comunes a las deducciones

a) Porcentajes y límites para la aplicación de las deducciones del Impuesto sobre Sociedades

Normativa: Arts. 68.2 y 69.2 Ley IRPF

El porcentaje de deducción que corresponde a cada modalidad de inversión y los límites (conjunto o específicos) aplicable a las deducciones generadas aparecen reflejados, respectivamente, en el cuadro del Régimen General de Deducciones y en el cuadro de los Regímenes Especiales de Deducciones.

Dichos límites se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, en el importe total de las deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

b) Deducciones no aplicadas en el ejercicio por insuficiencia de cuota

Normativa: Art. 39.1 y disposición transitoria vigésima cuarta LIS

Deducciones del propio ejercicio: De acuerdo con el artículo 39 de la LIS las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica del artículo 35 de la LIS podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.

Deducciones de ejercicios anteriores: Las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho período impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Cómputo de los plazos

Normativa: Art. 39.1 LIS

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en los siguientes casos:

a. En las entidades de nueva creación.

b. En las entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

d) Incompatibilidades

Normativa: Art. 39.4 LIS

Como regla general, una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una

deducción por el mismo contribuyente salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de un contribuyente.

e) Mantenimiento de las inversiones

Normativa: Art. 39.5 LIS

Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones deberán permanecer en funcionamiento durante 5 años o 3 años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior.

En el caso de producciones cinematográficas y series audiovisuales, este requisito se entiende cumplido en la medida que la productora mantenga el mismo porcentaje de titularidad de la obra durante el plazo de 3 años, sin perjuicio de su facultad para comercializar total o parcialmente los derechos de explotación derivados de la misma a uno o más terceros.

f) Prescripción del derecho para comprobar las deducciones

Normativa: Art. 39.6 LIS

El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial de la LIS previstas en este apartado aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

g) Otras condiciones y requisitos generales de aplicación

Las deducciones comentadas en este apartado únicamente resultan aplicables a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas y determinen el rendimiento neto de las mismas en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades.

No obstante, las deducciones pendientes de aplicar procedentes de inversiones realizadas en ejercicios anteriores en los que el contribuyente haya estado incluido en el método de estimación directa y haya cumplido los requisitos establecidos al efecto, podrán deducirse en esta declaración y hasta la terminación del plazo legal concedido para ello, aunque los contribuyentes titulares estén acogidos en este ejercicio al método de estimación objetiva.

Importante: *los contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles a las que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas y que adquirieron a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, podrán seguir aplicando en su cuota íntegra las deducciones por inversión en actividades económicas previstas en el artículo 68.2 de la Ley del IRPF que estuviesen pendientes de aplicación a 1 de enero de 2016 en los términos previstos en el artículo 69 de la Ley del IRPF, siempre que*

se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (disposición transitoria trigésima Ley IRPF).

2. Régimen general de deducciones

Las inversiones empresariales que en el ejercicio 2021 determinan el derecho a deducir por este concepto se contienen en los **artículos 35, 36 y 38** de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS).

Deducción por creación de empleo del artículo 37 de la LIS: *con efectos para los períodos impositivos que se inicien el 1 de enero de 2019, la disposición derogatoria única del Real Decreto-ley 28/2018, de 28 de diciembre, para la revalorización de las pensiones públicas y otras medidas urgentes en materia social, laboral y de empleo, derogó el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral, que establecía la posibilidad de celebrar contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.*

No obstante, la disposición transitoria sexta del citado Real Decreto-ley 28/2018 mantuvo la validez de aquellos contratos que se hubieran celebrado con anterioridad a dicha fecha (1 de enero de 2019) al amparo de la normativa vigente en el momento de su celebración y las de sus correspondientes incentivos.

Como consecuencia de lo anterior, la deducción por creación de empleo del artículo 37 de la LIS se seguió aplicando a los contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores celebrados antes del 1 de enero de 2019. Dicha deducción se debía practicar en la cuota íntegra del período impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato. Por tanto, para contratos suscritos válidamente en 2018 cuyo período de prueba finalizó en un año, se pudo aplicar la deducción en la cuota íntegra del ejercicio 2019.

Sin embargo, a partir del ejercicio 2020, no se genera el derecho a aplicar esta deducción, al haber quedado derogados estos contratos desde 1 de enero de 2019 .

Además, de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 de la disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS, es aplicable en 2021 la **deducción por inversiones del artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades,** aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, en aquellos supuestos en que la inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas se realice de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo y dicho plan permita que los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo 2014 se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias en el ejercicio 2021.

A continuación se muestra el cuadro donde se recogen cada una de estas modalidades de deducción, su porcentaje de deducción y el límite conjunto, así como estudio y comentario especifico de cada una de ellas:

Cuadro régimen general de deducción (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades)

Régimen general de deducción (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades)

Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades: modalidades de inversión		Porcentaje de deducción	Límite conjunto
Por inversión en actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35 LIS)	En actividades de investigación y desarrollo (art. 35.1 LIS)	25/42/8 por 100 17 por 100 (adicional)	25/50 por 100
	En actividades de innovación tecnológica (art. 35.2 LIS)	12 por 100	
Por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36 LIS)	En producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales (art. 36.1 LIS)	30/25 por 100	
	En producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales -por los gastos de ejecución realizados en territorio español- (art. 36.2 LIS)	30/25 por 100 (excluida del límite conjunto)	
	En espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales -gastos de producción y exhibición- (art. 36.3 LIS)	20 por 100	
Por inversión en beneficios del antiguo art. 37 Texto Refundido LIS (D.T.24ª LIS)		10/5 por 100	
Por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38 LIS)		9.000 /12.000 euros persona/año	

Importante: *Las inversiones realizadas en el ejercicio por entidades en régimen de atribución de rentas (sociedades civiles que nos sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) que determinen sus rendimientos netos en estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, podrán ser objeto de deducción por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes en proporción a su participación en el resultado de la entidad.*

Artículo 35 LIS "Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica"

Importante: *debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 68.2 de la Ley del IRPF, a los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas les son aplicables las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica del artículo 35.1 y 2 de LIS,* ***con excepción de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 39 de la LIS,*** *esto es, no podrán, opcionalmente, quedar excluidos del límite conjunto del 50 por 100, ni aplicar dichas deducciones con un descuento del 20 por 100 de su importe cuando se cumplan determinados requisitos ni, por último, solicitar, en caso de insuficiencia de cuota, su abono a la Administración en los términos que determina la LIS.*

Las modalidades y aspectos más relevantes a examinar en la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica del artículo 35 de la LIS son los siguientes:

A. Deducción por actividades de Investigación y Desarrollo (art. 35.1 LIS)

Concepto

El apartado 1.a) del artículo 35 de la LIS considera como **investigación y desarrollo** que da derecho a practicar esta deducción a las siguientes actividades:

- La indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico, y desarrollo a la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.

- La materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, así como la creación de un primer prototipo no comercializable y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

- El diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos. A estos efectos, se entenderá como lanzamiento de un nuevo producto su introducción en el mercado y como nuevo producto, aquel cuya novedad sea esencial y no meramente formal o accidental.

- La 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 o servicios nuevos o mejorados sustancialmente. 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. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del

software o sus actualizaciones menores.

Base de la deducción

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos.

A estos efectos, se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con las actividades antes indicadas y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos.

> **Precisión**: el concepto de gasto no es otro que el gasto en términos contables; esto es, la base de deducción son los gastos contables del ejercicio aplicados a la actividad de investigación y desarrollo, por lo que no forma parte de la misma el exceso de amortización fiscal sobre la contable, derivada de las normas sobre libertad de amortización correspondiente a las inversiones efectuadas en elementos patrimoniales aplicados a estas actividades.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.

Porcentajes de deducción

Los porcentajes de deducción son:

- Con carácter general el **25 por 100** de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

  No obstante, en el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el **25 por 100** hasta dicha media, y el **42 por 100** sobre el exceso respecto de ésta.

  Además, se podrá practicar una **deducción adicional del 17 por 100** del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

- El **8 por 100** de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos

los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

Asimismo, se exige que los elementos en que se materialice la inversión permanezcan en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdidas justificadas, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, admitido en la letra a) del artículo 12.1 de la LIS, que se aplique, fuese inferior.

En resumen:

Porcentaje deducción	Base de deducción
25%	Gastos del período en I+D, hasta la media de los 2 años anteriores.
42%	Gastos del período en I+D, sobre el exceso respecto de la media de los 2 años anteriores.
17%	Gastos de personal de investigadores cualificados de I+D.
8%	Inversiones afectas a I+D (excepto edificios y terrenos).

B. Deducción por actividades de innovación tecnológica (art. 35.2 LIS)

Concepto de innovación tecnológica

Se considera innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

Esta actividad incluirá la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos y los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

Base de la deducción

La base de la deducción estará constituida por el importe de los gastos realizados por el contribuyente en cuanto estén directamente relacionados con las actividades de innovación tecnológica, se apliquen efectivamente a la realización de éstas y consten específicamente individualizados por proyectos.

Los gastos de innovación tecnológica que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Igualmente, tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

Porcentaje de deducción

En este caso el porcentaje de deducción será de **12 por 100** de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

No obstante, para los gastos efectuados en proyectos iniciados a partir del 25 de junio de 2020 consistentes en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras sustanciales de los ya existentes, en la forma que establece el art. 7 del Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, en la redacción dada por la disposición final 8.1 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, se establece **un incremento de la deducción en 38 puntos porcentuales** (hasta el 50 por 100 de estos gastos). Ese incremento lo podrán aplicar aquellos contribuyentes que tengan la consideración de pequeñas y medianas empresas de acuerdo con lo dispuesto en el anexo I del Reglamento (UE) n.º 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 (DO L 187 de 26-06-2014. En el caso de contribuyentes que no tengan tal consideración, **el incremento previsto será de 3 puntos porcentuales**.

Adicionalmente, para la aplicación del incremento señalado se tendrá en cuenta lo siguiente:

a. Se deberán cumplir las condiciones previstas en el capítulo I y en el artículo 29, excepto en lo relativo a la base de la deducción, del Reglamento (UE) n.º 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.

b. Será necesario que la entidad haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos o mejoras sustanciales de los ya existentes, en los términos establecidos en la letra a) del apartado 4 del artículo 35 de la LIS.

C. Exclusiones y valoración previa de gastos

Exclusiones

Normativa: Art. 35.3 LIS

Los supuestos que **no** se consideran actividades de investigación y desarrollo **ni** de innovación tecnológica son los siguientes:

a. **Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa**. En particular, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la

adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente, los cambios periódicos o de temporada, excepto los muestrarios textiles y de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

b. **Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios**. En particular, la planificación de la actividad productiva: la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las referidas en los números 1º a 4º de la letra b) del apartado 2 del artículo 35 de la LIS; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación y desarrollo o de innovación; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

c. **La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.**

Valoración previa de gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica

Normativa: Art. 38 Reglamento IS

De acuerdo con lo establecido en el artículo 38 del Reglamento del IS, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, las personas o entidades que tengan el propósito de realizar actividades de investigación científica o de innovación tecnológica podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración, conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades y, con carácter previo y vinculante, de los gastos correspondientes a dichas actividades que consideren susceptibles de disfrutar de esta deducción fijando el citado precepto reglamentario el contenido de la solicitud y el procedimiento a seguir.

Artículo 36 LIS "Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales"

El artículo 36 de la LIS regula la deducción inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales distinguiendo en apartados diferenciados entre producciones españolas, gastos de ejecución de una producción extranjera en España y gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

Estas deducciones se examinan en los siguientes apartados:

A. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales españolas (art. 36.1 LIS)

Beneficiarios de la deducción

Normativa: véase el art. 39.7 LIS

Desde 1 de enero de 2021 se permite que puedan aplicar esta deducción, además de los contribuyentes que realicen las producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental (**productores**), los contribuyentes, empresarios o profesionales, que participen en la financiación de estas producciones realizadas por otro contribuyente (**inversores**), cuando éstos últimos aporten cantidades en concepto de financiación, para sufragar la totalidad o parte de los costes de la producción **sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados del mismo**, cuya propiedad deberá ser en todo caso de la productora. Dichas aportaciones se podrán realizar en cualquier fase de la producción hasta la obtención del certificado de nacionalidad.

> ***Importante**: para que el inversor pueda ser beneficiario de esta deducción es necesario que suscriba con el productor un contrato de financiación y que ambos **comuniquen** a la Administración tributaria con anterioridad a la finalización del período impositivo en que se genere la deducción esta circunstancia, aportando tanto el contrato de financiación suscrito como las certificaciones del cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 36.1 para la aplicación de la deducción.*
>
> *Para realizar esta comunicación regulada en art. 39.7 LIS se ha creado la gestión "Presentación de comunicación regulada en el art. 39.7 LIS" en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

Base de deducción

La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta **el límite** para ambos **del 40 por 100 del coste de producción**.

Al menos el **50 por 100** de la base de la deducción deberá corresponderse con **gastos realizados en territorio español**.

En el supuesto de una coproducción, los importes se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

La base de la deducción **se minorará** en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.

Porcentaje de deducción e importe máximo de la deducción

a. Porcentaje

Las inversiones en **producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental**, que

permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor o a los contribuyentes que participen en la financiación (inversor), a una deducción que será:

- Del **30 por 100** respecto del primer millón de base de la deducción.
- Del **25 por 100** sobre el exceso de dicho importe.

b. Importe máximo de la deducción

El importe de esta deducción no podrá ser superior a **10 millones de euros**.

Téngase en cuenta que **hasta el 31 de enero de 2021** se considerará también estreno comercial de una película, sin que esta pierda su condición de película cinematográfica conforme se define en el artículo 4.a) de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, el estreno que se lleve a cabo a través de servicios de comunicación audiovisual televisiva, así como de servicios de comunicación electrónica que difundan canales de televisión o de servicios de catálogos de programas [artículo 10 del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 6) y la Orden CUD/807/2020, de 27 de agosto, que amplía el plazo (BOE del 31)].

No obstante, en el caso del inversor, si bien puede aplicar la deducción sobre las aportaciones desembolsadas en cada periodo impositivo en las mismas condiciones que si se la hubiera aplicado el productor, el importe máximo de la misma **no podrá superar**, en términos de cuota, **el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación de aquella**. El exceso podrá ser aplicado por el productor.

Atención: *la acreditación de la deducción por el inversor será incompatible, total o parcialmente, con la deducción a la que tendría derecho por parte del productor.*

Requisitos

Para la aplicación de la deducción establecida en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia.

   Dichos certificados serán vinculantes para la Administración tributaria competente en materia de acreditación y aplicación de los anteriores incentivos fiscales e identificación del productor beneficiario, con independencia del momento de emisión de los mismos.

2. Que se entregue una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma.

En resumen:

Porcentaje deducción		Importe máximo	Base de deducción
30%	Hasta 1 millón €	10 millones € Además, en el caso del inversor el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas en cada periodo impositivo para la financiación de aquella. Sin que supere los límites que se indican a continuación.	(+) Coste total de producción junto con gastos de obtención de copias, gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta límite del 40% del coste de producción. (-) Importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.
25%	Sobre el exceso de 1 millón €		

Límites

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el **50 por 100 del coste de producción**. No obstante, dicho límite se eleva hasta:

- El **85 por 100** para los cortometrajes.
- El **80 por 100** para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000 de euros.
- El **80 por 100** en el caso de las producciones rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtitulado.
- El **80 por 100** en el caso de producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 reconocido por el órgano competente.
- El **75 por 100** en el caso de producciones realizadas exclusivamente por directoras.
- El **75 por 100** en el caso de producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante Orden Ministerial o en las correspondientes convocatorias de ayudas.
- El **75 por 100** en el caso de los documentales.
- El **75 por 100** en el caso de las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000 de euros.
- El **60 por 100** en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.

- El **60 por 100** en el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos.

Periodo impositivo en el que se aplica la deducción

Debemos distinguir, según el beneficiario de la deducción, dos momentos:

a. **Productor**

La deducción se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra.

No obstante, en el supuesto de producciones de animación, la deducción se aplicará a partir del período impositivo en que se obtenga el certificado de nacionalidad señalado en la letra a') del artículo 36.1 de la LIS.

b. **Inversor**

El contribuyente o contribuyentes que participe en la financiación de la producción aplicará anualmente la deducción, en función de las aportaciones desembolsadas en cada periodo impositivo.

B. Deducción por producciones cinematográficas extranjeras en España (art. 36.2 LIS)

Importante: *debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 68.2 de la Ley del IRPF, los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas pueden aplicar esta deducción del artículo 36.2 de LIS,* ***con excepción de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 39 de la LIS,*** *esto es, no podrán, en caso de insuficiencia de cuota, solicitar su abono a la Administración en los términos que determina la LIS.*

Los productores registrados en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, tendrán derecho a la deducción por los gastos realizados en territorio español.

Base de deducción

La base de la deducción está constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

1. Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 100.000 euros por persona.

2. Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

Porcentajes de deducción e importe máximo de la deducción

El importe de deducción será:

a. **En general**

- Del **30 por 100** respecto del primer millón de base de la deducción.
- Del **25 por 100** sobre el exceso de dicho importe.

La deducción se aplicará siempre que tales gastos realizados en territorio español sean, al menos, de **1 millón de euros**. No obstante, en el supuesto de producciones de animación el importe de tales gastos se establece, al menos, en **200.000 euros**.

El importe de esta deducción no podrá ser superior a **10 millones de euros**, por cada producción realizada.

Asimismo, el artículo 36.2 de la LIS también establece que el importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, **no podrá superar el 50 por 100 del coste de producción**.

b. **Cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros:** Del **30 por 100** de la base de la deducción.

El importe de esta deducción no podrá superar el importe que establece el Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de *"minimis"*.

En resumen:

<table>
<tr><th colspan="2">Porcentaje deducción</th><th>Importe máximo</th><th>Base de deducción</th></tr>
<tr><td>30%</td><td>Cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón €.</td><td>No podrá superar el importe que establece a las ayudas de "minimis" el Reglamento (UE) 1407/2013.</td><td rowspan="3">Los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:
Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 100.000 euros por persona.
Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.</td></tr>
<tr><td>30%</td><td>Hasta 1 millón € de base de la deducción.</td><td rowspan="2">10 millones € por cada producción realizada
Sin que supere 50% del coste de producción

Requisito: la deducción se aplicará siempre que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de 1 millón €. No obstante, en el supuesto de producciones de animación el importe de tales gastos se establece, al menos, en 200.000 €.</td></tr>
<tr><td>25%</td><td>Sobre el exceso de 1 millón €.</td></tr>
</table>

Requisitos

Desde el 1 de enero de 2021 será necesario para aplicar la deducción, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a') Que la producción obtenga el correspondiente certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido o su vinculación con la realidad cultural española o europea, emitido por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia.

> ***Atención:*** *no es necesario obtener el certificado a que se refiere esta letra a') para la aplicación de la deducción del 30 por 100 de la base de la deducción, aplicable cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros del artículo 36.2.b) LIS.*

b') Que se incorpore en los títulos de crédito finales de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal; la colaboración, en su caso, del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, las Film Commissions o las Film Offices que hayan intervenido de forma directa en la realización del rodaje u otros procesos de producción desarrollados en España, así como, en su caso, los lugares específicos de rodaje en España y, para el caso de obras audiovisuales de animación, el lugar donde radique el estudio al que se le ha encargado el servicio de producción.

c') Que los titulares de los derechos autoricen el uso del título de la obra y de material gráfico y audiovisual de prensa que incluya de forma expresa lugares específicos del rodaje o de cualquier otro proceso de producción realizado en España, para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que puedan llevar a cabo las entidades estatales, autonómicas o locales con competencias en materia de cultura, turismo y economía, así como por las Film Commissions o Film Offices que hayan intervenido en la realización del rodaje o producción.

> ***Atención:*** *los requisitos establecidos en las letras b') y c') no son exigibles en el caso de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos y obras audiovisuales en las que el contrato por el que se encargó la ejecución de la producción se hubiese firmado con anterioridad al 11 de julio de 2021, por aplicación de lo dispuesto en la disposición transitoria cuadragésima segunda de la LIS.*

Límites

Esta deducción **queda excluida del límite conjunto** (25/50 por 100) **previsto el artículo 39.1 LIS** para las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y, por tanto, esta deducción por gastos de ejecución de una producción extranjera no se computa para el cálculo de dicho límite.

Finalmente, téngase en cuenta que, en caso de insuficiencia de cuota en la aplicación de esta deducción del artículo 36.2 de la LIS, la posibilidad de poder solicitar su abono a la Administración

que se concede en el artículo 39.3 de la LIS, **no es aplicable al** IRPF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.2 de la Ley del IRPF.

C. Deducción por producción de determinados espectáculos en vivo (art. 36.3 LIS)

Beneficiarios de la deducción

Desde 1 de enero de 2021 se permite aplicar esta deducción, además de a los contribuyentes que realicen la producción y exhibición de determinados espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (**productores**), a los contribuyentes, empresarios o profesionales que participen en la financiación de estas producciones realizadas por otro contribuyente (**inversores**), en los términos expuestos en el apartado correspondiente a la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales españolas del art. 36.1 LIS.

> ***Importante**: para que el inversor pueda ser beneficiario de esta deducción es necesario que suscriba con el productor un contrato de financiación y que ambos comuniquen a la Administración tributaria con anterioridad a la finalización del período impositivo en que se genere la deducción esta circunstancia, aportando tanto el contrato de financiación suscrito como las certificaciones del cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 36.1 para la aplicación de la deducción.*
>
> *Para realizar esta comunicación regulada en art. 39.7 LIS se ha creado la gestión "Presentación de comunicación regulada en el art. 39.7 LIS" en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

Porcentaje de deducción

Los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales tendrán una deducción del **20 por 100**.

Base de deducción

La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades.

Esta base de esta deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma.

Importe máximo de la deducción

La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente.

No obstante, en el caso del inversor, si bien puede aplicar la deducción sobre las aportaciones desembolsadas en cada periodo impositivo en las mismas condiciones que si se la hubiera aplicado el productor, el importe máximo de la misma no podrá superar, en términos de cuota, el

resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación de aquella. El exceso podrá ser aplicado por el productor.

> ***Atención:*** *la acreditación de la deducción por el inversor será incompatible, total o parcialmente, con la deducción a la que tendría derecho por parte del productor.*

En resumen:

Porcentaje de deducción	Importe máximo	Base de deducción
20%	500.000 € por cada producción realizada Sin que supere el 80% de los gastos	Costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos.

Requisitos

Los requisitos necesarios para la aplicación de la deducción son:

a. Que el contribuyente haya obtenido un certificado al efecto, en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.

> Véase al respecto la Orden ECD/2836/2015, de 18 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la obtención del certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

b. Que, de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción, el contribuyente destine al menos el **50 por 100** a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción prevista en este apartado.

   El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los referidos beneficios y **los 4 años siguientes** al cierre de dicho ejercicio.

Límite

El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el **80 por 100** de dichos gastos.

Periodo impositivo en que se aplica la deducción

Debemos distinguir, según el beneficiario de la deducción, dos momentos:

a. **Productor**

El productor no podrá aplicar hasta que obtenga el certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música que se exige. Una vez obtenido se aplicará la deducción por los gastos que realice en cada periodo impositivo en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

b. **Inversor**

A diferencia del productor, el contribuyente que participe en la financiación de la producción **aplicará anualmente la deducción en función de las aportaciones desembolsadas** en cada periodo impositivo.

Deducción por inversión de beneficios (anterior art. 37 TRLIS)

La disposición transitoria vigésima cuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), establece en su apartado 5 que *"Las rentas acogidas a **la deducción por inversión de beneficios prevista en el artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la inversión y los demás requisitos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015".*

A estos efectos, el citado artículo 37 TRLIS señalaba en su apartado 2 que :*"La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo" y en su apartado 3 que "La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión".*

De acuerdo con lo anterior, para 2021 los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo 2014 que, en el año 2021, se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, excepcionalmente, de acuerdo con un **plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta** del contribuyente, pueden dar lugar a la aplicación de la deducción por inversiones del artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con las especialidades que establecía para esta deducción el artículo 68.2 de la Ley del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, si cumplen las condiciones y requisitos que en éstas se exigían.

> ***Atención:*** *no obstante, téngase en cuenta que la redacción del artículo 68.2.b) de la Ley del IRPF que regula la deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que entró en vigor el 1 de enero de 2015 afecta a los rendimientos obtenidos a partir de esa fecha que se inviertan entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los rendimientos objeto de inversión y el período impositivo siguiente.*

Artículo 38 LIS "Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad"

El artículo 38 de la LIS incluye la **deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad**.

Se prevé la posibilidad de practicar una deducción por cada persona/año de **incremento del promedio de la plantilla** de trabajadores con discapacidad, contratados por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo respecto de la plantilla media de trabajadores con discapacidad del período inmediatamente anterior.

Importes deducibles

Esta deducción determina las siguientes cantidades deducibles en función del grado de discapacidad de los trabajadores:

- **9.000 euros** por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, contratados por el contribuyente experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

- **12.000 euros** por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores, con las mismas condiciones, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 por 100.

Incompatibilidad

Además, se mantiene la **incompatibilidad** en el cómputo de trabajadores contratados entre esta deducción y la aplicación de la libertad de amortización con creación de empleo establecida para las entidades de reducida dimensión establecida en el artículo 102 de LIS. Véase al respecto el Capítulo 7.

Artículo 39.1 LIS (Límite conjunto)

Normativa: Art. 69.2 Ley IRPF y 39 LIS

Los límites de deducción previstos en el artículo 39.1 de la LIS se aplican en el IRPF sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica (casillas ***[0545]*** y ***[0546]*** de la declaración), en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual (en el caso de contribuyentes a los que les es aplicable el régimen transitorio de esta deducción), por inversión en empresas de nueva o reciente creación, prevista en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial (∑ casillas ***[0547]*** y ***[0548]***; menos ∑ casillas ***[0549]; [0550]*** y ***[0551],*** respectivamente).

En relación con estos límites, el artículo 39.1 de la LIS, establece que el importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades (excluida la deducción por gastos de ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales a las que se refiere el artículo 36.2 de la LIS que no se sujeta a estos límites), aplicadas en el período impositivo, **no podrán exceder conjuntamente del 25 por 100** de la cuota antes definida.

No obstante, dicho límite se eleva **al 50 por 100** cuando el importe de las deducciones previstas en los **artículos 35** (deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación

tecnológica) y 36 de la LIS (deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales), que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del **10 por 100** de la cuota antes definida (esto es, la cuota íntegra total del IRPF, minorada en las deducciones por protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial y por inversiones en vivienda habitual y en empresas de nueva o reciente creación).

Cuando existan saldos pendientes de deducciones de ejercicios anteriores, el límite que proceda (25 por 100 o 50 por 100) **se aplicará conjuntamente a las deducciones del ejercicio 2021 y a los saldos pendientes de ejercicios anteriores**.

> ***Atención:*** *a efectos del cálculo de este límite conjunto (25 por 100 o 50 por 100) no se computará la deducción por producciones cinematográficas extranjeras en España prevista en el artículo 36.2 de la LIS).*

3. Regímenes especiales de deducciones (Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público)

3.1. Regulación general y límites

Normativa: Art. 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

Delimitación de acontecimiento de excepcional interés

El artículo 27.1 de la Ley 49/2002 define a los **programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público** como "el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley".

Porcentaje y base de deducción

Por su parte, el artículo 27.3 de la Ley 49/2002 establece como beneficio fiscal para los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa la posibilidad de **deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos** que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

> **Nota:** la Resolución de 25 de enero de 2018, de la Dirección General de Tributos, por la que aprueba el Manual de aplicación de los beneficios fiscales correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público (BOE del 2 de febrero) contiene las reglas aplicables.

La **base de la deducción** podrá ser el **importe total del gasto realizado**, siempre que el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento. **En caso contrario**, la base de deducción será el **25 por 100 de dicho gasto**.

Límites

a. Limite conjunto de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

Esta deducción se computará **conjuntamente** con las deducciones reguladas en los artículos 35, 36 y 38 de la LIS, a los efectos de los límites que establece el artículo 39.1 de la LIS.

Estos límites para el conjunto de las deducciones previstos en el artículo 39.1 de la LIS se aplican en el IRPF sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica (casillas ***[0545]*** y ***[0546]*** de la declaración), en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual (en el caso de contribuyentes a las que le es aplicable el régimen transitorio de esta deducción), por inversión en empresas de nueva o reciente creación, prevista en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial (casillas ***[0545]*** *y* ***[0546]; [0549]; [0550] y [0551****]).*

En relación con estos límites, el artículo 39.1 de la LIS establece que el importe de las deducciones (excluida la deducción por gastos ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales a las que se refiere el artículo 36.2 de la LIS que no se sujeta a estos límites), aplicadas en el período impositivo, **no podrán exceder conjuntamente del 25 por 100 de la cuota antes definida**.

No obstante, dicho límite **se eleva al 50 por 100 cuando el importe de las deducciones previstas en los artículos 35 y 36 de la LIS** (este último desde el 1 de enero de 2021), que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, **exceda del 10 por 100 de la cuota total del impuesto**, minorada en las deducciones por protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial y por inversiones en vivienda habitual y en empresas de nueva o reciente creación.

Cuando existan saldos pendientes de deducciones de ejercicios anteriores, el límite que proceda (25 por 100 o 50 por 100) se aplicará conjuntamente a las deducciones del ejercicio 2021 y a los saldos pendientes de ejercicios anteriores.

b. Límite adicional

En cuanto a los límites de la deducción, además del general al que se hizo referencia en el apartado anterior, el importe de esta deducción está sujeto a otro adicional que consiste en que **no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades** a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento a lo largo de toda la duración del programa. **De aplicarse la deducción objeto de exámen en este apartado por gastos vinculados a acontecimientos de excepcional interés público dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002.**

3.2. Gastos realizados en el ejercicio vinculados a acontecimientos de excepcional interés publico

Cuadro regímenes especiales de deducción (Acontecimientos de excepcional interés público vigentes en el ejercicio)

Regímenes especiales de deducción

Acontecimientos de excepcional interés público	Porcentaje de deducción	Límite conjunto
“Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020”	15 por 100	25/50 por 100
"4ª Edición de la Barcelona World Race"	15 por 100	25/50 por 100
“V Centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando de Magallanes y Juan Sebastián Elcano”	15 por 100	25/50 por 100
“Plan Decenio Milliarium Montserrat 1025-2025”	15 por 100	25/50 por 100
"Campeonato Mundial Balonmano Femenino 2021"	15 por 100	25/50 por 100
“Andalucía Valderrama Masters”	15 por 100	25/50 por 100
“Bádminton World Tour”	15 por 100	25/50 por 100
“Nuevas Metas”	15 por 100	25/50 por 100
"Barcelona Equestrian Challenge (3ª Edición)"	15 por 100	25/50 por 100
"Universo Mujer II"	15 por 100	25/50 por 100
“Logroño 2021, nuestro V Centenario"	15 por 100	25/50 por 100
"Centenario Delibes"	15 por 100	25/50 por

Acontecimientos de excepcional interés público	Porcentaje de deducción	Límite conjunto
		100
“Año Santo Jacobeo 2021”	15 por 100	25/50 por 100
“VIII Centenario de la Catedral de Burgos 2021”	15 por 100	25/50 por 100
“Deporte Inclusivo”	15 por 100	25/50 por 100
"Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base II"	15 por 100	25/50 por 100
"Camino Lebaniego"	15 por 100	25/50 por 100
"Expo Dubai 2020"	15 por 100	25/50 por 100
"Automobile Barcelona 2019"	15 por 100	25/50 por 100
“Plan Berlanga”	15 por 100	25/50 por 100
"Alicante 2021. Salida Vuelta al Mundo a Vela"	15 por 100	25/50 por 100
“España País Invitado de Honor en la Feria del Libro de Fráncfort en 2021”	15 por 100	25/50 por 100
“Plan de Fomento de la ópera en la Calle del Teatro Real”	15 por 100	25/50 por 100
“175 Aniversario de la construcción del Gran Teatre del Liceu”	15 por 100	25/50 por 100
"El tiempo de la Libertad. Comuneros V Centenario"	15 por 100	25/50 por 100

Acontecimientos de excepcional interés público	Porcentaje de deducción	Límite conjunto
"Gran Premio de España de Fórmula 1"	15 por 100	25/50 por 100
“Bicentenarios de la independencia de las Repúblicas Iberoamericanas”	15 por 100	25/50 por 100
“150 Aniversario de creación de la Academia de España en Roma”	15 por 100	25/50 por 100
“125 aniversario de la Asociación de Prensa de Madrid”	15 por 100	25/50 por 100
"Celebración del Summit “MADBLUE”	15 por 100	25/50 por 100
“30 Aniversario de la Escuela Superior de Música Reina Sofía”	15 por 100	25/50 por 100
“Año Santo Guadalupense 2021”	15 por 100	25/50 por 100
“Torneo Davis Cup Madrid”	15 por 100	25/50 por 100
“MADRID HORSE WEEK 21/23”	15 por 100	25/50 por 100
“Centenario del Rugby en España y de la Unió Esportiva Santboiana”	15 por 100	25/50 por 100
“Solheim Cup 2023”	15 por 100	25/50 por 100
“IX Centenario de la Reconquista de Sigüenza”	15 por 100	25/50 por 100
“Barcelona Mobile World Capital”	15 por 100	25/50 por 100
“Valencia, Capital Mundial del Diseño 2022 / Valencia World Design Capital 2022”	15 por 100	25/50 por

Acontecimientos de excepcional interés público	Porcentaje de deducción	Límite conjunto
		100
“Cincuenta aniversario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)”	15 por 100	25/50 por 100
“Centenario de Revista de Occidente”	15 por 100	25/50 por 100
“50 aniversario del fallecimiento de Clara Campoamor. 90 años del inicio de una democracia plena”	15 por 100	25/50 por 100
“V Centenario del fallecimiento de Elio Antonio de Nebrija”	15 por 100	25/50 por 100
“Nuevas Metas II”	15 por 100	25/50 por 100
“250 aniversario del Museo Nacional de Ciencias Naturales (CSIC-MNCN)”	15 por 100	25/50 por 100
“Andalucía Región Europea del Deporte 2021"	15 por 100	25/50 por 100
“75 aniversario de la Ópera en Oviedo”	15 por 100	25/50 por 100
"Hábitos Saludables para el control del riesgo Cardiovascular “Aprender a cuidarnos”	15 por 100	25/50 por 100
“Mundiales Bádminton España”	15 por 100	25/50 por 100
“Centenario de la Batalla de Covadonga-Cuadonga”	15 por 100	25/50 por 100
“VII Centenario de la Catedral de Palencia 2021-2022”	15 por 100	25/50 por 100
“FITUR especial: recuperación turismo”	15 por 100	25/50 por 100

Acontecimientos de excepcional interés público	Porcentaje de deducción	Límite conjunto
“Programa Deporte Inclusivo II”	15 por 100	25/50 por 100
“Valencia 2020-2021, Año Jubilar. Camino del Santo Cáliz”	15 por 100	25/50 por 100
“Enfermedades Neurodegenerativas. Año Internacional de la Investigación e Innovación. Período 2021-2022”	15 por 100	25/50 por 100
“50 aniversario del Hospital Sant Joan de Deu”	15 por 100	25/50 por 100

Importante: *las inversiones realizadas en el ejercicio por entidades en régimen de atribución de rentas (sociedades civiles que nos sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) que determinen sus rendimientos netos en estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, podrán ser objeto de deducción por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes en proporción a su participación en el resultado de la entidad.*

Regulación específica de cada acontecimiento

Con la finalidad de incentivar la participación privada en la celebración de determinados acontecimientos de excepcional interés público, en el ejercicio 2021 pueden acogerse a los regímenes especiales de deducciones las inversiones y gastos realizados en dicho ejercicio que estén vinculados a los siguientes eventos:

- **“Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020”**, establecido por la disposición final primera del Real Decreto-ley 3/2017, de 17 de febrero, por el que se modifica la Ley Orgánica 3/2013, de 20 de junio, de protección de la salud del deportista y lucha contra el dopaje en la actividad deportiva, y se adapta a las modificaciones introducidas por el Código Mundial Antidopaje de 2015 (BOE del 18).
- **“4ª Edición de la Barcelona World Race”**, establecido en la disposición adicional sexagésima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017(BOE del 28) y modificada por la disposición final cuadragésima segunda de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“V Centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando de Magallanes y Juan Sebastián Elcano”**, establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28) y modificado por la disposición final cuadragésima segunda.Cuatro de Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Plan Decenio Milliarium Montserrat 1025-2025”**, establecido en la disposición adicional octogésima séptima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“50 Edición del Festival Internacional de Jazz de Barcelona”**, establecido en la disposición adicional septuagésima segunda de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Campeonato Mundial Balonmano Femenino 2021”** establecido en la disposición adicional septuagésima quinta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Andalucía Valderrama Masters”** establecido en la disposición adicional septuagésima sexta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4) y modificado por la disposición final quinta del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 6).
- **“Bádminton World Tour”** establecido en la disposición adicional octogésima primera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Nuevas Metas”** establecido en la disposición adicional octogésima segunda de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Barcelona Equestrian Challenge (3ª Edición)”** establecido en la disposición adicional octogésima tercera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Universo Mujer II”** establecido en la disposición adicional octogésima cuarta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Logroño 2021, nuestro V Centenario”** establecido en la disposición adicional octogésima

quinta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

- **"Centenario Delibes"** establecido en la disposición adicional octogésima sexta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4) y modificado por la disposición final quinta del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 6).
- **"Año Santo Jacobeo 2021"** establecido en la disposición adicional octogésima séptima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4) y modificado por la disposición final quinta del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 6).
- **"VIII Centenario de la Catedral de Burgos 2021"** establecido en la disposición adicional octogésima octava de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Deporte Inclusivo"** establecido en la disposición adicional octogésima novena de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Plan 2020 de Apoyo al Deporte Base II"**, establecido en la disposición adicional nonagésima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Camino Lebaniego"** establecido en la disposición adicional nonagésima cuarta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Expo Dubai 2020"** establecido en la disposición adicional nonagésima sexta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4) y modificado por la disposición final decimocuarta del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 6).
- **"AUTOMOBILE BARCELONA 2019"** establecido en la disposición adicional centésima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4) y modificado por la disposición final quinta del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 6).
- **"Plan Berlanga"** establecido en la disposición adicional segunda del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 6).
- "**Alicante 2021. Salida Vuelta al Mundo a Vela"** establecido en la disposición adicional tercera del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 6) y modificado por la disposición final cuadragésima segunda.Uno de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- "**España País Invitado de Honor en la Feria del Libro de Fráncfort en 2022"** establecido en la disposición adicional cuarta del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 6).
- **"Plan de Fomento de la ópera en la Calle del Teatro Real"** establecido en la disposición adicional quinta del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y

social del COVID-2019 (BOE del 6).

- **“175 Aniversario de la construcción del Gran Teatre del Liceu”** establecido en la disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 6).
- **“El tiempo de la Libertad. Comuneros V Centenario”** establecido por la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 6). Esta disposición adicional novena fue añadida por el artículo decimoprimero de la Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (BOE del 13).
- **"Gran Premio de España de Fórmula 1"** establecido por la disposición adicional tercera del Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del Covid-19 en los ámbitos de transportes y vivienda (BOE del 8).
- **“Bicentenarios de la independencia de las Repúblicas Iberoamericanas”** establecido por la disposición adicional sexagésima séptima de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“150 Aniversario de creación de la Academia de España en Roma”** establecido por la disposición adicional sexagésima octava de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“125 aniversario de la Asociación de Prensa de Madrid”** establecido por la disposición adicional sexagésima novena de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **Celebración del Summit “MADBLUE”** establecido por la disposición adicional septuagésima de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“30 Aniversario de la Escuela Superior de Música Reina Sofía”** establecido por la disposición adicional septuagésima primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Año Santo Guadalupense 2021”** establecido por la disposición adicional septuagésima segunda de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Torneo Davis Cup Madrid”** establecido por la disposición adicional septuagésima cuarta de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“MADRID HORSE WEEK 21/23”** establecido por la disposición adicional septuagésima quinta de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Centenario del Rugby en España y de la Unió Esportiva Santboiana”** establecido por la disposición adicional septuagésima sexta de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Solheim Cup 2023”** establecido por la disposición adicional septuagésima séptima de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“IX Centenario de la Reconquista de Sigüenza”** establecido por la disposición adicional septuagésima octava de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).

- **“Barcelona Mobile World Capital”** establecido por la disposición adicional septuagésima novena de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Valencia, Capital Mundial del Diseño 2022 / Valencia World Design Capital 2022”** establecido por la disposición adicional octogésima de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Cincuenta aniversario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)”** establecido por la disposición adicional octogésima primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Centenario de Revista de Occidente”** establecido por la disposición adicional octogésima segunda de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“50 aniversario del fallecimiento de Clara Campoamor. 90 años del inicio de una democracia plena”** establecido por la disposición adicional octogésima tercera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“V Centenario del fallecimiento de Elio Antonio de Nebrija”** establecido por la disposición adicional octogésima cuarta de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Nuevas Metas II”** establecido por la disposición adicional octogésima quinta de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“250 aniversario del Museo Nacional de Ciencias Naturales (CSIC-MNCN)”** establecido por la disposición adicional octogésima sexta de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Andalucía Región Europea del Deporte 2021”** establecido por la disposición adicional octogésima séptima de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“75 aniversario de la Ópera en Oviedo”** establecido por la disposición adicional octogésima octava de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **Hábitos Saludables para el control del riesgo Cardiovascular “Aprender a cuidarnos”** establecido por la disposición adicional octogésima novena de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Mundiales Bádminton España”** establecido por la disposición adicional nonagésima de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Centenario de la Batalla de Covadonga-Cuadonga”** establecido por la disposición adicional nonagésima primera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“VII Centenario de la Catedral de Palencia 2021-2022”** establecido por la disposición adicional nonagésima segunda de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“FITUR especial: recuperación turismo”** establecido por la disposición adicional nonagésima tercera de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Programa Deporte Inclusivo II”** establecido por la disposición adicional nonagésima cuarta de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).

- **“Valencia 2020-2021, Año Jubilar. Camino del Santo Cáliz”** establecido por la disposición adicional nonagésima quinta de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“Enfermedades Neurodegenerativas. Año Internacional de la Investigación e Innovación. Período 2021-2022”** establecido por la disposición adicional nonagésima sexta de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).
- **“50 aniversario del Hospital Sant Joan de Deu”** establecido por la disposición adicional nonagésima séptima de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).

Importante: *la certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes de cada uno de los programas anteriormente señalados será competencia del respectivo consorcio u órgano administrativo, conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2. b) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).*

3.3. Saldos pendientes de aplicación de programas de apoyo finalizados con anterioridad a 1 de enero de 2021

Importante: *téngase en cuenta que los acontecimientos “Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020”,“4ª Edición de la Barcelona World Race” ,“V Centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando de Magallanes y Juan Sebastián Elcano”, “Plan Decenio Milliarium Montserrat 1025-2025”, "Campeonato Mundial Balonmano Femenino 2021", "Andalucía Valderrama Masters", "Bádminton World Tour", "Nuevas Metas", "Barcelona Equestrian Challenge (3ª Edición)", "Universo Mujer II", "Logroño 2021, nuestro V Centenario", "Centenario Delibes", "Año Santo Jacobeo 2021", "VIII Centenario de la Catedral de Burgos 2021", "Deporte Inclusivo". "Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base II", "Camino Lebaniego""Expo Dubai 2020", "AUTOMOBILE BARCELONA 2019", “Plan Berlanga”, “España País Invitado de Honor en la Feria del Libro de Fráncfort en 2021”, “Plan de Fomento de la ópera en la Calle del Teatro Real”, “175 Aniversario de la construcción del Gran Teatre del Liceu”, "Gran Premio de España de Fórmula 1" iniciaron su vigencia en los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020 aunque mantengan la misma en 2021, por lo que junto a las deducciones gastos realizados en el ejercicio 2021 pueden quedar saldos pendientes de aplicar de tales regímenes de ejercicios anteriores.*

Las cantidades correspondientes a las deducciones por inversiones y gastos realizados vinculados a acontecimientos de excepcional interés público que no puedan ser deducidas en el período impositivo podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, y el cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones podrá diferirse en los términos previstos en el artículo 39.1 de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por esta razón, pese a haber finalizado su vigencia con anterioridad al inicio del presente ejercicio, todavía resulta aplicable la deducción correspondiente a los saldos pendientes que

correspondan a los siguientes regímenes especiales:

- **"IV Centenario del Quijote"** establecido en la disposición adicional vigésima de la Ley 62/2003.
- **"Copa América 2007"** establecido en la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley 62/2003, cuyo desarrollo reglamentario se contiene en el Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre (BOE del 6).
- **"Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa"** establecido en el artículo decimoquinto de la Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público (BOE del 30).
- **"Galicia 2005. Vuelta al Mundo a Vela"** establecido en el artículo decimoséptimo de la citada Ley 4/2004.
- **"Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Pekín 2008"** establecido en el artículo decimonoveno de la Ley 4/2004.
- **"Año Lebaniego 2006"** establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006 (BOE del 30).
- **"EXPO Zaragoza 2008"** establecida en la disposición adicional quincuagésima sexta de la citada Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006.
- **"Alicante 2008. Vuelta al Mundo a Vela"** establecido en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29).
- **"Barcelona World Race"** establecido en la disposición adicional decimosexta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29).
- **"Año Jubilar Guadalupense"** establecido en la disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29) y disposición adicional trigésima de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27).
- **"33ª Copa del América"** establecido en la disposición adicional trigésima primera de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27).
- **"Guadalquivir Río de Historia"** establecido en la disposición adicional trigésima segunda de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27) y disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- **"Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812"** establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27) y en la disposición final undécima de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- **"Londres 2012"** establecido en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- "**Año Santo Xacobeo 2010"** establecido en la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- **"IX Centenario de Santo Domingo de la Calzada y del Año Jubilar Calceatense"** establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- **"Caravaca Jubilar 2010"** establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- **"Año Internacional para la Investigación en Alzheimer y enfermedades neurodegenerativas relacionadas: Alzheimer Internacional 2011"** establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- **"Año Hernandiano. Orihuela 2010"** establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- **"Centenario de la Costa Brava"** establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).
- **"Symposium Conmemorativo del 90 Aniversario del Salón Internacional del Automóvil de Barcelona 2009"** establecido en la disposición final primera de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE del 25).
- **"Misteri de Elx"** establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- **"Año Jubilar Guadalupense 2010"** establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- **"Jornadas Mundiales de la juventud 2011"** establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- **"Conmemoración del Milenio de la fundación del Reino de Granada"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- **"Solar Decathlon Europe 2010 y 2012"** establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

- **“Vuelta al mundo a Vela, Alicante 2011”** establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24), con la modificación introducida por la disposición adicional tercera de la Ley 31/2011, de 4 de octubre (BOE del 5).
- **“Google Lunar X Prize”** establecido en la disposición adicional sexagésima séptima de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- **V centenario del nacimiento en Trujillo de Francisco de Orellana, descubridor del Amazonas “2011: AÑO ORELLANA”** establecido en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23).
- **Campeonato del Mundo de Baloncesto de Selecciones Nacionales en Categoría Absoluta “Mundobasket 2014”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23).
- **“Campeonato del Mundo de Balonmano Absoluto Masculino de 2013”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23).
- **“Tricentenario de la Biblioteca Nacional de España”** establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23).
- **“IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, conocido como El Greco”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23) y en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).
- **“VIII Centenario de la Catedral de Santiago de Compostela”** establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23) y en la disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **“Vitoria-Gasteiz Capital Verde Europea 2012”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- “**Campeonato del Mundo de Vela (ISAF) Santander 2014”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **“El Árbol es Vida”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **IV Centenario de las relaciones de España y Japón a través del programa de actividades del “Año de España en Japón”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **“Patrimonio Joven y 4º Foro Juvenil Iberoamericano del Patrimonio Mundial”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **“Programa Universiada de Invierno de Granada 2015”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30), modificada por la disposición final décima octava de la de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“Campeonato del Mundo de Ciclismo en Carretera Ponferrada 2014”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30), modificada por la disposición final segunda de la Ley 13/2014, de 14 de julio, de transformación del Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores (BOE del 15).
- **“Creación del Centro de Categoría 2 UNESCO en España, dedicado al Arte Rupestre y Patrimonio Mundial”** establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **“Barcelona World Jumping Challenge”**, establecido en la disposición adicional sexagésima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **“Campeonato del Mundo de Natación Barcelona 2013”**, establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **“Barcelona Mobile World Capital”**, establecido en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **“40º aniversario de la Convención del Patrimonio Mundial (París, 1972)”** establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **Campeonato del Mundo de Tiro Olímpico “Las Gabias 2014**”, establecido en la disposición adicional sexagésima quinta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **“500 años de Bula Papal”**, establecido en la disposición adicional sexagésima séptima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **“2012 Año de las Culturas, la Paz y la Libertad”** establecido en la disposición adicional sexagésima octava de la

Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"Año de la Neurociencia"** establecido en la disposición adicional sexagésima novena de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **"Conmemorativo del VIII Centenario de la Batalla de las Navas de Tolosa (1212) y del V de la conquista, anexión e incorporación de Navarra al reino de Castilla (1512)"** establecido en la disposición adicional septuagésima sexta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **"Año Santo Jubilar Mariano 2012-2013 en Almonte (Huelva)"**, establecido en la disposición adicional septuagésima octava de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **"2014 Año Internacional de la Dieta Mediterránea"**, establecido en la disposición adicional octogésima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **"Candidatura de Madrid 2020"**, establecido en la disposición adicional decimoséptima del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE del 14).
- **"3ª edición de la Barcelona World Race"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).
- **Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de "Río de Janeiro 2016"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).
- **Actos de celebración del "VIII Centenario de la Peregrinación de San Francisco de Asís a Santiago de Compostela (1214-2014)"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).
- **"V Centenario del Nacimiento de Santa Teresa a celebrar en el año 2015"**, establecido en la disposición adicional sexagésima de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).
- **"Año Junípero Serra 2013"**, establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).
- **Vuelta al mundo a vela "Alicante 2014"**, establecido en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).
- **"Año Santo Jubilar Mariano 2013-2014 en la Real Ilustre y Fervorosa Hermandad y Cofradía de Nazarenos de Nuestra Señora del Rosario, Nuestro Padre Jesús de la Sentencia y María Santísima de la Esperanza Macarena en la ciudad de Sevilla"**, establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).
- **"Donostia/San Sebastián, Capital Europea de la Cultura 2016"** establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).
- **"Expo Milán 2015"** establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).
- **"Campeonato del Mundo de Escalada 2014, Gijón"** establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).
- **"Campeonato del Mundo de Patinaje Artístico Reus 2014"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).
- **"Madrid Horse Week"** establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).
- **"III Centenario de la Real Academia Española"** establecido en la disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).
- **"A Coruña 2015- 120 años después"** establecido en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26), modificada por disposición adicional novena del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (BOE del 5).
- **"IV Centenario de la segunda parte de El Quijote"** establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).
- **"World Challenge LFP/85.º Aniversario de la Liga"** establecido en la disposición adicional sexagésima de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).
- **"Juegos del Mediterráneo de 2018",** establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26) y modificado por la disposición final vigésima quinta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Sesenta Edición del Festival Internacional de Teatro Clásico de Mérida"**, establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014

(BOE del 26).

- **“Año de la Biotecnología en España”** establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).
- **“Plan Director para la recuperación del Patrimonio Cultural de Lorca”**, establecido en la disposición adicional decimotercera de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. (BOE del 17).
- **"200 Aniversario del Teatro Real y el Vigésimo Aniversario de la reapertura del Teatro Real”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30) y modificado por la disposición final vigésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“IV Centenario de la muerte de Miguel de Cervantes”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“VIII Centenario de la Universidad de Salamanca”,** establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30) y modificado por la disposición final trigésima cuarta.Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Programa Jerez, Capital mundial del Motociclismo”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“Cantabria 2017, Liébana Año Jubilar**”, establecido en la disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30) y modificado por la disposición final trigésima cuarta.Tres de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- "**Programa Universo Mujer**", establecido en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30) y modificado por la disposición final vigésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“60 Aniversario de la Fundación de la Escuela de Organización Industrial”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30) y modificado por la disposición final vigésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“Encuentro Mundial en Las Estrellas (EME) 2017”**, establecido en la disposición adicional sexagésima de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“Barcelona Mobile World Capital”**, establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“Año internacional de la luz y de las tecnologías basadas en la luz”**, establecido en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“ORC Barcelona World Championship 2015”**, establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“Barcelona Equestrian Challenge”**, establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“Women’s Hockey World League Round 3 Events 2015”**, establecido en la disposición adicional sexagésima quinta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“Centenario de la Real Federación Andaluza de Fútbol 2015”**, establecido en la disposición adicional sexagésima octava de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“Foro Iberoamericano de Ciudades”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **“II Centenario del Museo Nacional del Prado”**, establecido en la disposición adicional cuadragésima novena de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **“20 Aniversario de la Reapertura del Gran Teatro del Liceo de Barcelona y el bicentenario de la creación de la Societat dAccionistes”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30) y modificado por la disposición final cuadragésima primera. Uno de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Plan Decenio Málaga Cultura Innovadora 2025”,** establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **“XX Aniversario de la Declaración de Cuenca como Ciudad Patrimonio de la Humanidad”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30) y modificado por la disposición final trigésima tercera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“Campeonatos del Mundo FIS de Freestyle y Snowboard Sierra Nevada 2017”**, establecido en la disposición

adicional quincuagésima cuarta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).

- **"Vigésimo quinto aniversario del Museo Thyssen-Bornemisza",** establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **"Campeonato de Europa de Waterpolo Barcelona 2018**", establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **"Centenario del nacimiento de Camilo José Cela",** establecido en la disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30) y modificado por la disposición final trigésima tercera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"2017: Año de la retina en España"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **"Caravaca de la Cruz 2017. Año Jubilar",** establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **"Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base",** establecido en la disposición adicional sexagésima de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **"2150 aniversario de Numancia"**, establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **"V Centenario del fallecimiento de Fernando el Católico"**, establecido en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **"525 Aniversario del Descubrimiento de América en Palos de la Frontera (Huelva)",** establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **"Prevención de la Obesidad. Aligera tu vida"**, establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30) y modificado por la disposición final cuadragésima primera.Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"75 Aniversario de William Martin; El legado inglés",** establecido en la disposición adicional sexagésima quinta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **Evento de la salida desde la ciudad de Alicante de la vuelta al mundo a vela "Alicante 2017",** establecido en la disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **"25 Aniversario de la Casa América"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"World Roller Games Barcelona 2019"**, establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Madrid Horse Week 17/19"**, establecido en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"La Liga World Challenge",** establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"25 aniversario de la declaración por la Unesco de Mérida como Patrimonio de la Humanidad"**, establecido en la disposición adicional sexagésima quinta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28) y modificado por la disposición final cuadragésima segunda.Cinco de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Campeonatos del Mundo de Canoa 2019"**, establecido en la disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"250 Aniversario del Fuero de Población de 1767 y Fundación de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía"**, establecido en la disposición adicional sexagésima séptima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"IV Centenario del nacimiento de Bartolomé Esteban Murillo"**, establecido en la disposición adicional sexagésima octava de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Numancia 2017",** establecido en la disposición adicional sexagésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"PHotoEspaña. 20 aniversario",** establecido en la disposición adicional septuagésima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"IV Centenario de la Plaza Mayor de Madrid"**, establecido en la disposición adicional septuagésima primera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28)
- **"XXX Aniversario de la Declaración de Toledo como Ciudad Patrimonio de la Humanidad",** establecido en la disposición adicional septuagésima segunda de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).

- **“VII Centenario del Archivo de la Corona de Aragón”**, establecido en la disposición adicional septuagésima tercera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“Lorca, Aula de la Historia”**, establecido en la disposición adicional septuagésima cuarta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Plan de Fomento de la Lectura (2017-2020)",** establecido en la disposición adicional septuagésima quinta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Plan 2020 de Apoyo a los Nuevos Creadores Cinematográficos y a la conservación y difusión de la historia del cine español”**, establecido en la disposición adicional septuagésima sexta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“40 Aniversario del Festival Internacional de Teatro Clásico de Almagro”**, establecido en la disposición adicional septuagésima séptima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28) y modificado por la disposición final cuadragésima segunda.Seis de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“I Centenario de la Ley de Parques Nacionales de 1916”**, establecido en la disposición adicional septuagésima octava de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **Beneficios fiscales aplicables al “I Centenario del Parque Nacional de Ordesa y Monte Perdido”**, establecido en la disposición adicional septuagésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28) y modificado por la disposición final cuadragésima segunda.Siete de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **Beneficios fiscales aplicables al “I Centenario del Parque Nacional de los Picos de Europa”**, establecido en la disposición adicional octogésima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28) y modificado por la disposición final cuadragésima segunda.Ocho de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“75º Aniversario de la Escuela Diplomática”**, establecido en la disposición adicional octogésima primera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“Teruel 2017. 800 Años de los Amantes”,** establecido en la disposición adicional octogésima segunda de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“40 Aniversario de la Constitución Española”**, establecido en la disposición adicional octogésima tercera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“50° aniversario de Sitges-Festival Internacional de Cine Fantástico de Catalunya”**, establecido en la disposición adicional octogésima cuarta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“Beneficios fiscales aplicables al 50 aniversario de la Universidad Autónoma de Madrid”,** establecido en la disposición adicional octogésima quinta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“Año Hernandiano 2017”,** establecido en la disposición adicional octogésima sexta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“50 Edición del Festival Internacional de Jazz de Barcelona"** establecido en la disposición adicional septuagésima segunda de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Centenarios del Real Sitio de Covadonga”**, establecido en la disposición adicional septuagésima tercera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Campeonato Mundial Junior Balonmano Masculino 2019"** establecido en la disposición adicional septuagésima cuarta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"La Transición: 40 años de Libertad de Expresión"** establecido en la disposición adicional septuagésima séptima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Barcelona Mobile World Capital"** establecido en la disposición adicional septuagésima octava de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Ceuta y la Legión, 100 años de unión"** establecido en la disposición adicional septuagésima novena de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Campeonato del Mundo de Triatlón Multideporte Pontevedra 2019”** establecido en la disposición adicional octogésima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"España, Capital del Talento Joven**" establecido en la disposición adicional nonagésima primera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Conmemoración del Centenario de la Coronación de Nuestra Señora del Rocío (1919-2019)"** establecido en la disposición adicional nonagésima segunda de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Traslado de la Imagen de Nuestra Señora del Rocío desde la Aldea al Pueblo de Almonte"** establecido en la disposición adicional nonagésima tercera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Año Europeo del Patrimonio Cultural (2018)”** establecido en la disposición adicional nonagésima quinta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

- **Enfermedades "Neurodegenerativas 2020. Año Internacional de la Investigación e Innovación"** establecido en la disposición adicional nonagésima séptima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Camino de la Cruz de Caravaca"** establecido en la disposición adicional nonagésima octava de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **XXV "Aniversario de la Declaración por la UNESCO (Organización de las Naciones Unidas para la Educación) del Real Monasterio de Santa María de Guadalupe como Patrimonio de la Humanidad"** establecido en la disposición adicional nonagésima novena de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Vigésimo quinta sesión de la Conferencia de las Partes de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (COP25), décimo quinta sesión de la Conferencia de las Partes en Calidad de Reunión de las Partes del Protocolo de Kioto (COP-MOP15) y la segunda sesión de la Conferencia de las Partes como Reunión de las Partes del Acuerdo de París (CMA2) y quincuagésimo primera reunión de los Órganos Subsidiarios de la Convención, tanto del Órgano Subsidiario de Asesoramiento Científico y Tecnológico (SBSTA) como del Órgano Subsidiario de Implementación (SBI)"** establecido en el artículo 1 del Real Decreto-ley 15/2019, de 8 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes para la organización en España de la XXV Conferencia de Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (BOE del 11).

Deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas

Aspectos a tener en cuenta para su aplicación

1. Contribuyentes que pueden aplicar la deducción

Pueden aplicar esta deducción los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y que cumplan los requisitos para ser considerados como entidad de reducida dimensión, en el ejercicio en que se obtengan los rendimientos objeto de inversión.

> Véase el concepto de entidad de reducida dimensión que se comenta en el Capítulo 7.

2. Objeto y base de la deducción

Darán derecho a la deducción los **rendimientos netos de actividades económicas de los ejercicios 2020 o del 2021 que se inviertan en 2021** en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

A estos efectos se entiende que los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo son objeto de inversión cuando se invierta una cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del período impositivo que corresponda a tales rendimientos, sin que en ningún caso la misma cuantía pueda entenderse invertida en más de un activo.

La base de la deducción será la cuantía invertida, esto es, la parte de la base liquidable general positiva del período impositivo correspondiente a los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo objeto de inversión en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias.

3. Plazo para realizar la inversión

La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse **en el período impositivo en que se obtengan los rendimientos objeto de reinversión o en el período impositivo siguiente**.

> El derecho a la aplicación de la deducción se producirá en el período impositivo en que se realiza la inversión, si bien, estará condicionado a la afectación del elemento patrimonial a la actividad económica dentro del plazo de inversión.

La inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales, incluso en el supuesto de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito. No obstante, en este último caso, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

> La puesta a disposición de los elementos patrimoniales ha de ser entendida como disponibilidad de la cosa objeto del contrato, esto es, la entrega de la misma que constituye el modo de adquisición del dominio por parte del adquirente.

La deducción se practicará en la **cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión**.

4. Porcentaje de deducción

- **5 por 100**, con carácter general.
- **2,5 por 100**, en los siguientes casos:

a) Si en el ejercicio en el que se obtuvieron los rendimientos reinvertidos se aplicó la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto positivo declarado, prevista en el artículo 32.3 de la Ley del IRPF para los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma conforme al método de estimación directa.

b) Si los rendimientos reinvertidos originaron el derecho a la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla del artículo 68.4 de la Ley del IRPF en el ejercicio en que se obtuvieron.

> Resultará aplicable el porcentaje del 5 por 100 si en el ejercicio en el que se obtuvieron los rendimientos reinvertidos no se aplicó la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, ni la reducción del artículo 32.3 de la Ley del IRPF, aunque dicha deducción o reducción se aplique en el ejercicio siguiente (ejercicio de la inversión).

5. Límites

El importe de la deducción **no podrá exceder de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica** del período impositivo en el que se obtuvieron los rendimientos netos de actividades económicas.

> Cuando se aplique la deducción en 2021 como consecuencia de la inversión de los rendimientos netos obtenidos en 2020 y en este último periodo se haya optado por la tributación conjunta, el límite de la cuota anteriormente citado será el que corresponda al contribuyente que realiza la inversión.

6. Permanencia en el patrimonio del contribuyente elementos patrimoniales objeto de inversión

Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior.

> La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la inversión antes de la finalización del plazo de tiempo exigido de mantenimiento, determinará la pérdida de la deducción y, por tanto, el importe de dicha deducción debe ingresarse en la liquidación del período impositivo en el que se manifiesta el incumplimiento, junto con los intereses de demora que correspondan.

No obstante, no se perderá la deducción si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo señalado en el párrafo anterior y se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, en los términos establecidos para tener derecho a esta deducción.

> En relación con este requisito, la entidad cuenta con un plazo de dos años desde el inicio del período impositivo en que se produce la transmisión hasta la finalización del período impositivo siguiente, para efectuar la inversión.

7. Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible, en relación con los mismos bienes con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y con la Reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Ejemplo: Deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas

Don P.H.V. es titular de una actividad económica cuyo rendimiento neto se determina por el método de estimación directa, modalidad normal.

Durante 2021 cumple los requisitos para ser considerada entidad de reducida dimensión y obtiene unos rendimientos netos de la actividad por importe de 45.000 euros, siendo la base liquidable general del ejercicio que se corresponde con esos rendimientos de 43.200 euros y la suma de su cuota íntegra estatal y autonómica de 10.673 euros.

El 5 de septiembre de 2021 con los rendimientos obtenidos en el ejercicio adquiere maquinaria nueva para su empresa por un importe de 25.000 euros que le es entregada en noviembre de ese año.

Determinar el importe de la deducción por inversión.

Solución:

Rendimientos netos de actividades económicas del ejercicio 2021: 45.000

Cantidad invertida en 2021 **(1)** = 25.000

Base de la deducción (cantidad invertida con el límite de 43.200) **(2)** = 25.000

Importe de la deducción: (25.000 x 5%) (3) = 1.250

Límite máximo del importe (suma de su cuota íntegra estatal y autonómica) = 10.673

Notas al ejemplo:

(1) El importe de los rendimientos netos de actividades económicas obtenidos en 2021 que se invierten en elementos nuevos afectos se hará constar en la casilla ***[0833]*** del anexo A.4 de la declaración. (Volver)

(2) Es el importe con derecho a deducción con el límite de la base liquidable general positiva del 2021 que corresponda a tales rendimientos y se consignará en la casilla ***[0834]*** del anexo A.4 de la declaración. (Volver)

(3) El importe de la deducción no excede de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del ejercicio 2021 por lo que, en este caso, se consignará en su totalidad en la casilla ***[0835]*** del anexo A.4 de la declaración. (Volver)

Atención: *en el anexo A.4 de la declaración, se hará constar en la casilla* ***[0830]*** *el importe de los rendimientos netos de actividades económicas obtenidos en 2020 que se invierten en 2021 en elementos nuevos afectos y en las casillas* ***[0831]*** *y* ***[0832]****, respectivamente, el importe con derecho a deducción y el importe de la deducción. De igual modo cuando se trate de rendimientos obtenidos en el 2021 que se invierten en ese mismo ejercicio en elementos nuevos afectos, se consignará su importe en la casilla* ***[0833]*** *y en las casillas* ***[0834]*** *y* ***[0835]****, respectivamente, el importe con derecho a deducción y el importe de la deducción.*

Régimen especial de las inversiones empresariales en Canarias

1. Deducciones por inversiones en Canarias

Cuadro: Deducción por inversiones en Canarias

Las inversiones que permanezcan en el archipiélago canario, realizadas por personas físicas que desarrollen actividades económicas en Canarias y determinen sus rendimientos en estimación directa, podrán acogerse al Régimen General de deducciones previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con los porcentajes y límites específicos señalados en el cuadro siguiente:

> ***Importante:*** *esta deducción es incompatible con la deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas.*

Modalidades de inversiones		Porcentaje de deducción	Límite conjunto
Por inversiones en actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35 LIS):	En investigación y desarrollo (art. 35.1 LIS)	45/75,6/28 por 100 37 por 100 (adicional)	60 por 100 o 90 por 100, en general para Canarias 70 por 100 o 100 por 100 (para islas de La Palma, La Gomera y El Hierro) (1)
	En innovación tecnológica (art. 35.2 LIS)	45 por 100	
Por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36 LIS):	En producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales (art. 36.1 LIS)	54/45 por 100	
	En producciones extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales -por gastos de ejecución realizados en territorio español- (art. 36.2 LIS)	54/45 por 100 (excluida del límite conjunto)	
	En espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales -Por gastos de producción y exhibición- (art. 36.3 LIS)	40 por 100	
Por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38 LIS)		11.700/15.600 euros persona/año	
Por inversiones en territorios de África Occidental [art. 27 bis.1.a) Ley 19/1994]		15/10 por 100	25 por 100 o 50 por 100

Modalidades de inversiones	Porcentaje de deducción	Límite conjunto
Por gastos de propaganda y publicidad [art. 27 bis.1.b) Ley 19/1994]	15/10 por 100	25 por 100 o 50 por 100
Por inversiones en adquisición de activos fijos	25 por 100	50 por 100 individual y 70 por 100 conjunto 60 por 100 individual y 80 por 100 conjunto (para islas de La Palma, La Gomera y El Hierro) (2)

Notas:

(1) Para las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro los límites conjuntos (del 60 por 100 o 90 por 100) se elevan, respectivamente, al 70 por 100 y al 100 por 100, cuando la normativa comunitaria de ayudas de estado así lo permita y se trate de inversiones contempladas en la Ley 2/2016, de 27 de septiembre y demás leyes de medidas para la ordenación de la actividad económica de estas islas. (Volver)

(2) Para las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro los límites conjuntos del 50 por 100 (individual) y del 70 por 100 (conjunto) se elevan al 60 por 100 y 80 por 100, respectivamente, cuando la normativa comunitaria de ayudas de estado así lo permita y se trate de inversiones contempladas en la Ley 2/2016, de 27 de septiembre y demás leyes de medidas para la ordenación de la actividad económica de estas islas. (Volver)

A. Deducciones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aplicables en Canarias

Normativa: Art. 94 y 94 bis de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Las siguientes deducciones previstas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) son aplicables en Canarias con incrementos en los porcentajes de deducción correspondientes o en las cuantías fijadas, así como respecto al límite máximo conjunto aplicable.

Aplicación en Canarias de las deducciones de los artículos 35 y 36 LIS

Normativa: Art. 94 Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal

La aplicación a las inversiones empresariales realizadas en Canarias de las deducciones de los artículos 35 y 36 de la LIS con porcentajes incrementados encuentra su fundamento en lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio. Dicho artículo 94 de la Ley 20/1991 establece la aplicación del régimen general de deducciones del artículo 26 de la Ley 61/1978, de

27 de diciembre, con unos porcentajes de deducción incrementados, siempre que la inversión se realice y permanezca en Canarias.

No obstante, para el supuesto en que este régimen general de deducciones del artículo 26 de la Ley 61/1978 fuese suprimido se ordenó por la **disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio**, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que se mantuviera su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión.

Como consecuencia de lo anterior los porcentajes de deducción incrementados del artículo 94 de la Ley 20/1991 solo se aplican sobre el nuevo sistema de deducciones establecido en el Capítulo IV del Título VI de la LIS, allí donde sea equivalente con las deducciones del artículo 26 de la Ley 61/1978. Esto es, en las deducciones de los artículos 35 y 36 de la LIS.

> ***Atención:*** *téngase en cuenta que, con efectos desde el 1 de enero de 2021, se establece la posibilidad de que los contribuyentes, empresarios o profesionales que financien las producciones cinematográficas y series audiovisuales españolas y las de determinados espectáculos en vivo, puedan aplicar las deducciones de los apartados 1 y 3 del artículo 36 de la LIS y, asimismo, se incluyen estas deducciones entre las que generan el derecho a aplicar el límite conjunto del 50 por 100 (límite que para Canarias es del 90 por 100 en general, y del 100 por 100 para islas de La Palma, La Gomera y El Hierro).*

a. Porcentajes de deducción

De acuerdo con el artículo 94.1.a) Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE del 8) los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

No obstante, existe una excepción ya que de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimotercera de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, añadida, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 20) debe tenerse en cuenta que el porcentaje de la deducción por actividades de **innovación tecnológica** que se realicen en Canarias y cumplan los criterios establecidos en el apartado 2 del artículo 35 de la LIS, **será del 45 por 100**, sin que le resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 94.1.a) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Por tanto, los porcentajes aplicables y la base deducción en cada una de las deducciones de los artículos 35 y 36 de la LIS son:

Modalidades de inversión	Porcentaje	Base de deducción
Deducción por actividades de I+D (art. 35.1 LIS)	45 por 100	Gastos del período en I+D, hasta la media de los 2 años anteriores
	75,6 por 100	Gastos del período en I+D, sobre el exceso respecto de la media

Modalidades de inversión	Porcentaje	Base de deducción	
		de los 2 años anteriores	
	37 por 100 (adicional)	Gastos de personal de investigadores cualificados de I+D	
	28 por 100	Inversiones afectas a I+D (excepto edificios y terrenos).	
Deducción por actividades de innovación tecnológica (art. 35.2 LIS)	45 por 100	Gastos del período en Innovación tecnológica.	
Deducción por inversiones en producciones cinematográficas españolas (art. 36.1 LIS)	54 por 100	Hasta 1 millón €	Coste total de producción junto con gastos de obtención de copias, gastos de publicidad y promoción a cargo de productor hasta el límite del 40% del coste de producción. Tener en cuenta el importe máximo establecido D.A.14ª Ley 19/1994: 18 millones €
	45 por 100	Sobre el exceso de 1 millón €	
Deducción por producciones cinematográficas extranjeras en España (art. 36.2 LIS)	54 por 100	Hasta 1millón €	Gastos realizados en España directamente relacionados con la producción, siempre que sean al menos de 1millón €. Tener en cuenta lo establecido en la D.A.14ª Ley 19/1994: • importe máximo de la deducción por deducciones realizadas en Canarias: 18 millones € • importe mínimo en caso de ejecución de servicios de post-producción o animación en una producción extranjera: 200.000 €
	45 por 100	Sobre el exceso de 1 millón €	
Deducción por producción de determinados espectáculos en vivo (art. 36.3 LIS)	40 por 100	Costes directos Importe máximo de 900.000 € en caso de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	

b. Requisitos y condiciones para la aplicación de las deducciones

Respecto a los requisitos y condiciones determinantes de la aplicación de estas deducciones de la LIS (artículos 35, 36 de la LIS) su comentario se contiene en este Capítulo en el apartado relativo al Régimen general de deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c. Límites específicos de las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias

Sin perjuicio de lo anterior, respecto al artículo 36 de la LIS ha de tenerse en cuenta que la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece los siguientes límites específicos para las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias:

- Importes máximos:

- El importe de la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental del artículo 36.1 de la LIS no podrá ser superior a 18 millones de euros cuando se trate de producciones realizadas en Canarias.
- El importe de la deducción por gastos realizados en territorio español por producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales del artículo 36.2 de la LIS su importe no podrá ser superior a 18 millones de euros cuando se trate de gastos realizados en Canarias.
- Importe máximo en caso de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (artículo 36.3 LIS) no podrá ser superior a 900.000 euros por producción.

> ***Novedad 2021:*** *con efectos desde el 1 de enero de 2021, el límite absoluto de las deducciones de los apartados 1 y 2 del artículo 36 LIS no podrá ser superior al resultado de incrementar en un 80 por 100 el importe máximo a nivel estatal de esta deducción. Por tanto, el límite de esta deducción en Canarias será de 18.000.000 euros.*

- Importes mínimos:

Se establece un importe mínimo **de 200.000 euros** cuando se trate de gastos realizados en Canarias o de animación en una producción extranjera (artículo 36.2 LIS).

Aplicación en Canarias de la deducción del artículo 38 LIS

Normativa: Art. 94 bis de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias

Por lo que se refiere a la deducción por trabajadores con discapacidad del artículo 38 de la LIS su aplicación en Canarias es consecuencia del artículo 94 bis de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias añadido, con efectos 7 de noviembre de 2018, por el artículo Dos de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 6).

Dicho artículo 94 bis de la Ley 20/1991 establece que las entidades que contraten un trabajador para realizar su actividad en Canarias tendrán derecho al disfrute de los beneficios fiscales que por creación de empleo se establezcan por la normativa fiscal conforme a los requisitos que en ella se establezcan, incrementándolos en un 30 por 100.

a. Cuantía de la deducción

Las cuantías deducibles previstas en el artículo 38 de la LIS **se incrementan en un 30 por 100**.

Por tanto:

Modalidades de inversiones	Cuantías deducibles
Deducción del artículo 38 LIS	11.700 € Por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla con discapacidad ≥ 33% e < 65%
	15.600 € Por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla con discapacidad ≥ 65%

b. Requisitos y condiciones para la aplicación de la deducción

Respecto a los requisitos y condiciones determinantes de la aplicación de esta deducción del artículo 38 de la LIS su comentario se contiene en este Capítulo en el apartado relativo al Régimen general de deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Deducciones no aplicadas en el ejercicio por insuficiencia de cuota

Normativa: Disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

Con efectos 1 de enero de 2015, la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 se modificó por el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 20), para establecer que las cantidades no deducidas (incluidos los saldos de las deducciones pendientes de aplicación a 1 de enero de 2015) se pueden aplicar, respetando los límites que les resulten de aplicación, en las liquidaciones de los períodos impositivos que **concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos**.

Límite conjunto de las deducciones de los artículos 35, 36 y 38 LIS en Canarias

- ### Límite conjunto general: 60 por 100 o al 90 por 100

  De acuerdo con el artículo 94.1.b) Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, el límite conjunto sobre la cuota será siempre superior en un 80 por 100 al que se fije en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

  Por tanto, los límites conjuntos del artículo 39.1 LIS se elevan al **60 por 100 o al 90 por 100.**

  En consecuencia, las deducciones por inversiones de los artículos 35, 36 y 38 LIS, aplicadas en Canarias en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del **60 por 100** de la

cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica (casillas ***[0545]*** y ***[0546]*** de la declaración), en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual (en el caso de contribuyentes a las que le es aplicable el régimen transitorio de esta deducción), por inversión en empresas de nueva o reciente creación, prevista en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial (∑ casillas ***[0547]*** y ***[0548]***; menos ∑ casillas ***[0549]; [0550]*** y ***[0551],*** respectivamente).

No obstante, se elevará **al 90 por 100** cuando el importe de las deducciones de los artículos 35 y 36 exceda del 10 por 100 de la mencionada cuota.

- **Limite conjunto para las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro: 70 por 100 o al 100 por 100**

A partir del ejercicio 2019 para las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro, el tope mínimo del 80 por 100 se incrementa al 100 por 100 y el diferencial mínimo pasa a 45 puntos porcentuales cuando la normativa comunitaria de ayudas de Estado así lo permita y se trate de inversiones contempladas en la Ley 2/2016, de 27 de septiembre y demás leyes de medidas para la ordenación de la actividad económica de estas islas de acuerdo con lo que establece el artículo 1.Cuarenta y uno de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 6]. En consecuencia, en estos casos, para las **islas de La Palma, La Gomera y El Hierro** los límites conjuntos (del 60 por 100 o 90 por 100) se elevan, respectivamente, al **70 por 100 y al 100 por 100**.

La aplicación de los límites previstos para las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro en aquellos casos en los que el contribuyente también genere deducciones en otros territorios de Canarias deberá atender simultáneamente **a las siguientes reglas:**

1. Las deducciones generadas en las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro deberán respetar su propio límite mejorado (70/100 por 100). Igualmente, las deducciones generadas en el resto del territorio canario también deberán respetar su propio límite mejorado (60/90 por 100).

2. En caso de que existan tanto deducciones en las tres islas mencionadas (La Palma, La Gomera y El Hierro) como en el resto del territorio canario, el límite máximo **para ambos tipos** de deducciones será el superior, es decir, el límite mejorado de las tres islas (70/100 por 100).

3. En el supuesto de que concurran deducciones en las tres islas mencionadas y en el resto del territorio canario, estas últimas **no podrán** beneficiarse del límite incrementado de las tres islas.

- **Aplicación del límite conjunto**

Finalmente señalar que este límite conjunto sobre la cuota **es independiente** del que corresponda por las inversiones acogidas al Régimen General de deducciones de la LIS y a los Regímenes de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público recogidos en los anexos A.3 y A.4 de la declaración.

B. Deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad

Normativa: artículo 27 bis de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

Incluye dos deducciones:

1. Deducción por inversiones en territorios de África Occidental

Es aplicable por los contribuyentes que realicen actividades económicas en Canarias cuando realicen inversiones destinadas a la constitución de filiales o establecimientos permanentes en Marruecos, Mauritania, Senegal, Gambia, Guinea Bissau y Cabo Verde.

a) Porcentajes de la deducción

El **15 por 100** de las inversiones en el caso de que el importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea igual o inferior a 10 millones de euros y con una plantilla media en dicho período inferior a 50 personas.

> Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

b) Requisitos para la aplicación de la deducción

- Las filiales o establecimientos permanentes que se constituyan en Marruecos, Mauritania, Senegal, Gambia, Guinea Bissau y Cabo Verde deben realizar actividades económicas en dichos territorios en el plazo de 1 año desde el momento de la inversión.
- La entidad que realice la inversión por sí sola o conjuntamente con otras entidades con domicilio fiscal en Canarias debe ostentar un porcentaje de participación en el capital o en los fondos propios de la filial de, al menos, el 50 por ciento.
- La inversión ha de mantenerse durante un plazo de, al menos, 3 años.
- La deducción se aplicará en el período impositivo en que se inicie la actividad económica y estará condicionada a un incremento de la plantilla media en Canarias del contribuyente en ese período impositivo respecto de la plantilla media existente en el período impositivo anterior y al mantenimiento de dicho incremento durante un plazo de 3 años.

2. Deducción por gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual

Es aplicable por los contribuyentes que realicen actividades económicas en Canarias por los importes satisfechos en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual.

a) Porcentajes de la deducción

- **El 15 por 100** del importe satisfecho por estos gastos de propaganda y publicidad en el caso

de que el importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea igual o inferior a 10 millones de euros y con una plantilla media en dicho período inferior a 50 personas.

- **El 10 por 100** del importe satisfecho por estos gastos de propaganda y publicidad cuando el importe neto de la cifra de negocios no exceda de 50 millones de euros y la plantilla media sea inferior a 250 personas.

  Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

b) Requisitos para la aplicación de la deducción

Ha de tratarse de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y manifestaciones análogas incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

3. Límite conjunto de la deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad: 25 por 100 o 50 por 100

La deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad del artículo 27 bis de la Ley 19/1994 si está sometida a los límites establecidos en el artículo 39.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades del 25 o 50 por 100 sobre la cuota.

C. Deducción por Inversiones en adquisición de activos fijos

Normativa: Art. 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

La deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material es la regulada en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades con los porcentajes incrementados y demás especialidades que establece el artículo 94 de la Ley 20/1991para Canarias.

La razón de mantener su aplicación es que dicha deducción, que se incluía en el régimen general de deducciones del artículo 26 de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, no figura actualmente entre las deducciones por inversiones del Capítulo IV del Título VI de la LIS, por lo que, de acuerdo con la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 a la que se hizo referencia con anterioridad, al no existir una deducción equivalente en la LIS actual, se continúa aplicando dicha deducción conforme a la normativa vigente en el momento de su supresión. En este caso de acuerdo con la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades que derogó y sustituyó a la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

a. Activos fijos nuevos

Los contribuyentes pueden deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 del importe de las

inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la actividad económica que sean puestos a disposición del contribuyente dentro de dicho período impositivo.

De acuerdo con el artículo 94.1.a) Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE del 8) los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

Se podrán acoger a esta deducción las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios.

b. Activos fijos usados

Asimismo, los contribuyentes pueden deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 del importe de las inversiones para la adquisición del elemento de activo fijo usado, que no hubiera gozado anteriormente de esta deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material.

Los activos fijos usados que dan derecho a deducción deben pertenecer a alguna de las siguientes categorías (Real Decreto 241/1992):

- Maquinaria, instalaciones y utillaje.
- Equipos para procesos de información.
- Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa

Para tener derecho a esta deducción, la adquisición del elemento de activo fijo usado ha de suponer una evidente mejora tecnológica para la empresa, debiéndose acreditar esta circunstancia, en caso de comprobación o investigación de la situación tributaria del contribuyente, mediante la justificación de que el elemento objeto de la deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos:

- Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.
- Mejora de la calidad del bien o servicio.

c. Base de la deducción

La base de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción.

d. Mantenimiento de la inversión

Será requisito para el disfrute de la deducción por inversiones que los elementos permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente durante cinco años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización que se aplique sea inferior.

c. Justificación

El contribuyente deberá conservar a disposición de la Administración Tributaria certificación expedida por el transmitente en la que se haga constar que el elemento objeto de la transmisión

no ha disfrutado anteriormente de la deducción por inversiones ni del régimen del Fondo de Previsión para Inversiones.

d. Deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota

Como consecuencia de que Canarias continúe aplicando la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material debe tenerse en cuenta que, al igual que en el resto de las modalidades de deducciones por inversión, las cantidades no deducidas por este concepto (incluidos los saldos de las deducciones pendientes de aplicación a 1 de enero de 2015) se podrán aplicar, respetando los límites que les resulten de aplicación, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

e. Límites

El contribuyente podrá deducirse el importe de la deducción por inversiones en activos fijos nuevos en Canarias que proceda tanto de períodos impositivos anteriores que estén pendientes de aplicación como del propio período impositivo, con un doble límite:

a. **Un límite individual del 50 por 100** de la citada cuota.

   A esos efectos indicar que el límite para esta deducción, según el apartado 7 de la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, era del 15 por 100 de la cuota íntegra más el diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales que establece el artículo 94 de Ley 20/1991.

   Este límite individual del 50 por 100 se aplica tanto a la deducción generada en el propio período impositivo como a las procedentes de períodos impositivos anteriores. Y, en el caso del que exista un importe de la deducción pendiente, procedente de períodos anteriores, este se podrá aplicar teniendo en cuenta, además, el límite conjunto del 70 por 100 al que se hace referencia a continuación.

b. **Un límite conjunto del 70 por 100**, que se determina por aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 de la disposición transitoria undécima de la Ley 43/1995.

   El citado apartado 4 de la disposición transitoria undécima de la Ley 43/1995 fija un límite conjunto del 35 por 100 más el diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales que establece el artículo 94 de Ley 20/1991.

El límite de la deducción por inversiones en Canarias en activos fijos nuevos se aplica, de acuerdo con la Resolución del TEAC de 9 de abril de 2015, Reclamación número 00/05445/2014, recaída en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, **sobre la totalidad de la cuota íntegra** y no únicamente sobre la parte de la misma que corresponda a rendimientos de las actividades económicas desarrolladas en Canarias.

> ***Atención:*** *en el caso de las islas de La Palma, La Gomera y El Hierro, los porcentajes del 50 por 100 (individual) y del 70 por 100 (conjunto) se elevan al 60 por 100 (individual) y 80 por 100 (conjunto), respectivamente.*

2. Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias

Normativa: Art. 26 y disposición adicional undécima Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

Cuantía de la deducción

El **50 por 100** de la parte de la cuota íntegra minorada, en su caso, en el importe de la deducción por la Reserva para Inversiones en Canarias, en la parte que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por los beneficiarios de la deducción, sin perjuicio de los **límites establecidos en el ordenamiento comunitario que le puedan afectar**.

A estos efectos, para los períodos impositivos iniciados a partir de 7 de noviembre de 2018 y tras la modificación efectuada por el artículo 3 de Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la disposición adicional segunda del Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de noviembre, establece que con efectos desde el 1 de enero de 2015, la aplicación de esta bonificación, así como la de los beneficios fiscales que tengan la consideración de ayudas regionales al funcionamiento (Libro II y artículo 94 de la Ley 20/1991, Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias, 4/2014, de 26 de junio, artículo 27 y Título V de la Ley 19/1994, y disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre), así como las ayudas al transporte de mercancías comprendidas en el ámbito del Real Decreto 362/2009, de 20 de marzo y de la Orden de 31 de julio de 2009 del Consejero de Obras Públicas y Transportes del Gobierno de Canarias, estarán **sujetas al límite del 30 por 100 del volumen de negocios anual del beneficiario obtenido en las Islas Canarias.**

A los efectos del cálculo de los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, debe tenerse en cuenta que formarán parte de los mismos:

a. Los importes de las ayudas derivadas del régimen específico de abastecimiento, establecido en virtud del artículo 3.1.a) del Reglamento (UE) n.º 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.
b. Los importes de las ayudas a los productores derivadas del Programa Comunitario de Apoyo a las Producciones Agrarias de Canarias, establecido en virtud del artículo 3.1.b) del Reglamento (UE) n.º 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.

El Organismo Pagador de tales fondos certificará a la Administración tributaria competente el importe o importes de las ayudas percibidas por el productor procedentes de las medidas de apoyo previstas en el párrafo anterior.

Requisitos

Para la aplicación de la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Que los bienes corporales producidos en Canarias deriven del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago.

- Que los contribuyentes estén domiciliados en Canarias. Si los contribuyentes están domiciliados en otros territorios, deben dedicarse a la producción de los bienes anteriormente señalados en Canarias mediante sucursal o establecimiento permanente.

- Que determinen sus rendimientos en régimen de estimación directa.
- Que los rendimientos netos con derecho a bonificación sean positivos.

> ***Atención:*** *téngase en cuenta que la bonificación regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994, no es de aplicación a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, propios de actividades de construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón.*

3. Deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias

Normativa: Art. 27 y disposición adicional undécima Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

a) Cuantía y límites de la deducción

Normativa: Art. 27.15 Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas en estimación directa tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra por los rendimientos netos de explotación que se destinen a la reserva para inversiones, siempre y cuando éstos provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

La cuantía de esta deducción es variable y se determina aplicando el tipo medio de gravamen (suma de los tipos medios de gravamen general y autonómico, casillas ***[0534]*** y ***[0535***] de la declaración) a las dotaciones de los rendimientos netos de explotación del ejercicio que se destinen a la Reserva para inversiones en Canarias, prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

> Véase también el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona especial canaria (BOE de 16 de enero de 2008).

> ***Importante:*** *no podrá acogerse al régimen de la Reserva para Inversiones en Canarias establecido en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, la parte del beneficio obtenido en el ejercicio de actividades propias de la construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón.*

Límites de la deducción

El importe de esta deducción no podrá exceder del **80 por 100** de la parte de la cuota íntegra que

proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

En tributación conjunta el límite máximo de la deducción **se aplica individualmente a cada uno de los cónyuges**, si ambos tuvieran derecho a la deducción, sin que como resultado de esta aplicación pueda resultar una deducción superior al 80 por 100 de la cuota íntegra.

b) Requisitos para la aplicación de la deducción

Normativa: Art. 27, apartados 3 a 14 y disposición transitoria octava de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

Para la aplicación de esta deducción deben cumplirse los requisitos que a continuación se comentan:

- **Que el contribuyente determine los rendimientos netos de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa** y que dichos rendimientos provengan de actividades realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.

- **Que la Reserva para Inversiones figure contabilizada de forma separada**, y que no se disponga de ella en tanto que los bienes en que se haya materializado deban permanecer en la empresa.

- **Que las cantidades destinadas a dicha reserva se materialicen en el plazo máximo de tres años**, contados desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma.

  No obstante, el plazo es de cuatro años (en vez de tres años) para efectuar la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias **dotada con beneficios obtenidos en el año 2016**.

  > El Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, de medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de la ejecución de sentencias, introdujo una nueva disposición transitoria octava en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para ampliar en un año (de tres a cuatro años) el plazo máximo para materializar la reserva dotada con beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados en el ejercicio 2016, por lo que dicha materialización podrá realizarse en 2021 en caso de que la dotación a la reserva por inversiones en Canarias por beneficios obtenidos en 2016 se hubiera efectuado en 2017.

- Que dicha **materialización** se realiza en la realización de alguna de las inversiones que se detallan en el **artículo 27.4 de la Ley 19/1994** (BOE del 30).

  > Las inversiones que se detallan en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994 se examinan en su apartado específico "Inversiones donde debe materializarse las cantidades destinadas a la RIC" de este Capítulo

- **Que los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión estén situados o sean recibidos en el archipiélago canario,** que sean utilizados en el mismo, que estén afectos y sean necesarios para el desarrollo de las actividades económicas del contribuyente, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente canario.

Inversiones que se detallan en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

El artículo 27.5 de la Ley 19/1994 determina a tal efecto qué elementos se entenderán situados y utilizados en el archipiélago.

- **Que los activos** en que se haya materializado la reserva para inversiones relacionadas en las letras A y C del artículo 27.4 de la Ley 29/1994, así como los adquiridos en virtud de lo dispuesto en la letra D del citado apartado 4 del artículo 27, **permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente durante cinco años como mínimo**, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su permanencia fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya por su valor neto contable, con anterioridad o en el plazo de 6 meses desde su baja en el balance que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. En el caso de adquisición de suelo, el plazo será de diez años.

  Los contribuyentes que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de inmovilizado podrán disfrutar de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

  Tratándose de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, deberán cumplirse los requisitos establecidos en el cuarto párrafo del apartado 8 del artículo 27 de la citada Ley 19/1994, de 6 de julio.

  A efectos del cómputo del plazo de mantenimiento debe tenerse en cuenta que, para las inversiones del artículo 27.4. A) y C), se entenderá producida la materialización, incluso en los casos de la adquisición mediante arrendamiento financiero, en el momento en que los activos entren en funcionamiento.

Importante: *el artículo único.Uno del Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 20)* ***derogó el apartado 10*** *del artículo 27 de la Ley 19/1994, por lo que ya no es necesario que el contribuyente presente por vía telemática el plan de inversión dentro de los plazos de declaración del impuesto en el que se practique la deducción correspondiente a la reserva para inversiones en Canarias y a través del formulario que figuraba en la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet.*

Incumplimiento de los requisitos

Normativa: Art. 27.16 Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas en el apartado 4 de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este

artículo, salvo el requisito de su contabilización separada y de la información que sobre el RIC ha de constar la memoria de las cuentas anuales, dará lugar a que el contribuyente proceda a la integración, en la base imponible del IRPF del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

En el caso del incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.

Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.

c) Inversiones donde deben materializarse las cantidades destinadas a la RIC

Normativa: Art. 27.4 Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

Las cantidades destinadas a la reserva de inversiones en Canarias deberán materializarse en alguna de las siguientes inversiones:

- **Artículo 27.4.A: Inversiones iniciales** consistentes, entre otras, en la adquisición de elementos patrimoniales nuevos del activo fijo material o inmaterial como consecuencia de:

  - La creación de un establecimiento.

  - La ampliación de un establecimiento.

  - La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.

  - La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.

  En ningún caso, se podrá materializar la reserva para inversiones en Canarias en la adquisición de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos.

  También tienen la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el citado precepto legal.

  Cuando se trate de contribuyentes que cumplan las condiciones del artículo 101 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades para ser considerados entidades de reducida dimensión, en el período impositivo en el que se obtiene el beneficio con cargo al cual se dota la reserva, la inversión podrá consistir en la adquisición de elementos usados del inmovilizado, siempre que los bienes adquiridos no se hayan beneficiado anteriormente del régimen de la reserva para inversiones en Canarias, Tratándose de suelo, deberán cumplirse en todo caso las condiciones previstas en esta letra A del artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

- **Artículo 27.4.B: Creación de puestos de trabajo** relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra A), que se produzca dentro de un período de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión y cumplan

determinados requisitos de incremento de plantilla.

- **Artículo 27.4.B bis: Creación de puestos de trabajo** efectuada en el período impositivo que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguno de los requisitos establecidos en la letra B del artículo 27, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones a la Reserva efectuadas por el contribuyente en el periodo impositivo.

- **Artículo 27.4.C: Adquisición de elementos patrimoniales** del activo fijo material o intangible que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A) anterior, así como la inversión en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo que reglamentariamente se determinen.

  En ningún caso, se podrá materializar la reserva para inversiones en Canarias en la adquisición de inmuebles destinados a viviendas con fines turísticos.

- **Artículo 27.4.D: La suscripción de los siguientes títulos:**

  1. Acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el citado precepto legal.

  2. Acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones legalmente establecidos.

  3. Cualquier instrumento financiero emitido por entidades financieras siempre que los fondos captados con el objeto de materializar la Reserva sean destinados a la financiación en Canarias de proyectos privados, cuyas inversiones sean aptas de acuerdo con lo regulado en este artículo, siempre que las emisiones estén supervisadas por el Gobierno de Canarias, y cuenten con un informe vinculante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

  4. Títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

  5. Títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

  6. Títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio y en los términos que se prevean reglamentariamente. La emisión de los correspondientes títulos valores estará sujeta a autorización administrativa previa por parte de

la Administración competente para el otorgamiento del correspondiente título administrativo habitante.

> ***Nota:*** *tenga en cuenta que los apartados 2, 4.A) y C), 5, 8 y 12 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, se modificaron, para los periodos impositivos que se inicien a partir del 7 de noviembre de 2018, por el artículo uno.Treinta y cuatro de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 20).*

d) Incompatibilidades

Esta deducción **es incompatible, para los mismos bienes y gastos**, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades del artículo 68.2 de la Ley IRPF, y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Tratándose de **activos usados y de suelo, estos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen de la reserva para inversiones en Canarias**, por dotaciones que se hubieran realizado con beneficios de periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 ni de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni de la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991. Se considerará apta la inversión que recaiga en activos usados que solo parcialmente se hubiesen beneficiado del régimen de la reserva para inversiones en Canarias en la parte proporcional correspondiente.

e) Inversiones anticipadas de futuras dotaciones

Normativa: Art. 27.11 y disposición transitoria octava.2 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

De acuerdo con lo establecido en el artículo 27.11 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, los contribuyentes pueden llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo **en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores**, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo.

No obstante, el plazo será de cuatro años (en vez de tres años) para las inversiones anticipadas materializadas en 2017.

> El Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, de medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de la ejecución de sentencias, introdujo una nueva disposición transitoria octava en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para ampliar en un año (de tres a cuatro años) el plazo para las inversiones anticipadas realizadas en 2017.

Las citadas dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos **hasta el 31 de diciembre de 2021**.

La citada materialización y su sistema de financiación se comunicará conjuntamente con la declaración del IRPF del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

f) Información a suministrar en la declaración del IRPF

El plazo máximo para materializar la reserva por inversiones en Canarias (RIC) es de tres años, en virtud de lo dispuesto en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Este plazo de tres años se debe contar desde la fecha del devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se produce la dotación (contabilización) de la reserva y dicha dotación en el caso de las personas físicas puede ser:

- al cierre del ejercicio contable el 31 de diciembre de cada año.
- en el ejercicio siguiente al de obtención del beneficio.

Lo anterior determina que las personas físicas contarán con un plazo efectivo para materializar la reserva por inversiones en Canarias de tres o cuatros años, en función de cuándo hayan realizado el asiento contable de la dotación de la reserva (al cierre del ejercicio o en el ejercicio siguiente). A esta dualidad (que no sucede en el caso de Sociedades) responde el diseño del modelo de IRPF. No obstante, como consecuencia de lo establecido en la disposición transitoria octava de la Ley 19/1994, en el caso de la reserva para inversiones con beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados en el año 2016 el plazo se amplía un año (por tanto, el plazo efectivo será de cuatro o cinco años en función de cuándo hayan realizado el asiento contable de la dotación de la reserva).

La información sobre dotaciones y materializaciones efectuadas en 2021 de la reserva para inversiones en Canarias correspondiente a los ejercicios 2016 a 2021 e inversiones anticipadas de futuras dotaciones se suministrará con arreglo al desglose contenido en el epígrafe correspondiente del anexo A.2 de la declaración de la siguiente forma:

Dotaciones y materializaciones efectuadas en 2021

- Casillas ***[1681]***, ***[0733], [0735], [0738], [0742] y [0746]***
  Se indicará el importe de las dotaciones correspondientes a rendimientos obtenidos en Canarias en los ejercicios 2016 a 2021 que hayan sido destinados al RIC.

- Casillas ***[1682]***, ***[0734] [0789], [0792], [0794] y [0802]***

  Se indicará el año de la dotación (2017 a 2021) que, tal y como se ha comentado antes, podrá ser al cierre del ejercicio en el que se han obtenido los rendimientos netos de explotación o en el ejercicio siguiente.

- Casillas ***[1684]***, ***[0777], [0736], [0739], [0743], [0747] y [0750]***
  Se indicará el importe de las materializaciones efectuadas con cargo a la dotación previamente declarada en las inversiones previstas en las letras A, B, B bis y D 1º del artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

- Casillas ***[1684], [0778], [0737], [0740], [0744], [0748] y[0751]***
  Se indicará el importe de las materializaciones efectuadas con cargo a la dotación previamente declarada en las inversiones previstas en las letras C y D 2º a 6º del artículo 27.4

de la Ley 19/1994.

- Casillas ***[1683], [0829], [0790], [0741], [0745] y [0749]***
  Se indicará el importe de cada una de las dotaciones previamente declaradas que se encuentre pendiente de materializar a 31 de diciembre de 2021.

  Las casillas ***[1683] y [0829]*** solo se cumplimentarán en el caso de la cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias constituida bien con beneficios de 2016 que se hayan dotado contablemente en 2017 (casilla ***[1683]***) o con beneficios del ejercicio 2017 se hayan dotado contablemente en 2018 (casilla ***[0829]***).

Covid-19: *en relación a la información que debe suministrarse respecto a dotaciones y materializaciones de la RIC debe tenerse en cuenta lo siguiente:*

Ejercicio 2016:

El Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, de medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de la ejecución de sentencias, introdujo una nueva disposición transitoria octava en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para ampliar en un año el plazo máximo para efectuar la materialización de la reserva para inversiones en Canarias dotada con beneficios obtenidos en el año 2016, por los graves efectos que la pandemia había producido en la realización de las inversiones y los resultados económicos en el año 2020.

Como consecuencia de la situación de crisis sanitaria ocasionada con el COVID-19, la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, estableció que los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria quedaban suspendidos desde el 14 de marzo (fecha de la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19), hasta el 30 de mayo de 2020.

*Por esta razón, si la reserva constituida con beneficios de 2016 se dota contablemente en 2017, se amplía 78 días más el citado plazo, lo que supone que pueden quedar excesos pendientes de materializar, casilla **[1683]** de la declaración.*

Ejercicios 2017 y 2018:

*A efectos de cumplimientar las casillas **[0829]** y **[0790]** tenga en cuenta que la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 determina que el plazo de materialización haya quedado suspendido desde el 14 de marzo hasta el 30 de mayo de 2020.*

*En consecuencia, respecto al ejercicio **2017**, si la reserva constituida con beneficios de 2017 se dota contablemente en 2018, el plazo para materializar la inversión que finalizaba el 31 de diciembre de 2021 se amplía 78 días más. En cuanto al ejercicio **2018**, si la reserva constituida con beneficios de 2018 se dota contablemente en 2018, el plazo para materializar la inversión que finalizaba el 31 de diciembre de 2021 se*

amplía 78 días más.

Inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias, efectuadas en 2021

La información se efectuará con arreglo al siguiente desglose:

- Casilla ***[0750].***
  Se indicará el importe de las inversiones efectuadas en 2021 en concepto de materialización anticipada de futuras dotaciones en las previstas en el artículo 27.4. A, B, B bis y D 1º, Ley 19/1994.

- Casilla ***[0751].***
  Se indicará el importe de las inversiones efectuadas en 2021 en concepto de materialización anticipada de futuras dotaciones en las previstas en el artículo 27.4. C y D 2º a 6º, Ley 19/1994.

Covid-19: *tenga en cuenta, respecto a las inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la RIC realizadas en ejercicios anteriores, que la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, estableció que los plazos de prescripción y caducidad de cualquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria quedan suspendidos desde el 14 de marzo (fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19), hasta el 30 de mayo de 2020.*

Por esta razón, los plazos para efectuar la dotación que finalicen en el ejercicio 2021 se amplían 78 días más.

Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación objetiva

Normativa: Arts. 68.2 y 69.2 Ley IRPF

Cuando se trate de contribuyentes que ejerzan actividades económicas y determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades sólo les serán de aplicación cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado método.

Durante el ejercicio 2021 no se ha establecido reglamentariamente la aplicación de ninguno de estos incentivos.

Deducciones por donativos y otras aportaciones

Normativa: Arts. 68.3, 69.1 Ley IRPF; 69.2 Reglamento

Donativos realizados a entidades incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002

Normativa: Art. 68.3.a) Ley IRPF y Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

En general, donativos y donaciones Entidades beneficiarias del mecenazgo

1. Entidades beneficiarias del mecenazgo

Normativa: véanse los artículos 2 y 16 y las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima, octava, novena, décima, decimoctava y decimonovena Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

> ***Novedad 2021:*** *téngase en cuenta que la disposición final segunda del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019 (modificado a su vez por la Ley 14/2021, de 11 de octubre) introduce, con efectos desde el 1 de enero de 2021, nueva redacción del artículo 2 de la Ley 49/2002.*

Dan derecho a la deducción los donativos, las donaciones y aportaciones realizados por el contribuyente a cualquiera de las entidades que a continuación se relacionan:

a. Las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

b. Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo siempre que tengan la forma jurídica de Fundación o Asociación.

c. Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

d. Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

e. Las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las previstas en las letras anteriores.

   Quedarán excluidas aquellas entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa, excepto que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.

f. Las entidades residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o de otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación, sin establecimiento permanente en territorio español, que sean análogas a alguna de las previstas en las letras anteriores.

   Quedarán excluidas aquellas entidades residentes en una jurisdicción no cooperativa, excepto que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

g. El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

h. Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

i. El Instituto Cervantes.

j. El Institut Ramón Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

k. Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

l. La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

m. La Obra Pía de los Santos Lugares.

n. Los consorcios Casa de América, Casa de Asia, “Institut Europeu de la Casa de la Mediterrània” y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.

o. Las fundaciones propias de entidades religiosas inscritas en el Registro de Entidades Religiosas que cumplan los requisitos de las entidades sin fines lucrativos establecidos en la Ley 49/2002.

p. Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede y las entidades de otras iglesias, confesiones o comunidades religiosas, que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

q. El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como de las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

r. El Museo Nacional del Prado.

s. El Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

2. Conceptos deducibles y base de la deducción

Normativa: véanse los artículos 17 y 18 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Las modalidades de donaciones que dan derecho a la deducción y la base de la misma son las siguientes:

- **Donativos dinerarios**. La base de la deducción está constituida por el importe del donativo.
- **Donativos o donaciones de bienes o derechos.** La base de la deducción será el valor contable que los citados bienes o derechos tuviesen en el momento de su transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.
- **Cuotas de afiliación a asociaciones, distintas de los partidos políticos, que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.** La base de la deducción está constituida por el importe de las cuotas.
- **Constitución del derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizadas sin contraprestación.** En estos supuestos, la base de deducción estará constituida por:

  a. **Usufructo sobre bienes inmuebles.** El 2 por 100 del valor catastral del inmueble cada año de duración del usufructo, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

  b. **Usufructo sobre valores.** El importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

  c. **Usufructo sobre otros bienes o derechos.** El importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero en cada ejercicio al valor del usufructo en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- **Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español o de bienes culturales de calidad garantizada**. En ambos supuestos, la base de la deducción será la valoración efectuada al efecto por la Junta de calificación, valoración y exportación.

El valor determinado de acuerdo con las reglas anteriores **tiene como límite máximo** el valor normal de mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

> ***Atención:*** *el artículo 23.1 de la Ley 49/2002 declara que estarán exentas del IRPF que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con motivo de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esa misma Ley.*

3. Porcentajes de deducción

Normativa: véase el artículo 19 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Atención: *el importe de esta deducción se consignará en la casilla* ***[0723]*** *del anexo A.1. de la declaración.*

a. En general

Los contribuyentes tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior, la siguiente escala aplicable durante el período impositivo 2021:

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros	80
Resto base de deducción	35
Tipo incrementado por reiteración de donaciones a una misma entidad	40

b. Tipo incrementado por reiteración de las donaciones a una misma entidad

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al donativo del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el **40 por 100**.

Donativos, donaciones y aportaciones para actividades prioritarias de mecenazgo

1. Porcentajes aplicable

Normativa: Véase el artículo 22 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Atención: *el importe de esta deducción se consignará en la casilla* ***[0722]*** *del anexo A.1 de la declaración.*

Cuando se trate de cantidades donadas o satisfechas a las entidades anteriormente relacionadas y que se destinen por las mismas a la realización y desarrollo de actividades y programas prioritarios de mecenazgo, los porcentajes anteriores se elevaran en cinco puntos porcentuales, es decir:

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros	85
Resto base de deducción	40
Tipo incrementado por reiteración de donaciones a una misma entidad	45

***Novedad 2021**: téngase en cuenta que para 2021 la disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021(BOE del 31) ha establecido que los porcentajes y los límites de las deducciones establecidas en el artículo 19 de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre, se elevarán en cinco puntos porcentuales en relación con las actividades prioritarias de mecenazgo.*

2. Actividades prioritarias de mecenazgo en 2021

Normativa: Disposición adicional sexagésima sexta Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE del 31).

Las actividades prioritarias de mecenazgo en el ejercicio 2021 son las siguientes:

1. Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.

2. Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible en los países en desarrollo.

3. Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la promoción y el desarrollo de las relaciones culturales y científicas con otros países, así como para la promoción de la cultura española en el exterior.

4. Las de promoción educativa en el exterior recogidas en el Real Decreto 1027/1993, de 25 de junio, por el que se regula la acción educativa en el exterior.

5. Las llevadas a cabo por el Museo Nacional del Prado para la consecución de sus fines establecidos en la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado y en el Real Decreto 433/2004, de 12 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional del Prado.

6. Las llevadas a cabo por el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía en cumplimiento de los fines establecidos por la Ley 34/2011, de 4 de octubre, reguladora del Museo Nacional Centro

de Arte Reina Sofía y por el Real Decreto 188/2013, de 15 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

7. Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2015, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España y por el Real Decreto 640/2016, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.

8. Las llevadas a cabo por la Fundación Deporte Joven en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto «España Compite: en la Empresa como en el Deporte» con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación del deporte y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte.

   Los donativos, donaciones y aportaciones a las actividades señaladas en el párrafo anterior que, de conformidad con el apartado Dos de esta disposición adicional, pueden beneficiarse de la elevación en cinco puntos porcentuales de los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002 tendrán el límite de 50.000 euros anuales para cada aportante.

9. La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el anexo XIII de esta ley.

10. Las de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de éstas.

11. Las llevadas a cabo por el Instituto de la Cinematografía y las Artes Audiovisuales para el fomento, promoción, difusión y exhibición de la actividad cinematográfica y audiovisual así como todas aquellas medidas orientadas a la recuperación, restauración, conservación y difusión del patrimonio cinematográfico y audiovisual, todo ello en un contexto de defensa y promoción de la identidad y la diversidad culturales.

12. La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte del Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares (ICTS) en vigor y que, a este efecto, se relacionan en el anexo XIV de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021(BOE del 31).

13. La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación vigente y financiados o realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación.
14. El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.

15. Las llevadas a cabo por la Agencia Estatal de Investigación para el fomento y financiación de las actuaciones que derivan de las políticas de I+D de la Administración General del Estado.

16. La I+D+I en Biomedicina y Ciencias de la Salud de la Acción Estratégica en Salud llevadas a cabo por el CÍBER y CIBERNED.

17. Los programas de formación y promoción del voluntariado que hayan sido objeto de

subvención por parte de las Administraciones públicas

18. Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE del Perro Guía en el marco del Proyecto 2021-2022 «Avances para la movilidad de las personas ciegas asistidas por perros guía».

19. Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas “Oportunidad al Talento”, así como las actividades culturales desarrolladas por esta entidad en el marco de la Bienal de Arte Contemporáneo, el Espacio Cultural “Cambio de Sentido” y la Exposición itinerante “El Mundo Fluye”.

20. Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco de la organización del «World Blindness Summit Madrid 2021» que se celebrará los días 21 al 26 de mayo del 2021.

21. Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con estas.

22. Las llevadas a cabo por el Fondo de Becas Soledad Cazorla para huérfanos de la violencia de género (Fundación Mujeres).

23. Los programas dirigidos a la erradicación de la discriminación por razón de género y la consecución de las condiciones que posibiliten la igualdad real y efectiva entre ambos sexos, así como el fomento de la participación de la mujer en todos los ámbitos de la vida política, económica, cultural y social, que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con estas.

24. La recuperación del Patrimonio Cultural de la isla de La Palma de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma (BOE del 6).

25. Los programas y actividades relacionadas con la celebración de los siguientes acontecimientos de excepcional interés público, siempre que hayan sido aprobados por el respectivo Consorcio:

    - “Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020”
    - "4ª Edición de la Barcelona World Race"
    - “V Centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando de Magallanes y Juan Sebastián Elcano”
    - “Plan Decenio Milliarium Montserrat 1025-2025”
    - "Campeonato Mundial Balonmano Femenino 2021"
    - “Andalucía Valderrama Masters”
    - “Bádminton World Tour”
    - “Nuevas Metas”
    - "Barcelona Equestrian Challenge (3ª Edición)"
    - "Universo Mujer II"
    - “Logroño 2021, nuestro V Centenario
    - "Centenario Delibes"
    - “Año Santo Jacobeo 2021”
    - “VIII Centenario de la Catedral de Burgos 2021”

- “Deporte Inclusivo”
- "Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base II"
- "Camino Lebaniego"
- "Expo Dubái 2020"
- "Automobile Barcelona 2019"
- “Plan Berlanga”
- "Alicante 2021. Salida Vuelta al Mundo a Vela"
- “España País Invitado de Honor en la Feria del libro de Fráncfort en 2021”
- “Plan de Fomento de la ópera en la Calle del Teatro Real”
- “175 Aniversario de la construcción del Gran Teatre del Liceu”
- "El tiempo de la Libertad. Comuneros V Centenario"
- “Gran Premio de España de Fórmula 1”
- “Bicentenarios de la independencia de las Repúblicas Iberoamericanas”
- “150 Aniversario de creación de la Academia de España en Roma”
- “125 aniversario de la Asociación de Prensa de Madrid”
- Celebración del Summit “MADBLUE”
- “30 Aniversario de la Escuela Superior de Música Reina Sofía”
- “Año Santo Guadalupense 2021”
- “Torneo Davis Cup Madrid”
- “MADRID HORSE WEEK 21/23”
- “Centenario del Rugby en España y de la Unió Esportiva Santboiana”
- “Solheim Cup 2023”
- “IX Centenario de la Reconquista de Sigüenza”
- “Barcelona Mobile World Capital”
- “Valencia, Capital Mundial del Diseño 2022 / Valencia World Design Capital 2022”
- “Cincuenta aniversario de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)”
- “Centenario de Revista de Occidente”
- “50 aniversario del fallecimiento de Clara Campoamor. 90 años del inicio de una democracia plena”
- “V Centenario del fallecimiento de Elio Antonio de Nebrija”
- “Nuevas Metas II”
- “250 aniversario del Museo Nacional de Ciencias Naturales (CSIC-MNCN)”
- “Andalucía Región Europea del Deporte 2021”
- “75 aniversario de la Ópera en Oviedo”
- Hábitos Saludables para el control del riesgo Cardiovascular “Aprender a cuidarnos”
- “Mundiales Bádminton España”
- “Centenario de la Batalla de Covadonga-Cuadonga”
- “VII Centenario de la Catedral de Palencia 2021-2022”
- “FITUR especial: recuperación turismo”
- “Programa Deporte Inclusivo II”
- “Valencia 2020-2021, Año Jubilar. Camino del Santo Cáliz”
- “Enfermedades Neurodegenerativas. Año Internacional de la Investigación e Innovación. Período 2021-2022”
- “50 aniversario del Hospital Sant Joan de Deu”

Nota: véase el artículo 27.3.Segundo de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y la Resolución de 25 de enero de 2018, de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueba el Manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el

apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público (BOE del 2 de febrero) que contiene las reglas aplicables.

Ejemplo: Deducción por donativos realizados a entidades incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002

Don S.M.A. ha realizado las siguientes donaciones:

- A la ONG "TT" incluida en el ámbito de la Ley 49/2002 a la que con anterioridad no habían efectuado donación alguna, la cantidad de 1.000 euros en 2021.
- A la fundación "XX" incluida en el ámbito de la Ley 49/2002 a la que se ha efectuado desde 2018 las siguientes donaciones para actividades prioritarias de mecenazgo:

Ejercicio	2018	2019	2020	2021
Donación	500 euros	700 euros	1.000 euros	1.000 euros

Determinar el importe de la deducción por donativos que le corresponde en 2021.

Solución:

Base de deducción (1.000 + 1.000) = 2.000

Importe de la deducción por donativos = 867,50

Desglose de importes:

a. Donaciones a la ONG "TT"

(1.000 euros) (1)
150 euros al 80 % = 120

850 al 35 % = 297,50

b. Donaciones a la fundación "XX"

(1.000 euros) (2)
1.000 euros al 45 % = 450

Total (120 + 297,50 + 450) = 867,50

Notas al ejemplo:

(1) A los 1.000 euros donados por primera vez a la ONG "TT" que no han sido destinados a actividades y programas prioritarios de mecenazgo se les aplican los porcentajes previstos en el artículo 19 de la Ley 49/2002 para cantidades donadas que se han incrementado en cinco puntos porcentuales (pasando a 80% sobre los primeros 150 euros y 35%

sobre el importe restante). (Volver)

(2) A los 1.000 euros donados a la fundación "XX" con destino a actividades y programas prioritarios de mecenazgo se aplica el porcentaje del 45 por ciento resultado de elevar en cinco puntos porcentuales el porcentaje previsto en el artículo 19 de la Ley 49/2002 para los supuestos en los que el contribuyente, en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores, hubiera realizado donaciones en favor de la misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior (40% + 5% = 45%).

Téngase en cuenta que para aplicar el porcentaje incrementado del 45% es preciso que se hayan realizado en los dos períodos impositivos anteriores donaciones en favor de una misma entidad por un importe igual o superior, en cada uno de ellos, al donativo del ejercicio anterior. Por tanto, en este caso en el ejercicio 2021 se han tenido en cuenta los importes donados en 2019 y 2020, pero también los realizados en el ejercicio 2018 ya que si en dicho ejercicio 2018 don S.M.A. no hubiera efectuado donativo alguno a la fundación XX, no podría aplicar en 2021 el porcentaje incrementado del 45% a la base de deducción. (Volver)"

Donativos realizados a entidades no incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002

Normativa: Art. 68.3.b) Ley IRPF

Dan derecho a deducción del **10 por 100** las cantidades donadas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

> ***Atención:*** *el importe de esta deducción se consignará en la casilla* ***[0724]*** *del anexo A.1 de la declaración.*

Aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores

Normativa: Art. 68.3.c) Ley IRPF

Dan derecho a una deducción del **20 por 100** las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores.

La base máxima de esta deducción será de **600 euros anuales** y estará constituida por las cuotas de afiliación y aportaciones previstas en la letra a) del apartado Dos del artículo 2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

> ***Atención:*** *el importe de esta deducción se consignará en la casilla* ***[0725]*** *del anexo A.1 de la declaración.*

Requisitos comunes de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones

Como requisito común de carácter general, para tener derecho a practicar deducciones por cualquiera de los conceptos enumerados anteriormente, deberá acreditarse la **efectividad de la donación realizada**.

En particular,

a. En la deducción por donativos a entidades incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002

Normativa: véase el artículo 24 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Las deducciones por razón de donativos**,** donaciones y aportaciones deducibles, realizadas al amparo del régimen de deducciones establecido por la Ley 49/2002 habrán de acreditarse mediante **certificación** expedida por la entidad beneficiaria, en la que, además del número de identificación fiscal del donante y de la entidad, se haga constar lo siguiente:

1. Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en la mencionada ley.
2. Fecha e importe del donativo, cuando éste sea dinerario.
3. Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado, cuando no se trate de donativos en dinero.
4. Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
5. Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones. A este respecto cabe señalar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4º de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (BOE del 5), las donaciones realizadas conforme a lo dispuesto en dicha Ley tienen carácter irrevocable.

b. En las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores

Normativa: véase artículo 13 de la citada Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos

La aplicación de la deducción por aportaciones efectuadas a los partidos políticos está condicionada a que el contribuyente disponga del documento acreditativo de la aportación, donación o cuota satisfecha al partido político perceptor.

c. En la deducción por donativos a entidades no incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002

Normativa: véase el artículo 69.2 del Reglamento del IRPF

Por último, **las entidades beneficiarias** de donativos que dan derecho a la deducción del 10 por

100 deberán remitir una declaración informativa sobre los donativos recibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a los donantes:

a. Nombre y apellidos.

b. Número de identificación fiscal.

c. Importe del donativo.

d. Indicación de si el donativo da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

Importante: *en el caso de que, una vez efectuada la donación, ésta fuese revocada posteriormente, en la declaración del período impositivo en que dicha revocación se produzca deberán ingresarse las cantidades correspondientes a los beneficios fiscales disfrutados, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.*

Límite aplicable

Normativa: Art. 69.1 Ley IRPF

La base de la deducción por donativos, donaciones y otras aportaciones no podrá superar, con carácter general el **10 por 100 de la base liquidable del ejercicio**.

No obstante lo anterior, la base de la deducción por donativos, donaciones y aportaciones destinados a la realización y desarrollo de actividades y programas prioritarios de mecenazgo anteriormente relacionados en el punto 1.2 anterior, podrá alcanzar el **15 por 100 de la base liquidable del ejercicio**.

La base liquidable del ejercicio está constituida por la suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración.

En el caso de tener bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, se tomará, para calcular ese límite, el importe de la base liquidable general sometida a gravamen, casillas ***[0505]*** de la declaración.

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

Normativa: Arts. 68.4 Ley IRPF y 58 Reglamento

Modalidades

La aplicación de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla presenta diferentes modalidades en función de que el contribuyente resida o no en Ceuta o Melilla y, tratándose de contribuyentes residentes en dichas ciudades, en función de que el período de residencia sea inferior o igual o superior a 3 años. En consecuencia, la deducción presenta las siguientes modalidades:

a. Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla durante un plazo inferior a tres años

En este supuesto, la deducción consiste en el **60 por 100** de la parte de la **suma de las cuotas íntegras** estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

b. Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años

Los contribuyentes que hayan residido en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, **podrán aplicar la misma deducción también por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades**.

Para ello, es preciso que se cumpla el siguiente **requisito:** q**ue, al menos, la tercera parte del patrimonio neto del contribuyente**, determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, **esté situado en Ceuta o Melilla.**

La **cuantía máxima** de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que pueden gozar de la deducción será el **importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades**.

c. Contribuyentes no residentes en Ceuta o Melilla

Los contribuyentes no residentes en Ceuta o Melilla podrán deducir el **60 por 100** de la parte de la **suma de las cuotas íntegras** estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables **positivas** que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

> ***Importante:*** *en ningún caso se puede aplicar la deducción, en esta modalidad (contribuyentes no residentes en Ceuta y Melilla), sobre las siguientes rentas:*
>
> - *Las procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla.*
> - *Los rendimientos del trabajo.*
> - *Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla.*
> - *Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.*

Rentas que se consideran obtenidas en Ceuta o Melilla

Se consideran obtenidas en Ceuta o Melilla, a estos efectos, las rentas siguientes

- **Los rendimientos del trabajo**, cuando deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios y, en particular, las prestaciones por desempleo y las reguladas en el artículo 17.2.a) de la Ley del IRPF (pensiones y haberes pasivos, prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades, planes de pensiones, contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social que originen rendimientos del trabajo de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo, planes de previsión asegurados y las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de previsión social empresarial y de los seguros de dependencia).

  > ***Atención:*** *no se puede aplicar la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla cuando se trata de rentas procedentes del trabajo si no se tiene la residencia habitual y efectiva, entendiéndose por tal, a efectos de la deducción, una situación fáctica que viene dada por el hecho de vivir o residir en Ceuta o Melilla de manera real y efectiva.*
  >
  > *Por ello, si durante el año 2021 se produce el cambio de residencia a otra Comunidad Autónoma, el contribuyente que, al menos durante una parte del período impositivo haya residido en Ceuta o Melilla, tiene derecho a la deducción en proporción al tiempo de su residencia en dichas ciudades. Criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo en la Sentencia núm. 1219/2020, de 29 de septiembre, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 1735/2019 (ROJ: STS 3175/2020).*
  >
  > *Lo anterior no es aplicable en los casos de "desplazamientos temporales" al no existir un cambio de residencia, siendo la “residencia” presupuesto fáctico imprescindible para tener derecho a deducir.*

- **Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles** situados en Ceuta o Melilla o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

- **Los rendimientos que procedan del ejercicio de actividades económicas** efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla. A estos efectos, tienen la consideración de actividades económicas efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos o suponga la prestación de un servicio profesional en dichos territorios.

  Se estima que no concurren esas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

  Cuando se trate de actividades pesqueras y marítimas, serán de aplicación las reglas establecidas en el artículo 33.4 y 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28).

- **Las ganancias patrimoniales** que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla o de bienes muebles situados en dichos territorios.

- **Los rendimientos del capital mobiliario** procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí se generen las rentas correspondientes.

- **Los rendimientos del capital mobiliario** procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, cuando el objeto del arrendamiento esté situado en Ceuta o Melilla y se

utilice efectivamente en dichos territorios.

- **Las rentas procedentes de sociedades** que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla que correspondan a rentas a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en los siguientes supuestos:

  1. Cuando tengan su domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.

  2. Los rendimientos procedentes de depósitos o cuenta**s** en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

  3. Cuando operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años y obtengan rentas fuera de dichas ciudades, siempre que respecto de estas rentas tengan derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el apartado 6 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos deberán identificarse las reservas procedentes de rentas a las que hubieran resultado de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

     Para identificar las reservas procedentes de estas rentas las entidades que obtengan rentas con derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 33.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades deberán incluir en la memoria de las cuentas anuales la información que determina el artículo 58.2 del Reglamento del IRPF

     Precisión: el artículo 33 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establece para los contribuyentes del citado impuesto una bonificación del 50 por 100 en la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios.

     El apartado 6 del citado artículo 33 de la LIS determina que las entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a 3 años, podrán aplicar la bonificación prevista en dicho artículo 33 por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades en los períodos impositivos que finalicen una vez transcurrido el citado plazo cuando, al menos, la mitad de sus activos estén situados en aquellas. No obstante, quedan exceptuadas de lo previsto en este apartado las rentas que procedan del arrendamiento de bienes inmuebles situados fuera de dichos territorios. El importe máximo de rentas con derecho a bonificación será el de las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

Límite máximo de la deducción

El importe de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla no podrá superar en ningún caso el **60 por 100** de la parte de la **suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica del impuesto**.

***Atención**: el importe total de la deducción por razón de las rentas obtenidas en Ceuta o en Melilla se consignará en la casilla **[0727]** del anexo A.2 de la declaración.*

Ejemplo: Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

Don M.V.C., soltero y sin hijos, trasladó su residencia de Cádiz a Ceuta el 20 de agosto de 2019, residiendo en esta ciudad desde dicha fecha. Durante el ejercicio 2021 ha obtenido las

siguientes rentas:

- Rendimiento neto reducido del trabajo: 31.000
- Rendimiento neto reducido de capital mobiliario: 500
- Rendimiento neto reducido de capital inmobiliario: 3.200
- Ganancia patrimonial reducida imputable a 2021: 20.000

Los rendimientos netos del trabajo proceden de su relación laboral con una empresa situada en Ceuta. Los rendimientos del capital mobiliario corresponden a intereses de cuentas de entidades financieras situadas en Ceuta. Por su parte, los rendimientos de capital inmobiliario corresponden a un piso de su propiedad situado en Cádiz y que estuvo alquilado desde el 1 de enero de 2021 a 30 de septiembre de dicho año. El día 1 de octubre de 2021 procedió a la venta de dicho piso obteniendo como consecuencia de la transmisión una ganancia patrimonial reducida de 20.000 euros.

Determinar el importe de la deducción por las rentas obtenidas en Ceuta en el ejercicio 2021.

Solución:

> ***Nota previa**: al haber residido en Ceuta durante un plazo inferior a tres años, la deducción por rentas obtenidas en Ceuta únicamente podrá aplicarse sobre las cuotas íntegras, estatal y autonómica, que proporcionalmente correspondan a las rentas obtenidas en Ceuta (rendimientos netos del trabajo y rendimientos netos del capital mobiliario).*

Base imponible general y base liquidable general (31.000 + 3.200) = 34.200

Base imponible del ahorro y base liquidable del ahorro (20.000 + 500) = 20.500

Mínimo personal y familiar = 5.550

1. Cuota íntegra correspondiente a la base liquidable general

a. **Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general (34.200,00)**

Escala general

Hasta 20.200,00: 2.112,75

Resto 14.000,00 al 15%: 2.100

Cuota 1 (2.112,75 + 2.100) = 4.212,75

Escala autonómica

Hasta 20.200,00: 2.112,75

Resto 14.000,00 al 15%: 2.100

Cuota 2 (2.112,75 + 2.100) = 4.212,75

b. **Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar**

Escala general 5.550 al 9,50%: 527,25

Cuota 3 = 527,25

Escala autonómica 5.550 al 9,50%: 527,25

Cuota 4 = 527,25

c. **Determinación de la cuota íntegra general, estatal y autonómica**

Cuota íntegra general estatal (Cuota 1 - Cuota 3): 4.212,75 – 527,25 = 3.685,50

Cuota íntegra general autonómica (Cuota 2 - Cuota 4): 4.212,75 – 527,25 = 3.685,50

2. Cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro (20.500,00)

- **Gravamen estatal**

  Hasta 6.000,00: 570

  Resto 14.500,00 al 10,50%: 1.522,50

  Cuota gravamen estatal (570 + 1.522,50) = 2.092,50

- **Gravamen autonómico**

  Hasta 6.000: 570

  Resto 14.500,00 al 10,50%: 1.522,50

  Cuota gravamen autonómico (570 + 1.522,50) = 2.092,50

- **Determinación de las cuotas íntegras**

  Parte estatal (3.685,50 + 2.092,50) = 5.778

  Parte autonómica (3.685,50 + 2.092,50) = 5.778

3. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

Para su cálculo deben seguirse los siguientes pasos:

- Cálculo de la deducción correspondiente a las rentas obtenidas en Ceuta:

  [*60% x Cuota íntegra general / Base liquidable general x Base liquidable general obtenida en Ceuta]*

  60% [(3.685,50 + 3.685,50) ÷ 34.200 x 31.000] = 4.008,78

- Cálculo de la deducción correspondiente a las rentas obtenidas en Ceuta incluidas en la base liquidable del ahorro:

  [*60% x Cuota íntegra del ahorro/ Base liquidable del ahorro x Base liquidable del ahorro obtenida en Ceuta]*

  60% [(2.092,50 + 2.092,50) ÷ 20.500 x 500] = 61,24

- Total importe de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta (4.008,78 + 61,24) = 4.070,02 euros

- Dicho importe debe distribuirse al 50 por 100 en la parte estatal y la parte autonómica, de acuerdo con lo que establecen los artículos 67 y 77 de la Ley del IRPF

  Parte estatal: 2.035,01

  Parte autonómica: 2.035,01

4. Cuota líquida

- Parte estatal (5.778 – 2.035,01) = 3.742,99
- Parte autonómica ((5.778 – 2.035,01) = 4.107,68

Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial

Normativa: Arts. 68.5 y 69.1 Ley IRPF

Cuantía y conceptos deducibles

El 15 por 100 de las inversiones o gastos realizados en el ejercicio por los siguientes conceptos:

- **Adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español**, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción. La base de esta deducción en esta modalidad está constituida por la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.

- **Conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural** conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas.

- **Rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras** de su propiedad, situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos,

arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

La relación de ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco se contienen en el Anexo de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

Requisitos adicionales

- **Adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español**. Es preciso que los mismos permanezcan en el territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.
- **Inversiones o gastos en Bienes de Interés Cultural**. La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de las exigencias establecidas en la normativa del Patrimonio Histórico Español del Estado y de las Comunidades Autónomas, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Límites aplicables

La base de la deducción por actuaciones para la protección del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial **no podrá superar el 10 por 100 de la base liquidable del ejercicio.**

La base liquidable del ejercicio está constituida por la suma de las casillas ***[0505]*** y ***[0510]*** de la declaración.

Atención: *el importe de la deducción por Inversiones y gastos para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes situados en España declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO se consignará en la casilla* ***[0726]*** *del anexo A.2 de la declaración.*

Deducción por alquiler de la vivienda habitual: Régimen transitorio

Normativa: Disposición transitoria decimoquinta Ley IRPF; Arts. 67.1, 68.7 y 77.1 Ley IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 20

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del día 28) ha suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2015, la deducción por alquiler de la vivienda habitual.

No obstante, para los contribuyentes que venían deduciéndose por alquiler con anterioridad se introduce un régimen transitorio que les permite seguir disfrutando de la deducción en los mismos términos y con las mismas condiciones existentes a 31 de diciembre de 2014.

¿A quiénes se aplica el régimen transitorio?

Podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual los contribuyentes que cumplan las siguientes condiciones:

a. Que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual.

   El contribuyente tendrá derecho a la deducción por alquiler de vivienda habitual durante los periodos impositivos en los que, como consecuencia de su prórroga, se mantenga la vigencia del contrato de arrendamiento celebrado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

   No obstante, la suscripción de un nuevo contrato de arrendamiento sobre la misma vivienda habitual a la finalización del contrato inicial o para modificar las condiciones pactadas, entre otras, el precio del alquiler, se considera, a los exclusivos efectos de la aplicación del régimen transitorio, como continuación del anterior, por lo que no impedirá el derecho a seguir practicando la deducción.

   De igual modo se considerará, a los exclusivos efectos de la aplicación del régimen transitorio, como continuación del anterior la suscripción de un nuevo contrato de arrendamiento en los supuestos de cambio de arrendador por transmisión de la vivienda, tales como sustitución del antiguo arrendador por su heredero por causa de fallecimiento del primero, compraventa o dación en pago.

b. Que hubieran tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

   Se aplicará el régimen transitorio si el contrato se celebró con anterioridad a 2015 aunque en 2014 y/o ejercicios anteriores no se haya aplicado la deducción por alquiler de vivienda habitual pese a haberse cumplido los requisitos para su aplicación.

Cómo se aplica la deducción en el régimen transitorio

La disposición transitoria decimoquinta de la Ley de IRPF mantiene, para los contribuyentes que tengan derecho al régimen transitorio, la aplicación de la regulación contenida en los artículos 67.1, 68.7 y 77.1 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

Sin perjuicio de la deducción por alquiler de vivienda habitual que, en su caso, hubiese aprobado cada Comunidad Autónoma para el ejercicio 2021, los contribuyentes podrán deducir el **10,05 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo** por el alquiler de su vivienda habitual, **siempre que su base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales.**

La base imponible del contribuyente está formada por la suma de las cantidades consignadas en las casillas ***[0435]*** (base imponible general) y ***[0460]*** (base imponible del ahorro) de la declaración.

Base máxima de la deducción

La base máxima de esta deducción es de:

a. **9.040 euros anuales**, cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales.

b. **9.040 – [1,4125 x (BI – 17.707,20)]**, cuando la base imponible esté comprendida entre

17.707,20 y 24.107, 20 euros anuales.

Siendo BI la base imponible del contribuyente. Es decir, la suma de las cantidades reflejadas en las casillas ***[0435]*** (base imponible general) y ***[0460]*** (base imponible del ahorro) de la declaración.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la aplicación del régimen transitorio cuya base imponible, en los términos anteriormente comentados, sea igual o superior a 24.107,20 euros anuales, en tributación individual o en tributación conjunta, no podrán aplicar la presente deducción.*

Ejemplo

Don M.A.V. tiene desde el ejercicio 2006 su vivienda habitual en alquiler y ha venido deduciéndose por este concepto en el IRPF. En el ejercicio 2021 ha satisfecho por este concepto al arrendador la cantidad de 6.900 euros anuales.

La base imponible general del contribuyente en el ejercicio 2021, que tributa de forma individual, ha ascendido a 21.500 euros y la base imponible del ahorro a 600 euros.

Determinar el importe de la deducción por el alquiler de la vivienda habitual en el ejercicio 2021.

Solución:
Cantidades satisfechas por el alquiler de la vivienda habitual = 6.900

Base máxima de la deducción:

Al ser su base imponible superior a 17.707,20 euros, la base máxima de deducción se determinará restando de 9.040 euros el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales.

Es decir: 9.040 – [1,4125 x (22.100 – 17.707,20)] = 2.835,17

Importe de la deducción: (2.835,17 x 10,05%) = 284,93

El importe de la deducción así determinado se hará constar en las casillas ***[0562]*** y ***[0563]*** de la declaración consignando en cada una de ellas el 50 por 100 del total de la deducción.

Es decir, 284,93 x 50% = 142,46.

Deducciones por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas

Normativa: Disposición adicional quincuagésima Ley IRPF

El Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia,

ha modificado la Ley del IRPF para introducir tres nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal que son aplicables sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación que contribuyan a alcanzar determinadas mejoras de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada y en los edificios residenciales, acreditadas a través de certificado de eficiencia energética.

> ***Atención:*** *el importe de estas deducciones se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 1 (Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación), 2 (Deducciones en actividades económicas), 3 (Deducciones por donativos y otras aportaciones), 4 (Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla), y 5 (Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial) del artículo 68 de la Ley del IRPF.*

Estas deducciones son:

1. Deducción por obras de mejora para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración

Normativa: Disposición adicional quincuagésima.1, 4 y 5 Ley IRPF

Ámbito temporal, ámbito subjetivo y ámbito objetivo de la deducción

Ámbito temporal de la deducción y periodo impositivo en que se aplica la deducción

La deducción resulta aplicable a las cantidades satisfechas desde **el 6 de octubre de 2021** hasta **el 31 de diciembre de 2022** por obras realizadas durante dicho periodo que cumplan las condiciones y requisitos que se indican en los apartados siguientes.

No obstante, la deducción **se practicará** en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido **después de la realización de las obras**.

Cuando el certificado **se expida en un período impositivo posterior** a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en dicho período impositivo posterior tomando en consideración las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 (fecha de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia), hasta el 31 de diciembre del período impositivo en el que se expida en certificado.

En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido **antes de 1 de enero de 2023**.

Ámbito objetivo de la deducción

A. Tipo de viviendas que dan derecho a la deducción

Dan derecho a la deducción las obras realizadas para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de las siguientes viviendas:

- La vivienda habitual del contribuyente
- Cualquier otra vivienda de la que sea titular el contribuyente que tenga arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023.

  Se considera que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble para su uso como vivienda cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), el arrendamiento recaiga "sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario".

Atención: *asimismo, se podrá aplicar esta deducción respecto de las obras realizadas en viviendas de tipo unifamiliar.*

Quedan excluidas las obras que se realicen en:

- Las partes de las viviendas afectas a una actividad económica.
- Las plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.
- Las viviendas a disposición de sus propietarios (las segundas viviendas) y que no se encuentren arrendadas o en expectativa de alquiler (si bien en este último caso, si la vivienda no se alquila antes de 31 de diciembre de 2023, también quedan excluidas de la posibilidad de aplicar la deducción).

Importante: *esta deducción no resulta aplicable en viviendas de obra nueva ya que, al no existir en estos casos un certificado de eficiencia energética anterior y otro posterior a las obras, como exige la norma, no puede determinarse si se ha producido una reducción de la demanda de calefacción y refrigeración y en qué porcentaje.*

B. Obras de mejora que dan derecho a la deducción

- Las obras que permiten beneficiarse en 2021 de la deducción son únicamente las realizadas **desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2022** para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración.

  La demanda energética de calefacción y refrigeración es la energía necesaria para mantener las condiciones internas de confort del edificio.

  A estos efectos se entenderá que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda cuando **se reduzca en al menos un 7 por 100** la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética expedido por el

técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

> ***Atención:*** *téngase en cuenta que **no** se benefician de la deducción las cantidades satisfechas que correspondan a costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.*

- Para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de esta deducción serán necesarios los **certificados de eficiencia energética expedidos antes y después de las obras**.

  Los certificados de eficiencia energética expedidos **antes del inicio de las obras** serán válidos para acreditar el cumplimiento de los requisitos siempre que no hubiera transcurrido un plazo dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

  Los certificados de eficiencia energética emitido **después de la realización de las obras** determinan el **periodo impositivo en el que se practica la deducción** y deberá ser expedido **antes de 1 de enero de 2023**.

- En todo caso los certificados de eficiencia energética deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a esta deducción deberán cumplimentar en el apartado correspondiente a la misma del **Anexo A.2** de la declaración la información que se solicita sobre el inmueble, el NIF o NIE de la persona o entidad que ha realizado las obras, las fechas de los certificados de eficiencia energética anterior y posterior a las obras así como la demanda energética de calefacción y refrigeración que figure en cada uno de ellos, dato que podrá extraerse de la suma de los indicadores globales de demanda de calefacción y refrigeración contenidos en el apartado 3 del Anexo II de cada uno de los certificados, y las cantidades satisfechas.*

Ámbito subjetivo de la deducción

Únicamente podrán aplicar la presente deducción **los contribuyentes que ostenten el título de propietarios** de la vivienda objeto de tales obras.

Por tanto, **quedan excluidos** los nudos propietarios, usufructuarios y arrendatarios.

Importe de la deducción e incompatibilidades con las restantes deducciones por obras de mejora de eficiencia energética

Importe de la deducción

A. Base de la deducción

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, *casilla **[1660]*** mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuenta en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados.

No obstante, **se descontarán aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas** a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

> ***Atención:*** *en ningún caso, darán derecho a practicar deducción **las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal**.*

A estos efectos, **se considerarán como cantidades satisfechas** por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética.

> ***Atención:*** *en todo caso, **no** se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.*

En el caso de viviendas de naturaleza ganancial, las cantidades satisfechas con cargo a la sociedad de gananciales por un matrimonio en régimen de sociedad legal de gananciales, se atribuirán a cada cónyuge al **50 por 100**.

B. Base máxima de deducción

La base máxima anual de esta deducción será de **5.000 euros.**

Este límite es idéntico en tributación individual y en conjunta.

C. Porcentaje de deducción

El porcentaje de deducción aplicable sobre la base de deducción, en los términos anteriormente comentados, es el **20 por 100**.

Incompatibilidades

En ningún caso, una misma obra realizada en una vivienda dará derecho a esta deducción y a la deducción “Por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable” examinada en el apartado 2).

Tampoco resultará de aplicación en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción “Por obras de rehabilitación energética de edificios” (examinada en el apartado 3).

Ejemplo: Deducción por obras de mejora para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración

El matrimonio formado por don J.P y doña R.L, casados en régimen legal de gananciales, realiza el 30 de octubre de 2021 en su vivienda habitual la sustitución de todas las ventanas (marco y acristalamiento) por dobles ventanas para conseguir mayor eficiencia en el aislamiento térmico de la vivienda por un importe total de 8.900 euros que se hicieron efectivos el 30 de octubre de 2021 mediante transferencia bancaria.

Por el cambio de ventanas solicitó y obtuvo una ayuda de su Comunidad Autónoma de residencia que ascendió a 1.500 euros.

Además, en otra vivienda de su titularidad alquilada se ha realizado el cambio de la caldera por una de biomasa, lo que supone un 13% de ahorro energético.

Para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de esta deducción se solicitó en ambas viviendas la expedición de un certificado de eficiencia energética antes y después de las obras. En su vivienda habitual se emitió un certificado el 15 septiembre de 2021 (antes de las obras) y otro el 22 de noviembre de 2021 resultado una reducción de un 20% en la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente. El importe de los certificados ascendió a 100 euros.

En el caso de la vivienda alquilada, se disponía de un certificado de eficiencia energética de menos de dos años de antigüedad y tras el cambio de caldera en diciembre de 2021 se expidió nuevo certificado el 10 de enero de 2022 que acredita el ahorro del 13 por 100.

Determinar el importe de la deducción para 2021 en tributación individual y en conjunta.

Solución:

Nota previa: Como en la vivienda alquilada el certificado eficiencia energética emitido después de la realización de las obras se expidió el 10 de enero de 2022 será en la declaración correspondiente a ese ejercicio (2022) en la que se practicará la deducción que corresponda por el cambio de caldera tomando en consideración las cantidades satisfechas en diciembre de 2021.

Por tanto, en el ejercicio 2021 solo se aplicará la deducción por la obra realizada en la vivienda habitual para la que, tras su finalización, el certificado se expidió 22 de noviembre de 2021.

Contribuyente don J.P.

- Base de deducción: 3.750

  8.900 euros (obras) + 100 euros (certificados) – 1.500 euros (ayuda obtenida) ÷ 2 = 3.750 euros

  > Téngase en cuenta que las subvenciones derivadas del Plan Renove de sustitución de ventanas de las distintas Comunidades Autónomas son obtenidas por lo general por los beneficiarios en forma de descuento

que, en la factura de adquisición e instalación de los bienes, les aplican las entidades colaboradoras del programa, las cuales tramitan la subvención en representación del beneficiario, aplicándola en la factura en concepto de anticipo al mismo.

- Base máxima de la deducción: 5.000 euros
- Importe de la deducción: (3.750 x 20%) = 750

Contribuyente doña R.L.

- Base de deducción:

  8.900 euros (obras) + 100 euros (certificados) – 1.500 euros (ayuda obtenida) ÷ 2 = 3.750 euros

- Base máxima de la deducción: 5.000 euros
- Importe de la deducción: (3.750 x 20%) = 750

Declaración conjunta de don J.P. **y doña R.L.**

- Base de deducción:

  8.900 euros (obras) + 100 euros (certificados) – 1.500 euros (ayuda obtenida) = 7.500 euros

- Base máxima de la deducción: 5.000 euros
- Importe de la deducción: (5.000 x 20%) = 1.000

2. Deducción por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable

Normativa: Disposición adicional quincuagésima.2, 4 y 5 Ley IRPF

Ámbito temporal, ámbito subjetivo y ámbito objetivo de la deducción

Ámbito temporal de la deducción y periodo impositivo en que se aplica la deducción

La deducción resulta aplicable a las cantidades satisfechas desde **el 6 de octubre de 2021** hasta **el 31 de diciembre de 2022** por obras realizadas durante dicho periodo que cumplan las condiciones y requisitos que se indican a continuación.

No obstante, la deducción **se practicará** en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido **después de la realización de las obras**.

Cuando el certificado **se expida en un período impositivo posterior** a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en dicho período impositivo posterior tomando en consideración las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021

(fecha de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia), hasta el 31 de diciembre del período impositivo en el que se expida en certificado.

En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido **antes de 1 de enero de 2023**.

Ámbito objetivo de la deducción

A. Tipo de viviendas que dan derecho a la deducción

Dan derecho a la deducción las obras realizadas para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable en las siguientes viviendas:

- La vivienda habitual del contribuyente
- Cualquier otra vivienda de la que sea titular el contribuyente que tenga arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023.

  Se considera que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble para su uso como vivienda cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), el arrendamiento recaiga “sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”.

Quedan excluidas las obras que se realicen en:

- Las partes de las viviendas afecta a una actividad económica.
- Las plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.
- Las viviendas a disposición de sus propietarios (las segundas viviendas) y que no se encuentren arrendadas o en expectativa de alquiler (si bien en este último caso si la vivienda No se alquila antes de 31 de diciembre de 2023 también quedan excluidas de la posibilidad de aplicar la deducción).

Importante: *esta deducción no resulta aplicable en viviendas de obra nueva ya que, al no existir en estos casos un certificado de eficiencia energética anterior y otro posterior a las obras como exige la norma, no puede determinarse si se ha producido, y en qué porcentaje, una reducción en el consumo de energía primaria no renovable o una mejora de la calificación energética de la vivienda.*

B. Obras de mejora que dan derecho a la deducción

- Las obras que permiten beneficiarse en 2021 de la deducción son únicamente **las realizadas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2022** para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable.

A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando:

- Se reduzca en **al menos un 30 por 100 el indicador de consumo de energía primaria no renovable**, o bien
- Se consiga **una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B»,** en la misma escala de calificación (la del consumo energético), acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

> ***Atención:*** *no obstante,* ***no*** *se benefician de la deducción las cantidades satisfechas que correspondan a costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.*

- Para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de esta deducción será necesario el **certificado de eficiencia energética expedidos antes y después de las obras**.

  Los certificados de eficiencia energética expedidos **antes del inicio de las obras** serán válidos para acreditar el cumplimiento de los requisitos siempre que no hubiera transcurrido un plazo dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

  Los certificados de eficiencia energética emitido **después de la realización de las obras** determinan el **periodo impositivo en el que se practica la deducción** y deberá ser expedido **antes de 1 de enero de 2023**.

- En todo caso los certificados de eficiencia energética deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a esta deducción deberán cumplimentar en el apartado correspondiente a la misma del* ***Anexo A.2*** *de la declaración la información que se solicita sobre el inmueble, el NIF o NIE de la persona o entidad que ha realizado las obras, las fechas de los certificados de eficiencia energética anterior y posterior a las obras, el consumo de energía primaria no renovable que figure en cada uno de ellos, dato que podrá extraerse del indicador global contenido en el apartado 2) del Anexo II, la letra de la calificación energética obtenida y las cantidades satisfechas.*

Ámbito subjetivo de la deducción

Únicamente podrán aplicar la presente deducción **los contribuyentes que ostenten el título de propietarios** de la vivienda objeto de tales obras.

Por tanto, **quedan excluidos** los nudos propietarios, usufructuarios y arrendatarios.

Importe de la deducción e incompatibilidades con las restantes deducciones por obras de mejora de eficiencia energética

Importe de la deducción

A. Base de la deducción

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, *casilla **[1668]** de la declaración, mediante **tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados.*

No obstante, **se descontarán aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas** a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

> ***Atención:** en ningún caso, darán derecho a practicar deducción **las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal**.*

A estos efectos, **se considerarán como cantidades satisfechas** por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética.

> ***Importante:** en todo caso, **no** se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.*

En el caso de viviendas de naturaleza ganancial, las cantidades satisfechas con cargo a la sociedad de gananciales por un matrimonio en régimen de sociedad legal de gananciales, se atribuirán a cada cónyuge al **50 por 100**.

B. Base máxima de deducción

La base máxima anual de esta deducción será de **7.500 euros.**

Este límite es idéntico en tributación individual y en conjunta.

C. Porcentaje de deducción

El porcentaje de deducción aplicable sobre la base de deducción, en los términos anteriormente comentados, es el **40 por 100**.

Incompatibilidades

En ningún caso, una misma obra realizada en una vivienda dará derecho a esta deducción y a la

deducción “Por obras de mejora que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración” que examinamos en el apartado 1).

Tampoco resultará de aplicación en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción “Por obras de rehabilitación energética de edificios” (que examinamos en el apartado 3).

Ejemplo: Deducción por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable

El matrimonio formado por don T.P y doña P.Z, casados en régimen legal de gananciales, realizan en noviembre de 2021 obras en su vivienda habitual (situado en un edificio de uso residencial) que han consistido en la instalación de paneles aislantes (trasdosados) en las paredes y de aislamiento térmico en los falsos techos. Asimismo, se instaló un nuevo sistema de calefacción y de aire acondicionado por aerotermia en la vivienda.

El importe total (incluida la expedición de los certificados de eficiencia energética) ascendió a 28.000 euros. El importe se hizo efectivo en dos pagos. Uno al inicio de la obra por una cuantía de 20.000 euros y otro al final por el resto (8.000 euros). Los pagos se llevaron a cabo mediante cheques nominativos.

Además, se solicitó y se obtuvo una subvención del programa de fomento de la mejora de la eficiencia energética y la sostenibilidad en viviendas por cuantía de 8.000 euros.

Para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de esta deducción se solicitó la expedición de un certificado eficiencia energética antes y después de las obras. Este último fue expedido el 20 de diciembre de 2021 y supuso la calificación de la vivienda como clase energética «B», en la escala de consumo de energía.

Determinar el importe de la deducción para 2021, tanto en tributación individual como en conjunta.

Solución:

Contribuyente don T.P:

- Base de deducción: 20.000 euros ÷ 2 = 10.000. (2 cónyuges)

  Nota: del total importe pagado (28.000 euros) se descuenta el importe de la subvención pública obtenida (8.000 euros). Por tanto, 28.000 - 8.000 = 20.000

- Base máxima de la deducción: 7.500 euros
- Importe de la deducción: (7.500 x 40%) = 3.000

Contribuyente doña P.Z:

- Base de deducción: 20.000 euros ÷ 2 = 10.000. (2 cónyuges)

  Nota: Del total importe pagado (28.000 euros) se descuenta el importe de la subvención pública obtenida (8.000

euros). Por tanto, 28.000 - 8.000 = 20.000

- Base máxima de la deducción: 7.500 euros
- Importe de la deducción: (7.500 x 40%) = 3.000

Declaración conjunta de don T.P. y doña P.Z

- Base de deducción: 20.000 euros = 20.000
- Base máxima de la deducción: 7.500 euros
- Importe de la deducción: (7.500 x 40%) = 3.000

3. Deducción por obras de rehabilitación energética de edificios de uso predominante residencial

Normativa: Disposición adicional quincuagésima.3, 4 y 5 Ley IRPF

Ámbito temporal, ámbito subjetivo y ámbito objetivo de la deducción

Ámbito temporal de la deducción y periodo impositivo en que se aplica la deducción

La deducción resulta aplicable por las cantidades satisfechas desde **el 6 de octubre de 2021** hasta **el 31 de diciembre de 2023** por las obras realizadas durante dicho periodo que cumplan las condiciones y requisitos que se indican a continuación.

La deducción se practicará en los períodos impositivos **2021, 2022 y 2023**, en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, **siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el certificado de eficiencia energética**.

Cuando el certificado **se expida en un período impositivo posterior** a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en dicho período impositivo posterior tomando en consideración las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 (fecha de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia), hasta el 31 de diciembre del citado período impositivo en el que se expida en certificado.

En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido **antes de 1 de enero de 2024**.

Importante: *tratándose de obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios la deducción se practicará por el contribuyente en el período impositivo en el que la comunidad de propietarios satisfaga el importe de las obras de mejora realizadas (exista o no*

financiación ajena) siempre que se hubiera expedido el certificado de eficiencia energética con anterioridad a la finalización de dicho periodo.

Ámbito objetivo de la deducción

A. Tipo de viviendas que dan derecho a la deducción

Dan derecho a la deducción las obras de rehabilitación energética realizadas en **edificios de uso predominante residencial** donde esté ubicada la vivienda o viviendas propiedad del contribuyente.

Puede tratarse de cualquier tipo de vivienda (tanto en la vivienda habitual como en segundas residencias o viviendas arrendadas) que sea de propiedad del contribuyente, salvo las viviendas afectas a actividades económicas.

Se asimilarán a viviendas las **plazas de garaje y trasteros** que se hubieran adquirido con estas.

Tendrán derecho a la deducción las obras llevadas a cabo en elementos comunes del edificio que se efectúen en jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

No darán derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica.

Importante: *esta deducción no resulta aplicable en viviendas de obra nueva ya que, al no existir en estos casos un certificado de eficiencia energética anterior y otro posterior a las obras como exige la norma, no puede determinarse si se ha producido, y en qué porcentaje, una reducción en el consumo de energía primaria no renovable o una mejora de la calificación energética del edificio.*

B. Obras de mejora que dan derecho a la deducción

- Las obras que permitían beneficiarse de la deducción son las de **rehabilitación energética del edificio.**

  A estos efectos, tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquéllas que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas:

  - una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien,

  - la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación (la del consumo energético), respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

Atención: *para acceder a dicha deducción las obras a las que se hace referencia han de realizarse sobre el conjunto del edificio (vivienda unifamiliar) o sobre un bloque completo (edificio plurifamiliar).*

- Para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de esta deducción será necesario el **certificado de eficiencia energética expedidos antes y después de las obras**.

  Los certificados de eficiencia energética expedidos **antes del inicio de las obras** serán válidos para acreditar el cumplimiento de los requisitos siempre que no hubiera transcurrido un plazo dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

  Los certificados de eficiencia energética emitidos **después de la realización de las obras** determinan el **periodo impositivo en el que se practica la deducción** y deberá ser expedidos **antes de 1 de enero de 2024**.

- En todo caso los certificados de eficiencia energética deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

Importante: *los contribuyentes con derecho a esta deducción deberán cumplimentar en el apartado correspondiente a la misma del* ***Anexo A.2*** *de la declaración la información que se solicita sobre el inmueble, el NIF o NIE de la persona o entidad que ha realizado las obras, las fechas de los certificados de eficiencia energética anterior y posterior a las obras, el consumo de energía primaria no renovable que figure en cada uno de ellos, dato que podrá extraerse del indicador global contenido en el apartado 2) del Anexo II, la letra de la calificación energética* ***del edificio*** *y las cantidades satisfechas.*

Ámbito subjetivo de la deducción

Únicamente podrán aplicar la presente deducción los contribuyentes, propietarios de las viviendas ubicadas en el edificio.

Por tanto, **quedan excluidos** los nudos propietarios, usufructuarios y arrendatarios.

Importe de la deducción e incompatibilidades con las restantes deducciones por obras de mejora de eficiencia energética

Importe de la deducción

A. Base de la deducción

- Para el ejercicio 2021 la base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, *casilla* ***[1677]*** *de la declaración,* mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia

bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados.

No obstante, se descontarán aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas.

> ***Atención:*** *en ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.*

A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética.

> ***Atención:*** *en todo caso,* ***no*** *se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.*

En el caso de viviendas de naturaleza ganancial, las cantidades satisfechas con cargo a la sociedad de gananciales por un matrimonio en régimen de sociedad legal de gananciales, se atribuirán a cada cónyuge al **50 por 100**.

- **Obras llevadas a cabo por una Comunidad de propietarios**

En este caso, los referidos medios de pago (tarjetas de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito) deben ser utilizados por la comunidad de propietarios al satisfacer las obras a las personas o entidades que realicen las mismas.

Esta deducción por obras de mejora se aplica sobre las cantidades satisfechas, sin que la normativa reguladora de la misma establezca reglas especiales para los casos en que se utilice financiación ajena.

La cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente, vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios, el coeficiente de participación que tuviese en la misma.

Si en la factura se identifica a la comunidad de propietarios como destinataria final, el contribuyente podrá justificar la inversión y gasto realizado mediante los recibos emitidos por la comunidad en los que se le exija el pago de las cantidades que proporcionalmente le correspondan, los documentos acreditativos del pago de las mismas, los documentos justificativos de las obras realizadas y demás medios de prueba admitidos en Derecho.

B. Base máxima de deducción

La base máxima anual por declaración de esta deducción será de **5.000 euros anuales**.

C. Exceso sobre la base máxima de deducción, traslado a los cuatro ejercicios siguientes y base máxima acumulada de la deducción

Las cantidades satisfechas no deducidas (bases pendientes de deducción) **por exceder de la base máxima anual de deducción** podrán deducirse, con el mismo límite, **en los cuatro ejercicios siguientes,** sin que en ningún caso **la base acumulada de la deducción** pueda exceder de **15.000 euros** (límite máximo plurianual).

D. Porcentaje de deducción

El porcentaje de deducción aplicable sobre la base de deducción, en los términos anteriormente comentados, es el **60 por 100**.

Incompatibilidades

Esta deducción resultará incompatible con las deducciones “Por obras de mejora que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración” y “Por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable” en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio.

Ejemplo: Deducción por obras de rehabilitación energética de edificios de uso predominante residencial

La comunidad de propietarios de la calle XXXX número 23 ha llevado a cabo una serie de obras de mejora de la eficiencia energética del edificio destinadas a ahorrar del 50 por 100 de la energía consumida y conseguir la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «B». Estas obras consisten en mejoras en el aislamiento de las fachadas, mejoras en la envolvente térmica, cubiertas y en la rotura de los puentes térmicos, así como la integración en el edificio de sistemas o instalaciones de energías renovables.

Las obras, que serán abonadas por todos los propietarios (incluidos locales comerciales, viviendas y garaje) según su cuota de participación, se inician en diciembre de 2021 y terminarán en abril de 2022. Se ha pedido un préstamo para realizar las indicadas obras que será pagado por los propietarios a través de los recibos mensuales. Obtenida dicha financiación la comunidad de propietarios realizará tres pagos por las obras de mejora. Un primer pago el 1 de diciembre de 2021 mediante cheque nominativo, constando en la factura emitida por el contratista como "Certificación a cuenta de contrato de obra de mejora de la eficiencia energética”, y otros dos pagos que serán abonados al contratista el 1 de marzo y el 1 de mayo de 2022, respectivamente.

El matrimonio formado por don J.G y doña T.K, casados en régimen legal de gananciales, son propietarios de una vivienda ubicada en dicha comunidad (su vivienda habitual) y por el coeficiente de participación en dicha comunidad les corresponde de las cantidades satisfechas (incluida la expedición de los certificados de eficiencia energética), 8.000 euros del primer pago y 2.000 euros en los otros dos pagos que serán abonados por la Comunidad de Propietarios al contratista el 1 de marzo y el 1 de mayo de 2022.

Se emitieron los correspondientes certificados de eficiencia energética antes y después de las

obras. Este último será expedido el 20 de mayo de 2022 y supondrá la calificación de la vivienda como clase energética «B».

Determinar el importe de la deducción que pueden practicar en 2021, 2022 y 2023 tanto si optan por declaración individual como conjunta, y los excesos que pueden deducirse en los ejercicios siguientes.

Solución:

Año 2021

No tendrán derecho a practicar la deducción.

La razón es que, a pesar de haber satisfecho en 2021 cantidades por la realización de las obras, en este periodo impositivo no ha sido expedido el certificado sino que este se expide en un período impositivo posterior (2022), por lo que la deducción se practicará en dicho período impositivo posterior (2022) tomando en consideración en este caso las cantidades satisfechas el 1 de diciembre de 2021 (8.000 euros) y las abonadas el 1 de marzo y el 1 de mayo de 2022 (2.000 euros en cada uno de ellos).

Año 2022

Don J.G:

- Base de deducción: (8.000 euros + 4.000 euros) ÷ 2 = 6.000
- Base máxima: 5.000
- Importe de la deducción = 5.000 x 60% = 3.000
- Resto de base de deducción, deducible en los cuatro años siguientes: 6.000 – 5.000 = 1.000 euros
- Base acumulada: 15.000 – 5.000 = 10.000

Doña T.K.

- Base de deducción: (8.000 euros + 4.000 euros) ÷ 2 = 6.000
- Base máxima = 5.000 euros
- Importe de la deducción = 5.000 x 60% = 3.000
- Resto de base de deducción, deducible en los cuatro años siguientes: 6.000 – 5.000 = 1.000 euros
- Base acumulada: 15.000 – 5.000 = 10.000

Conjunta J.G y T.K.

- Base de deducción: 12.000 euros

- Base máxima = 5.000 euros
- Importe de la deducción = 5.000 x 60% = 3.000
- Resto de base de deducción, deducible en los cuatro años siguientes: 12.000 – 5.000 = 7.000 euros
- Base acumulada: 15.000 – 5.000 = 10.000

Año 2023

A. Si Don J.G y Doña T.K. presentan declaración individual en ese ejercicio 2023

1. **Cuando en 2022 presentaron declaración individual**
   - Cantidades pendientes 2022: 1.000
   - Base máxima de deducción (la menor de):
     - Base máxima anual por declaración: 5.000
     - Base acumulada: 10.000
     - Cantidades pendientes de deducir: 1.000
   - Importe de la deducción = 1.000 x 60% = 600
   - Remanente pendiente = 0
2. **Cuando en 2022 presentaron declaración conjunta**
   - Cantidades pendientes 2022: 7.000 euros ÷ 2 = 3.500
   - Base máxima de deducción (la menor de):
     - Base máxima anual por declaración: 5.000
     - Base acumulada. 10.000
     - Cantidades pendientes de deducir: 3.500
   - Importe de la deducción = 3.500 x 60% = 2.100
   - Remanente pendiente = 0

B. Si Don J.G y Doña T.K. presentan declaración conjunta en 2023

1. **Cuando en 2022 presentaron declaración individual**
   - Cantidades pendientes 2022: 1.000 x 2 = 2.000

- Base máxima de deducción (la menor de):

  - Base máxima anual por declaración: 5.000

  - Base acumulada [15.000 - 5.000 individual J.G - 5.000 individual T.K] = 5.000

  - Cantidades pendientes de deducir: 2.000

- Importe de la deducción = 2.000 x 60% =1.200
- Remanente pendiente = 0

2. **Cuando en 2022 presentaron declaración conjunta**

- Cantidades pendientes 2022: 7.000 euros
- Base máxima de deducción (la menor de):

  - Base máxima anual por declaración: 5.000

  - Base acumulada 10.000

  - Cantidades pendientes de deducir: 7.000

- Importe de la deducción = 5.000 x 60% = 3.000
- Remanente pendiente = (7.000 - 5.000) = 2.000
- Base acumulada: 10.000 – 5.000 = 5.000

Nota: Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción (2.000 euros) podrán deducirse en el ejercicio 2024.

Cuadro-Resumen: Deducciones por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas

Diferencias	Deducción por obras de mejora que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración (1)	Deducción por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable (2)	Deducción por obras de rehabilitación energética de edificios (3)
Tipo de vivienda (en propiedad)	• Habitual • Alquilada como vivienda o en expectativa siempre que se alquile antes 31.12.2023. • Excluidas: segundas residencias. viviendas turísticas, parte afecta a actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, piscinas, instalaciones deportivas y elementos análogos.	• Habitual • Alquilada como vivienda o en expectativa siempre que se alquile antes 31.12.2023. Excluidas: segundas residencias, viviendas turísticas, parte afecta a actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, piscinas, instalaciones deportivas y elementos análogos.	Todo tipo de viviendas en propiedad, salvo las viviendas afectas a actividades económicas. Se asimilan a las viviendas las plazas de garaje y trasteros adquiridos conjuntamente.
Plazo para realizar las obras y abonarlas	Desde 06-10-2021 hasta 31.12.2022	Desde 06.10.2021 hasta 31.12.2022	Desde 06.10.2021 hasta 31.12.2023
Periodo impositivo en el que puede practicarse la deducción	En el periodo impositivo **en el que se expida el certificado de eficiencia energética**. Si se satisfacen cantidades con anterioridad a su expedición se incluirán todas en el periodo en que se practique la deducción. El certificado de después de las obras, debe ser expedido antes de 01.01.2023.	En el periodo impositivo **en el que se expida el certificado de eficiencia energética**. Si se satisfacen cantidades con anterioridad a su expedición se incluirán todas en el periodo en que se practique la deducción. El certificado de después de las obras, debe ser expedido antes de 01.01.2023.	La deducción se practicará en los **períodos impositivos 2021, 2022 y 2023,** en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, **siempre que se hubiera expedido, antes** de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, **el certificado de eficiencia energética**. El certificado expedido después de las obras debe ser expedido antes de 01.01.2024.
Certificado eficiencia energética	Reducción de **al menos un 7%** la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración (certificado de eficiencia energética de la vivienda posterior a las obras respecto del anterior)	Reducción **de al menos un 30%** el indicador de consumo de energía primaria no renovable o se obtenga una **calificación energética "A" o "B"** (certificado de eficiencia energética de la vivienda	Reducción de **al menos un 30% el** indicador de consumo de energía primaria no renovable o se obtenga una **calificación energética "A" o "B"** (certificado de eficiencia

Diferencias	Deducción por obras de mejora que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración (1)	Deducción por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable (2)	Deducción por obras de rehabilitación energética de edificios (3)
		posterior a las obras respecto del anterior)	energética edificio posterior a las obras respecto del anterior)
Porcentaje de deducción	20%	40%	60%
Base de deducción	Las cantidades satisfechas por la realización de las obras que se paguen por cualquier medio excluidas las entregas de dinero de curso legal. No se incluyen en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.	Las cantidades satisfechas por la realización de las obras que se paguen por cualquier medio excluidas las entregas de dinero de curso legal. No se incluyen en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.	Las cantidades satisfechas por la realización de las obras que se paguen por cualquier medio excluidas las entregas de dinero de curso legal. No se incluyen en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil. Para obras realizadas por la Comunidades de propietarios. La base será el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad el coeficiente de participación que el contribuyente tuviese en la misma.
Base anual máxima por declaración	5.000 €	7.500 €	5.000 €
Límite máximo plurianual (base acumulada)	No	No	15.000 €

Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Normativa: Disposición adicional cuadragésima octava Ley IRPF

Delimitación y condiciones para su aplicación

Desde el 1 de enero de 2018, y en aras de adecuar nuestra normativa al Derecho de la Unión Europea, se establece esta deducción sobre la cuota a favor de aquellos contribuyentes integrantes de una unidad familiar en la que uno de sus miembros resida en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que les impide presentar declaración conjunta. De esta forma se equipara la cuota a pagar del contribuyente residente en territorio español a la que hubiera soportado en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España.

Condiciones para la aplicación de la deducción

La deducción se podrá aplicar por aquellos contribuyentes que cumplan las siguientes condiciones:

- Que forme parte de una de las siguientes modalidades de unidad familiar a que se refiere el artículo 82.1 de la Ley del IRPF:

  1. La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

     - Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

     - Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

  2. En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo.

- Que la unidad familiar esté formada por contribuyentes por el IRPF y por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

- Que en el Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo en el que resida cualquiera de los miembros de la unidad familiar exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.

Atención: *téngase en cuenta que, con efectos 11 de julio de 2021, el artículo decimosexto de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE del 10) ha modificado la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, sustituyendo, de acuerdo con los nuevos parámetros internacionales, los conceptos de paraísos fiscales, países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o países de nula o baja tributación, por el de jurisdicciones no cooperativas.*

Asimismo, la citada Ley 11/2021 añade una nueva disposición adicional décima a la Ley 36/2006, en la que se establece en el apartado 2 que "Se entenderán suprimidas las referencias efectuadas a los apartados 2, 3 y 4 de la disposición adicional primera de esta Ley, en su redacción anterior a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego".

Por su parte, el apartado 3 de la nueva disposición adicional décima de la Ley 36/2006 señala que "Las referencias normativas efectuadas a Estados con los que exista un efectivo intercambio de información tributaria o en materia tributaria, se entenderán efectuadas a Estados con los que exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación".

Supuestos excluidos de la aplicación de la deducción

No resultará de aplicación esta deducción cuando alguno de los miembros de la unidad familiar:

- Hubiera optado por tributar en el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley del IRPF
- Hubiera optado por tributar en el régimen previsto para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea en el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- No disponga de número de identificación fiscal.

Cálculo de la deducción

Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra que corresponda a su declaración individual por el IRPF el resultado de las siguientes operaciones:

1º. Se suman las siguientes cantidades:

- Las cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la Ley del IRPF, de los miembros de la unidad familiar contribuyentes por el IRPF

- Las cuotas por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a las rentas obtenidas en territorio español en ese mismo período impositivo por el resto de miembros de la unidad familiar.

A continuación, se representa de forma gráfica esta operación 1.

Esquema de operación 1ª

Cuota líquida previa estatal =	Cuota líquida previa autonómica =
(+) Cuota íntegra estatal	(+) Cuota íntegra autonómica
(-) Deducciones del artículo 67 Ley del IRPF: • 50% Deducción por inversión en vivienda habitual • 100% Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación • 50% Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados de Patrimonio Mundial • 50% Deducción por donativos y otras aportaciones • 50% Deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial • 50% Deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994) • 50% Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias (Ley 19/1994) • 50% Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla • 50% Deducción por alquiler de la vivienda habitual. Régimen transitorio	(-) Deducciones del artículo 77 Ley del IRPF: • 50% Deducción por inversión en vivienda habitual • 50% Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados de Patrimonio Mundial • 50% Deducción por donativos y otras aportaciones • 50% Deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial • 50% Deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994) • 50% Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias (Ley 19/1994) • 50% Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla • 50% Deducción por alquiler de la vivienda habitual. Régimen transitorio • 100% Deducciones autonómicas
Σ Cuota líquida previa estatal + Cuota líquida previa autonómica + Cuota IRNR = Cuantía obtenida (C^1)	

2º. Se determina la cuota líquida total que hubiera resultado de haber podido optar por tributar conjuntamente con el resto de los miembros de la unidad familiar (C^2).

Para dicho cálculo solamente se tendrán en cuenta, para cada fuente de renta, la parte de las rentas positivas de los miembros no residentes integrados en la unidad familiar que excedan de las rentas negativas obtenidas por estos últimos.

> ***Importante:*** *se entenderá, a estos exclusivos efectos, que todos los miembros de la unidad familiar son contribuyentes por el IRPF.*

3º. Se resta de la cuantía obtenida en el número 1. (C^1) la cuota a que se refiere el número

2. (C^2). Cuando dicha diferencia sea negativa, la cantidad a computar será cero. Por tanto:

- $C^1 - C^2$ es menor o igual que 0: **No procede deducción**
- $C^1 - C^2$ es mayor que 0: **Procede deducción**

4º. Se deducirá de la cuota íntegra estatal y autonómica, una vez efectuadas las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la Ley del IRPF, la cuantía prevista en el número 3. de la forma siguiente:

- Se minorará la cuota íntegra estatal en la proporción que representen las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de la cuantía total prevista en el número 1., y
- el resto minorará la cuota íntegra estatal y autonómica por partes iguales.

Cuando sean varios los contribuyentes del IRPF integrados en la unidad familiar, esta minoración se efectuará de forma proporcional a las respectivas cuotas íntegras, una vez efectuadas las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de esta Ley, de cada uno de ellos.

Ejemplo: Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Unidad familiar integrada por los cónyuges don "A", residente en España y doña "B", residente durante 2021 en Alemania, con un grado de discapacidad reconocido del 40% y el hijo de los anteriores, don "C", menor de 18 años, que convive con don A.R.M en España.

Determinar si procede o no la deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, y, en caso afirmativo, el importe que corresponde deducir en la cuota íntegra estatal y en la cuota íntegra autonómica de la declaración del IRPF, ejercicio 2021 por don "A" y, el hijo de éste, don "C", teniendo en cuenta los siguientes datos:

- En la declaración de IRPF de 2021 de don "A" su cuota íntegra estatal asciende a 15.250 euros y su cuota íntegra autonómica a 16.000 euros teniendo derecho a deducciones generales de la cuota por importe de 1.550 euros.
- En la declaración de IRPF de 2021 de don "C" la suma de sus cuotas íntegras, estatal y autonómica, ascienden a 300 euros, y no tienen derecho a deducción alguna.
- El miembro de la unidad familia no residente, doña "B" ingresó por la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a las rentas obtenidas en territorio español en ese ejercicio 2021, la cantidad de 380 euros.
- La cuota líquida total que hubiera resultado de haber podido optar por tributar conjuntamente todos los miembros de la unidad familiar sería de 29.280 euros.

Solución:

Nota previa: *Los datos numéricos utilizados en este ejemplo son simulados y tienen como*

única finalidad explicar la forma en que se calcula esta deducción y como se distribuye su importe cuando son varios los contribuyentes del IRPF, integrados en la unidad familiar, que tienen derecho a la misma. Por tanto, se advierte que las cantidades sobre cuotas íntegras y cuota líquida no coinciden con las que podrían resultar en un supuesto real.

1º. Cálculo de la deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en la UE/EEE

- **Suma de las siguientes cuotas:**

  - Contribuyente don "A": Suma de cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones: (31.250 − 1.550) = 29.700,00

  - Contribuyente don "C" Suma de cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones (300 − 0) = 300,00

  - No residente doña "B":

  Cuota por Impuesto sobre la Renta de no Residentes: 380,00

  Cuantía total (C1): (29.700 + 300 + 380) = 30.380,00

- **Cuantía de la cuota líquida si todos fueran residentes y tributaran conjuntamente (C2):** 29.280,00

- **Diferencia (C1 -C2):** (30.380 − 29.280) = 1.100,00

> ***Nota:*** *Al ser la diferencia positiva (1.100) procede aplicar la deducción por este importe. Si dicha diferencia hubiese sido negativa, la cantidad a computar seria cero.*

2º. Cálculo del importe total de la deducción que corresponde aplicar a cada residente, contribuyente del IRNR:

Suma de cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones de los contribuyentes don "A" y don "B": (29.700 + 300) = 30.000,00

- Importe que corresponde al contribuyente don "A": (29.700 x 1.100 ÷ 30.000) = 1.089,00
- Importe que corresponde al contribuyente don "C": (300 x 1.100 ÷ 30.000) = 11,00

> ***Nota:*** *El cálculo del importe de la deducción que corresponde aplicar a cada residente se efectuará de forma proporcional a las respectivas cuotas íntegras minoradas en las deducciones.*

3º. Importe de la deducción que se deducirá en la cuota íntegra estatal y en la cuota íntegra autonómica

a. **Se calcula el porcentaje que representen las cuotas del IRPF respecto de la cuantía**

C1 y se aplica este porcentaje sobre el importe de la deducción que corresponde a cada residente.

Porcentaje cuota IRNR respecto C1: (380 ÷ 30.380) x 100 = 1,25%

Parte que corresponde a don "A": 1.089 x (1,25 ÷ 100) **(*)** = 13,61

Parte que corresponde a don "C": 11 x (1,25 ÷ 100) **(*)** = 0,14

(*) Estos importes minorarán la cuota íntegra estatal

b. **El resto se divide entre dos**

Parte que corresponde a don "A": (1.089 - 13,61) ÷ 2 **(**)** = 537,70

Parte que corresponde a don "C": (11 - 0,14) ÷ 2 **(**)** = 5,43

(**) Estos importes minorarán la cuota íntegra estatal y la cuota íntegra autonómica

c. **Importe de la deducción que minorará las cuotas íntegra estatal y autonómica**

Don "A":

Importe que minora la cuota íntegra estatal (13,61 + 537,70) = 551,31

Importe que minora la cuota íntegra autonómica =537,69

Don “C”:

Importe que minora la cuota íntegra estatal (0,14 + 5,43) = 5,57

Importe que minora la cuota íntegra autonómica = 5,43

Capítulo 17. Deducciones autonómicas de la cuota aplicables en el ejercicio 2021

Introducción

El actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se articula en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19).

El alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el IRPF se establece en el artículo 46 de la citada Ley 22/2009, conforme al cual las Comunidades Autónomas pueden asumir, entre otras competencias normativas, la relativa a la aprobación de deducciones aplicables sobre la cuota íntegra autonómica por:

- **Circunstancias personales y familiares.**
- **Inversiones no empresariales.**
- **Aplicación de renta.**

  En todo caso, la aprobación de las deducciones autonómicas por circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, no puede suponer, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

- **Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma**, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

Además de la aprobación de las deducciones autonómicas, las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcan también la determinación de las siguientes materias relacionadas con las mismas:

a. La justificación exigible para poder practicarlas.
b. Los límites de deducción.
c. Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.
d. Las reglas especiales aplicables en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar.

No obstante lo anterior, si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias, se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la normativa estatal del IRPF.

Haciendo uso de las competencias normativas asumidas, las Comunidades Autónomas de régimen común han aprobado para el ejercicio 2021 deducciones autonómicas que podrán aplicar en sus declaraciones del IRPF exclusivamente los contribuyentes que durante dicho ejercicio hubieran tenido la residencia habitual en sus respectivos territorios.

Importante: *en el supuesto de contribuyentes integrados en una unidad familiar que residan en Comunidades Autónomas distintas y presenten declaración conjunta, se considerarán residentes en la Comunidad Autónoma en la que tenga su residencia el miembro de la unidad familiar que tenga una mayor base liquidable. En consecuencia, en la declaración conjunta de la unidad familiar podrán aplicarse las deducciones establecidas por dicha Comunidad Autónoma, aunque alguno de los integrantes de la unidad familiar no hubiera residido en la misma.*

Comunidad Autónoma de Andalucía

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Para los beneficiarios de las ayudas a viviendas protegidas

Normativa: Arts. 5 y 2 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Cuantía de la deducción

30 euros por las subvenciones o ayudas económicas percibidas en aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía para la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual que tenga la consideración de protegida conforme a dicha normativa.

La deducción sólo es aplicable una vez, **con independencia de si se percibe la subvención de forma íntegra o fraccionada**, y se practicará en el período impositivo en que los contribuyentes hayan percibido la subvención o ayuda (si es íntegra) o el primer año de su percepción (si se hace de forma fraccionada).

En el supuesto de declaración conjunta la deducción aplicable será de **30 euros**, aunque en la unidad familiar existan varios beneficiarios de las citadas subvenciones o ayudas.

Requisito para la aplicación de la deducción

Que los ingresos anuales de la unidad familiar en la que se integra el contribuyente, no excedan de **2,50 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples IPREM** en el caso de viviendas protegidas de régimen especial, **4 veces el IPREM** para las viviendas protegidas de régimen general y **5,50 veces el IPREM** en las viviendas protegidas de precio limitado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 del Decreto 91/2020, de 30 de junio, por el que se regula el Plan Vive en Andalucía, de vivienda, rehabilitación y regeneración urbana de Andalucía 2020-2030 (BOJA 03-07-2020).

> El importe del IPREM anual para 2021 que se toma como referencia asciende a 6.778,80 euros, por lo que el límite cuantitativo para viviendas protegidas queda fijado en 16.947 euros (viviendas protegidas de régimen especial), 27.115,22 euros (viviendas protegidas de régimen general) y 37.283,40 euros (viviendas protegidas de precio limitado).

Se consideran ingresos de la unidad familiar los compuestos por la base imponible general y la base imponible del ahorro, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración.

Por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida y por las personas jóvenes

Normativa: Arts. 6 y 2 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad

Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Inversión en vivienda habitual protegida

Cuantía de la deducción

El 2 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la **adquisición o rehabilitación** del inmueble que constituya o vaya a constituir la **vivienda habitual** del contribuyente.

Respecto al concepto de vivienda habitual véase el artículo 2 del Decreto Legislativo 1/2018. Asimismo, tenga en cuenta que el concepto de vivienda habitual fijado por la normativa estatal del IRPF vigente a 31 de diciembre de 2012 se comenta en apartado “Condiciones y requisitos de carácter general” del epígrafe “Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio" del Capítulo 16.

Requisitos específicos para la aplicación de la deducción

- **Que la vivienda tenga la calificación de protegida** de conformidad con la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).

- Que los ingresos anuales de la unidad familiar en la que se integra el contribuyente no excedan de **2,50 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)** en el caso de viviendas protegidas de régimen especial, **4 veces el IPREM** para las viviendas protegidas de régimen general y **5,50 veces el IPREM** en las viviendas protegidas de precio limitado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 del Decreto 91/2020, de 30 de junio, por el que se regula el Plan Vive en Andalucía, de vivienda, rehabilitación y regeneración urbana de Andalucía 2020-2030 (BOJA 03-07-2020).

  El importe del IPREM anual para 2021 que se toma como referencia asciende a 6.778,80 euros, por lo que el límite cuantitativo para viviendas protegidas queda fijado en 16.947 euros (viviendas protegidas de régimen especial), 27.115,22 euros (viviendas protegidas de régimen general) y 37.283,40 euros (viviendas protegidas de precio limitado).

  Se consideran ingresos anuales de la unidad familiar los compuestos por la base imponible general y la base imponible del ahorro casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración.

  > ***Atención:*** *téngase en cuenta que el Decreto 91/2020, de 30 de junio, por el que se regula el Plan Vive en Andalucía, de vivienda, rehabilitación y regeneración urbana de Andalucía 2020-2030 (BOJA 03-07-2020) deroga el Decreto 141/2016, de 2 de agosto, por el que se regula el Plan de Vivienda y Rehabilitación de Andalucía 2016-2020, sin perjuicio de lo dispuesto en las disposiciones adicionales tercera ("Viviendas y alojamientos protegidos acogidos a anteriores planes de vivienda") y sexta ("Programas y bases reguladoras del Plan de Vivienda y Rehabilitación de Andalucía 2016-2020") en el citado Decreto 91/2020.*

- **Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2003.** A estos efectos, se entenderá que la inversión en la adquisición o

rehabilitación de la vivienda habitual se inicia en la fecha que conste en el contrato de adquisición o de obras, según corresponda.

Inversión en vivienda habitual por personas jóvenes

Cuantía de la deducción

El **3 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.

Requisitos específicos para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente sea **menor de 35 años en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre). En caso de tributación conjunta, el requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre en el supuesto de familias monoparentales.

  Para el concepto de familia monoparental véase el artículo 4 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460***] de la declaración, no supere las siguientes cantidades:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

- **Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2003.** A estos efectos, se entenderá que la inversión en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se inicia en la fecha que conste en el contrato de adquisición o de obras, según corresponda.

Requisitos comunes para la aplicación de las deducciones

Base y límite máximo de la deducción

La base y el límite máximo de las deducciones previstas en los apartados anteriores será de **9.040 euros**, de acuerdo con los requisitos y circunstancias previstos en la normativa estatal del IRPF para la deducción por inversión en vivienda habitual vigente a 31 de diciembre de 2012 y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando estas deducciones, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

- **Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores**, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

  Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

- Asimismo, **se considerará rehabilitación de vivienda habitual** la que cumpla los requisitos y circunstancias fijadas por la normativa estatal del IRPF vigente a 31 de diciembre de 2012, en concreto, las obras que se realicen en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

  a. Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 106/2018, de 9 de marzo por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda 2018-2021, o Plan que lo sustituya.

  b. Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Importante: *las deducciones por inversión en vivienda habitual protegida y por inversión en vivienda habitual por jóvenes comentadas anteriormente son incompatibles entre sí.*

Por cantidades invertidas en el alquiler de la vivienda habitual

Normativa: Arts. 7 y 2 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo

1/2018, de 19 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por el alquiler de la vivienda habitual del contribuyente.
- El **importe máximo** de deducción será de **500 euros anuales**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente **no haya cumplido los 35 años de edad** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre). En caso de tributación conjunta, este requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre en el supuesto de familias monoparentales.

  Para el concepto de familia monoparental véase el artículo 4 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro no supere** las siguientes cantidades:

  - 19.000 euros en tributación individual

  - 24.000 euros en tributación conjunta

- **Que se acredite la constitución del depósito obligatorio de la fianza** a que se refiere el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (BOE del 25), a favor de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de acuerdo con la normativa autonómica de aplicación.
- Que el contribuyente **identifique al arrendador o arrendadora** de la vivienda haciendo constar su NIF en la correspondiente declaración-liquidación.

  Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en la casilla correspondiente.*

- La deducción se practicará por el **titular o titulares** del contrato de arrendamiento.

  En caso de matrimonio, cualquiera que sea su régimen económico matrimonial, sólo serán deducibles las cantidades que satisfaga el cónyuge **firmante del contrato de arrendamiento** y, en consecuencia**,** las cantidades que satisfaga el cónyuge que no figura en el contrato no dan derecho a dicha deducción por no ser arrendatario. Véase al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 220/2009, de 3 de abril (Sala de lo Civil), recaída en el recurso de casación núm. 1200/2004 (ROJ: STS 2464/2009)

En todo caso, el **importe máximo de la deducción será de 500 euros anuales**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Incompatibilidad

Téngase en cuenta la incompatibilidad para aplicar la deducción autonómica por alquiler y la deducción por inversión en vivienda habitual en el mismo ejercicio impositivo.

Por nacimiento o adopción de hijos

Normativa: Art. 8 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Cuantías de la deducción

- **50 euros por cada hijo** nacido o adoptado en el período impositivo en el que se produzca el nacimiento o la adopción.

  La convivencia del progenitor en la fecha de devengo del impuesto con el hijo nacido o adoptado no es un requisito exigible para la aplicación de la deducción por nacimiento o adopción de hijos, por lo que ésta podría aplicarse, aunque el hijo no conviviera con el contribuyente en esa fecha (por ejemplo, por la separación o el divorcio de los padres).

  La deducción por nacimiento o adopción de hijos es de aplicación por el simple y mero hecho del nacimiento o adopción de hijos en el año, por lo que el fallecimiento posterior del hijo en el periodo impositivo no impide la aplicación de la deducción.

- **Incremento de la deducción:** En el caso de partos o adopciones múltiples, la cuantía correspondiente de la deducción se incrementará en **50 euros por cada hijo**.

  Este incremento de 50 euros por cada hijo en el caso de parto o adopción múltiple se aplicará, aunque hubiera fallecido alguno de ellos en el año

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere las siguientes cantidades**:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

- Cuando sean dos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de la deducción, **su importe se distribuirá por partes iguales**.

  Ahora bien, si uno de los progenitores o adoptantes no puede aplicar la deducción por superar las bases imponibles establecidas al efecto, el otro podrá aplicar el importe total de la deducción.

Incompatibilidad

Esta deducción no es compatible con la aplicación de la deducción autonómica “Por adopción de hijos en el ámbito internacional”.

Por adopción de hijos en el ámbito internacional

Normativa: Art. 9 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Cuantía de la deducción

600 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo en el que se haya inscrito la adopción en el Registro Civil, siempre que se trate de una adopción de carácter internacional.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando así resulte de las normas y convenios aplicables a esta materia.
- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435***] y ***[0460]*** de la declaración, no supere las siguientes cantidades:

  - 80.000 euros en tributación individual.

  - 100.000 euros en tributación conjunta**.**

- Cuando sean dos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se distribuirá por partes iguales.

  Ahora bien, si uno de los adoptantes no puede aplicar la deducción por superar las bases imponibles establecidas al efecto el otro podrá aplicar el importe total de la deducción.

Incompatibilidad

Esta deducción no es compatible con la aplicación de la deducción autonómica “Por nacimiento o adopción de hijos”.

Para el padre o madre de familia monoparental y, en su caso, con ascendientes mayores de 75 años

Normativa: Arts. 10 y 4 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Cuantía de la deducción

100 euros para contribuyentes que sean padres o madres de familia monoparental en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).

Tiene la consideración de familia monoparental, a efectos de la deducción, la formada por **el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro** y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

- Hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.
- Hijos mayores de edad cuya incapacidad haya sido declarada judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

Incremento de la deducción

La deducción anterior **se incrementará adicionalmente en 100 euros por cada ascendiente que conviva** con la familia monoparental, siempre que éstos generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes mayores de 75 años establecido en la normativa estatal del IRPF

Requisitos para la aplicación de la deducción

Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460***] de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

- **80.000 euros** en tributación individual.
- **100.000 euros** en tributación conjunta**.**

Otras condiciones de aplicación

Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes, se estará a las reglas de prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del IRPF.

Para contribuyentes con discapacidad

Normativa: Arts. 11 y 3 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **100 euros** por cada contribuyente que tenga la consideración legal de persona con discapacidad en **grado igual o superior al 33 por 100**, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 367 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

  > En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 en el caso de pensionistas de la Seguridad Social, cuando tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, y en el caso de los pensionistas de clases pasivas cuando tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.
  >
  > Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate

de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

- Que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, no supere las siguientes cantidades:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

Para contribuyentes con cónyuges o parejas de hecho con discapacidad

Normativa: Arts. 12 y 3 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **100 euros** por el cónyuge o pareja de hecho que cumpla los siguientes requisitos:

  a. Que **no sea declarante** del impuesto en el ejercicio y

  b. Que tenga la **consideración legal de personas con discapacidad en grado igual o superior al 65 por 100**, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 367 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

  Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

- En el caso de **parejas de hecho** éstas **han de estar inscritas en el Registro de Parejas de Hecho** previsto en el artículo 6 de la Ley 5/2002, de 16 de diciembre, de Parejas de Hecho.

- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro** del contribuyente, casillas [***0435***] y [***0460***] de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

Incompatibilidad

No tendrán derecho a aplicar esta deducción los contribuyentes **cuyos cónyuges o parejas de hecho con discapacidad hayan aplicado la deducción para contribuyentes con discapacidad**.

Por asistencia a personas con discapacidad

Normativa: Arts. 13 y 3 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo

1/2018, de 19 de junio.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

1. Con carácter general

- **100 euros por cada persona con discapacidad** que otorgue derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes, conforme a la normativa estatal del IRPF.

- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración**, no supere** las siguientes cantidades:

  - 80.000 euros en tributación individual.

  - 100.000 euros en tributación conjunta.

- Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, se estará a las reglas de prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del IRPF.

2. Deducción adicional cuando precisen ayuda de terceras personas

- **El 15 por 100 del importe satisfecho a la Seguridad Social**, en concepto de cuota fija que sea por cuenta del empleador, de conformidad con lo establecido en el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, **con el límite de 500 euros anuales por contribuyente**, cuando se acredite que las personas con discapacidad **necesitan ayuda de terceras personas** y generen derecho a la aplicación del mínimo en concepto de gastos de asistencia, conforme a la normativa estatal del IRPF.

- Únicamente tendrá derecho a este incremento el contribuyente **titular del hogar familiar** que conste como tal en la Tesorería General de la Seguridad Social, por la afiliación en Andalucía al Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, de acuerdo con lo previsto en la normativa de aplicación. A tal efecto, deberá hacerse constar en la casilla [***0859***] del Anexo B.1 de la declaración el Código Cuenta de Cotización por el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social.

> ***Importante:*** *la aplicación de la deducción adicional cuando se precise ayuda de terceras personas no tiene limitaciones cuantitativas de base imponible para su aplicación.*

Por ayuda doméstica

Normativa: Art. 14 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100 del importe satisfecho por cuenta del empleador o empleadora a la Seguridad Social** correspondiente a la **cotización anual** de un empleado o empleada del hogar familiar, que constituya la vivienda habitual **del empleador o empleadora**.

  A los efectos de la mencionada deducción se tendrá en cuenta el importe satisfecho por el titular del hogar familiar que conste como tal en la Tesorería General de la Seguridad Social, por la afiliación en Andalucía al Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, siempre que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), concurran los requisitos y de demás condiciones que a continuación se exponen.

- El **importe máximo** de la deducción no podrá superar **250 euros.**

Supuestos, requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

a. **Cónyuges o parejas de hecho que cumplan las siguientes condiciones:**

   - Que los cónyuges o integrantes de la pareja de hecho sean madres o padres de hijos que formen parte de la unidad familiar.
   - Que ambos cónyuges o integrantes de la pareja de hecho perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.
   - Que la pareja de hecho esté inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

   En este caso, podrá aplicar la deducción la persona titular del hogar familiar o su cónyuge o pareja de hecho. Debiéndose aplicar el total de la deducción uno de los dos miembros, pero no podrá prorratearse.

   > Se entiende por titular del hogar familiar, a los efectos de esta deducción, el previsto en la normativa reguladora del sistema especial del régimen general de la Seguridad Social de empleados del hogar.

b. **Familias monoparentales que cumplan la siguiente condición:**

   Que el padre o la madre de la familia monoparental perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

   > A efectos de la deducción, tiene la consideración de familia monoparental la formada por la madre o el padre y los hijos que convivan con una u otro y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:
   >
   > - Hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.
   > - Hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

   En este caso, la deducción la aplicará la madre o el padre titular del hogar familiar en los términos previstos en la normativa reguladora del sistema especial del régimen general de la Seguridad Social de empleados de hogar.

   Tanto en el caso de cónyuges o parejas de hecho como en el caso de familias monoparentales, deberá hacerse constar en la casilla [***0861***] del Anexo B.1 de la declaración el Código Cuenta de Cotización del sistema especial del régimen general de la Seguridad

Social de empleados de hogar.

Nota: para el concepto de familia monoparental el artículo 4 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio dispone lo siguiente:

"A los efectos de esta Ley, en los casos de separación legal o cuando no existiera vínculo matrimonial, tendrá la consideración de familia monoparental la formada por la madre o el padre y los hijos que convivan con una u otro y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

a) Hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada."

Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades mercantiles

Normativa: Art. 15 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio 2021 en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de **Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedad Cooperativa**.
- El **límite de deducción** aplicable será de **4.000 euros anuales**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que, como consecuencia de la participación adquirida** por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto**.
- **Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.**
- **Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:**

  1. Que tenga su **domicilio social y fiscal** en la Comunidad Autónoma de **Andalucía**.
  2. Que desarrolle una **actividad económica**.

A estos efectos no se considerará que la entidad desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Si la inversión efectuada corresponde a la constitución de la entidad, que desde el primer ejercicio fiscal ésta cuente al menos con una persona con contrato laboral a jornada completa, dada de alta en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social, y que se mantengan las condiciones del contrato durante al menos veinticuatro meses.

4. **Si la inversión efectuada corresponde a una ampliación de capital de la entidad**, que dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos del párrafo 3º anterior, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

   Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se computará el número de personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.8 del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1131]*** *y en la* ***[1133]*** *si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación.*

Para trabajadores por gastos de defensa jurídica de la relación laboral

Normativa: Art. 16 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **importe satisfecho** por el contribuyente, en concepto de gastos de defensa jurídica derivados de la relación laboral en procedimientos judiciales de despido, extinción de contrato y reclamación de cantidades.
- El importe máximo de deducción será de **200 euros**, tanto en tributación individual como conjunta.

Para familia numerosa

Normativa: Art. 16 bis, Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio

Cuantía de la deducción

- En el caso de familias numerosas de categoría general: **200 euros**.
- En el caso de familias de categoría especial: **400 euros.**

Requisitos y condiciones de aplicación

- Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o norma que la sustituya.
- Los contribuyentes deberán ostentar, a la fecha del devengo del impuesto, el título de familia numerosa que acredita dicha condición y categoría.
- Que la suma de las bases imponible general y del ahorro no sea superior a:

  - 19.000 euros en tributación individual

  - 24.000 euros en caso de tributación conjunta

- Los importes de la deducción (200/400) se prorratearán cuando exista más de una persona con derecho a aplicar la deducción y se presenten declaraciones individuales.

  Si uno los cónyuges no tiene derecho a aplicar la deducción por tener una base imponible superior a 19.000 euros en tributación individual o por residir en otra Comunidad Autónoma, el otro se podrá deducir íntegramente el importe de la deducción que corresponda (200/400 euros).

Comunidad Autónoma de Aragón

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos

Normativa: Art. 110-2 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantías de la deducción

- **500 euros**, con carácter general, por cada hijo nacido o adoptado durante el período impositivo que sea el **tercer hijo o sucesivos** del contribuyente.
- **600 euros** por cada uno de los hijos citados anteriormente, cuando, además, **la suma de las bases imponibles general y del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración**, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes,** suma de las casillas ***[0511]*** y ***[0513]*** de la declaración, **no sea superior a:**
  - **21.000 euros** en declaración individual.
  - **35.000 euros** en declaración conjunta.

Ambas cuantías son incompatibles entre sí.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción únicamente podrá aplicarse en el período impositivo en el que se produzca el nacimiento o la adopción.
- **La deducción corresponderá al contribuyente con quien conviva el hijo** nacido o adoptado a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Cuando los hijos** que den derecho a la deducción **convivan con más de un contribuyente**, el importe de **la deducción se prorrateará** por partes iguales.

Por nacimiento o adopción de un hijo con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100

Normativa: Artículo 110-3 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía de la deducción

200 euros por cada hijo nacido o adoptado durante el periodo impositivo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que se trate del nacimiento o la adopción de un **hijo con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100**.

  El grado de discapacidad deberá estar referido a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) y reconocido mediante resolución expedida por el órgano competente en materia de servicios sociales.

- Cuando los hijos que den derecho a la deducción **convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará** por partes iguales.

Compatibilidad

Esta deducción es **compatible con la deducción "Por nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos"**.

Por adopción internacional de niños

Normativa: Art. 110-4 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía de la deducción

600 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo, siempre que se trate de una adopción internacional.

Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando se formalice en los términos regulados en la legislación vigente y de acuerdo con los Tratados y Convenios suscritos por España. Se entenderá, asimismo, que la adopción tiene lugar en el período impositivo correspondiente al momento en que se dicte resolución judicial constitutiva de la misma.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Cuando el niño adoptado **conviva con ambos padres** adoptivos, **la deducción se prorrateará por partes iguales**.

Compatibilidad

Esta deducción **es compatible** con las deducciones anteriormente comentadas "Por nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos" y "Por nacimiento o adopción de un hijo con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100" y con la deducción que se comenta posteriormente "Por nacimiento o adopción del primer y/o segundo hijo en poblaciones de menos de 10.000 habitantes".

Por el cuidado de personas dependientes

Normativa: Art. 110-5 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad

Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía de la deducción

150 euros por el cuidado de personas dependientes que convivan con el contribuyente al menos durante la mitad del período impositivo.

Se considera persona dependiente, a efectos de esta deducción, al ascendiente mayor de 75 años y al ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cualquiera que sea su edad.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que la persona dependiente **no obtenga rentas anuales superiores a 8.000 euros**, excluidas las exentas.
- Que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]***de la declaración, **menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes,** suma de las casillas ***[0511]*** y ***[0513]*** de la declaración**, no sea superior a:**

  - 21.000 euros en declaración individual.

  - 35.000 euros en declaración conjunta.

- **Cuando dos o más contribuyentes** tengan derecho a la aplicación de esta deducción, **su importe se prorrateará por partes iguales**.

  Cuando la deducción corresponda a contribuyentes con distinto grado de parentesco, su aplicación corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderán a los del siguiente grado.

Por donaciones con finalidad ecológica y en investigación y desarrollo científico y técnico

Normativa: Art. 110-6 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

El **20 por 100 del importe de las donaciones dinerarias puras y simples** efectuadas durante el período impositivo a cualquiera de las siguientes entidades:

- La Comunidad Autónoma de Aragón y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma, cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente y la investigación y el desarrollo científico y técnico.

- Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), siempre que su fin exclusivo o principal sea la defensa del medio

ambiente o la investigación y el desarrollo científico y técnico y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Límite máximo de la deducción

El importe de esta deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casilla ***[0546]*** de la declaración.

Por adquisición de vivienda habitual por víctimas del terrorismo

Normativa: Art. 110-7 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía de la deducción

El **3 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el período impositivo por la adquisición de una vivienda nueva situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que la **vivienda nueva** esté acogida a alguna modalidad de protección pública de vivienda y que constituya o vaya a constituir la primera residencia habitual del contribuyente.
- Que los contribuyentes tengan la consideración de **víctimas del terrorismo** o, en su defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con los mismos.
- Los conceptos de adquisición, vivienda habitual, base máxima de la deducción y su límite máximo serán los fijados por la **normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012** para la deducción por inversión en vivienda habitual.

  La base de deducción por inversión en vivienda habitual y las cantidades que la integran se comentan en el Capítulo 16 dentro del apartado "Deducción por inversión en vivienda habitual: Régimen transitorio".

- También será aplicable conforme a la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012, el requisito de la **comprobación de la situación patrimonial del contribuyente**.

Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil

Normativa: Art. 110-8 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio 2021 en la suscripción de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital por medio del segmento

de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil.

- El **importe máximo** de deducción será de **10.000 euros**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- La participación del contribuyente en la sociedad objeto de la inversión no puede ser superior al **10 por 100 de su capital social**.
- Las acciones suscritas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período de **dos años como mínimo**.
- La sociedad objeto de la inversión debe tener el **domicilio social y fiscal en Aragón** y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.8.2.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible, **para las mismas inversiones**, con la deducción "Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación" y "Por inversión en entidades de la economía social".

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Aragón, Galicia, Madrid o Murcia por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad y, si existe, de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil en la casilla correspondiente.*

Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación

Normativa: Art. 110-9 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100 de las cantidades invertidas** en el ejercicio 2021 en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en sociedades mercantiles a que se refiere el artículo 68.1 de la Ley del IRPF con las siguientes limitaciones:

1. Solo podrá aplicarse esta deducción sobre la cuantía invertida que supere la base máxima de la deducción general por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación prevista en el citado artículo 68.1 de la Ley del IRPF.

2. Si el contribuyente transmite acciones o participaciones y opta por la aplicación de la exención prevista en el artículo 38.2 de la Ley del IRPF, únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquellas. En ningún caso se podrá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía.

   La exención de la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones cuando el importe obtenido se reinvierta en otra entidad de nueva o reciente creación se comenta en el Capítulo 11.

- El **importe máximo** de esta deducción será de **4.000 euros**.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación y, si existe, de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla correspondiente.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos y condiciones exigidos previstos en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF en relación con la deducción general por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación y, además los siguientes:

- La **Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral** donde debe materializarse la inversión deberá tener su **domicilio social y fiscal en Aragón**.

- El contribuyente podrá formar parte del consejo de administración de la sociedad en la cual se ha materializado la inversión, sin que, **en ningún caso, pueda llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección ni mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión**.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos conlleva la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente debe incluir en la cuota líquida autonómica de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se produjo el incumplimiento las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora devengados.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible, **para las mismas inversiones**, con las deducciones "Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil" y "Por inversión en entidades de la economía social".

Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en núcleos rurales o análogos

Normativa: Art. 110-10 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **5 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por la **adquisición o rehabilitación** de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente siempre que cumplan los siguientes requisitos:

  a. Que el contribuyente tenga su **residencia habitual** en la Comunidad Autónoma de Aragón y que a la fecha de devengo del impuesto tenga **menos de 36 años**.

  b. Que se trate de su **primera vivienda**.

     Solo resultará aplicable la deducción cuando el contribuyente no haya sido propietario de ninguna otra vivienda, haya constituido o no su residencia habitual.

  c. Que la vivienda esté situada en un **municipio aragonés que tenga menos de 3.000 habitantes** o, alternativamente, en una **entidad local menor o en una entidad singular de población**, que se encuentren separadas o diferenciadas de la capitalidad del municipio al que pertenecen.

     A estos efectos, la consideración de entidades locales menores o de entidades singulares de población será la que figura en la normativa sobre Administración Local de la Comunidad Autónoma de Aragón.

  d. Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas **[*0435*] y [*0460*]** de la declaración, menos el mínimo por contribuyente y el mínimo por descendientes, casillas **[*0511*] y [*0513*]** de la declaración**, no sea superior a:**

     - 21.000 euros en declaración individual.

     - 35.000 euros en declaración conjunta**.**

- Los conceptos de adquisición, rehabilitación, vivienda habitual, base de deducción y su límite máximo, serán los fijados por la **normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012** para la deducción por inversión en vivienda habitual.

- Será también aplicable conforme a la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012 el requisito de la **comprobación de la situación patrimonial del contribuyente**.

Importante: *esta deducción solo será aplicable a las adquisiciones o rehabilitaciones de viviendas en núcleos rurales efectuadas a partir de 1 de enero de 2012.*

Por adquisición de libros de texto y material escolar

Normativa: Art. 110-11 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía y límites máximos de la deducción

- El **100 por 100** de las cantidades destinadas por el contribuyente a las siguientes finalidades:
  - La **adquisición de libros de texto** para sus descendientes, que hayan sido editados para Educación Primaria y Educación Secundaria Obligatoria.
  - La **adquisición de "material escolar"** para Educación Primaria y Educación Secundaria Obligatoria.

    A estos efectos, se entenderá por material escolar el conjunto de medios y recursos que facilitan la enseñanza y el aprendizaje, destinados a ser utilizados por los alumnos para el desarrollo y aplicación de los contenidos determinados por el currículo de las enseñanzas de régimen general establecidas por la normativa académica, así como la equipación y complementos que la Dirección y/o el Consejo Escolar del centro educativo haya aprobado para la etapa educativa de referencia.

    La adquisición de equipos informáticos (tabletas, ordenadores, etc.) usados en el aprendizaje escolar (realización de trabajos, búsqueda de información, etc.) NO tiene la consideración de material escolar a efectos de poder aplicar la deducción. Únicamente tendrán dicha consideración **cuando el centro en que se cursen estudios haya optado por que el material curricular sea exclusiva y necesariamente en formato digital**.

- **El importe de la deducción no puede exceder de los límites que a continuación se señalan**, en función de la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro casillas **[*0435*] y [*0460*]** de la declaración:

a. En las **declaraciones conjuntas**

1. En el supuesto de contribuyentes que **no tengan** la condición legal de **"familia numerosa"**:

Base imponible general + Base imponible del ahorro	Límite por descendiente
Hasta 12.000 euros	100,00 euros
Entre 12.000,01 y 20.000,00 euros	50,00 euros
Entre 20.000,01 y 25.000,00 euros	37,50 euros

2. En el supuesto de contribuyentes que **tengan la condición legal de "familia**

numerosa", por cada descendiente: una cuantía fija de **150 euros**.

b. En las **declaraciones individuales**

1. En el supuesto de contribuyentes que **no tengan** la condición legal de **"familia numerosa"**:

Base imponible general + Base imponible del ahorro	Límite por descendiente
Hasta 6.500 euros	50,00 euros
Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros	37,50 euros
Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros	25,00 euros

2. En el supuesto de contribuyentes que **tengan** la condición legal de **"familia numerosa"**, por cada descendiente: una cuantía fija de **75 euros**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Los límites máximos de la deducción establecidos respecto a cada descendiente se aplican individualmente para cada uno de ellos, **no pudiéndose aplicar de forma global**.
- La deducción deberá **minorarse**, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las **becas y ayudas percibidas**, en el período impositivo de que se trate, de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón o de cualquier otra Administración Pública **que cubran la totalidad o parte de los gastos por adquisición de los libros de texto y material escolar**.
- Para la aplicación de la presente deducción sólo se tendrán en cuenta **aquellos** descendientes **que den derecho a la reducción prevista en concepto de mínimo por descendientes**.
- Asimismo, para la aplicación de la deducción se exigirá, según los casos:

  a. Con carácter general, que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro casillas [*0435*] y [*0460*] de la declaración, no supere las siguientes cuantías**:

  - 12.500 euros en tributación individual.
  - 25.000 euros en tributación conjunta.

  b. En el supuesto de contribuyentes que tengan la condición legal de "familia numerosa", que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro casillas [*0435*] y [*0460*] de la declaración, no supere las siguientes cuantías**:

  - 30.000 euros en tributación individual.
  - 40.000 euros en tributación conjunta.

  c. En su caso, la acreditación documental de la adquisición de los libros de texto y del material

escolar podrá realizarse mediante **factura o cualquier otro medio del tráfico jurídico o económico admitido en Derecho**.

- La deducción corresponderá al ascendiente **que haya satisfecho las cantidades** destinadas a la adquisición de los libros de texto y del material escolar. No obstante, si se trata de matrimonios con el régimen económico del consorcio conyugal aragonés o análogo, las cantidades satisfechas se atribuirán a ambos cónyuges por partes iguales.

Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago

Normativa: Art. 110-12 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía y base máxima de la deducción

El **10 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el ejercicio correspondiente, por el arrendamiento de la vivienda habitual vinculado a las operaciones de dación en pago, con una base máxima de deducción de **4.800 euros anuales**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción **solo será aplicable** en el caso de la adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la **deuda pendiente del préstamo o crédito garantizado mediante hipoteca** de la citada vivienda y siempre que, además, se formalice entre las partes un contrato de **arrendamiento con opción de compra** de la misma vivienda.

- Que la **suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro casillas [*0435*] y [*0460*]** de la declaración, no supere las siguientes cuantías:

  - 15.000 euros en tributación individual.
  - 25.000 euros en tributación conjunta**.**

- **Que se haya formalizado el depósito de la fianza** correspondiente al arrendamiento ante el órgano competente en materia de vivienda de la Comunidad Autónoma de Aragón, dentro del plazo establecido por la Ley 10/1992, de 4 de noviembre, de fianza en los arrendamientos urbanos y en determinados contratos de suministro, o norma vigente en cada momento.

- El concepto de vivienda habitual será el fijado por la **normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012** para la deducción por inversión en vivienda habitual.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por el arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago de Aragón, Canarias y Castilla La Mancha" del Anexo B.9 del modelo de la declaración.*

Por arrendamiento de vivienda social (deducción del arrendador)

Normativa: Art. 110-13 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía de la deducción

El **30 por 100** de la parte de cuota íntegra autonómica del IRPF que corresponda a los rendimientos del capital inmobiliario de tales arrendamientos en los términos que más adelante se indican.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente **haya puesto una o más viviendas a disposición** del Gobierno de Aragón, o de alguna de sus entidades a las que se atribuya la gestión del Plan de Vivienda Social de Aragón.
- La base de la deducción será la **cuota íntegra autonómica que corresponda a la base liquidable general derivada de los rendimientos netos de capital inmobiliario reducidos en los términos previstos en el artículo 23.2 y 3 de la Ley del IRPF** (reducción del 60 por 100 por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda y reducción del 30 por 100 por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, respectivamente) correspondientes a dichas viviendas.

Para mayores de 70 años

Normativa: Art. 110-14 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

75 euros por cada contribuyente que cumpla los siguientes requisitos:

a. Que el contribuyente **tenga 70 o más años de edad** y obtenga rendimientos integrables en la base imponible general, siempre que no procedan exclusivamente del capital.

> El contribuyente debe necesariamente obtener algún rendimiento que provenga de los rendimientos del trabajo y/o de las actividades económicas para que la deducción sea aplicable. Asimismo, ha de tenerse en cuenta que las ganancias patrimoniales que no derivan de transmisiones se considerarán rentas del capital a los efectos de determinar si se cumplen los requisitos para poder aplicar la deducción.

b. Que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro casillas [*0435*] y [*0460*]** de la declaración, no sea superior a las siguientes cantidades:

- 23.000 euros en declaración individual.

- 35.000 euros en declaración conjunta.

Por nacimiento o adopción del primer y/o segundo hijo en poblaciones de menos de 10.000 habitantes

Normativa: Art. 110-16 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía de la deducción

- **100 euros** por el nacimiento o adopción, durante el ejercicio, del primer hijo.
- **150 euros** por el nacimiento o adopción, durante el ejercicio, del segundo hijo.
- **200 y 300 euros, respectivamente**, por el nacimiento o adopción del primer o segundo hijo cuando la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro casillas [*0435*] y [*0460*] de la declaración, no sea superior** a las siguientes cantidades:

  - 23.000 euros en declaración individual.

  - 35.000 euros en declaración conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción únicamente podrá aplicarse en el período impositivo en que dicho nacimiento o adopción se produzca.
- La **deducción corresponderá al contribuyente con quien convivan los hijos** que den derecho a la deducción. Cuando los hijos que den derecho a la deducción **convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales.**
- La deducción solo podrá aplicarse por aquellos contribuyentes que **hayan residido en el año del nacimiento y en el anterior en municipios aragoneses cuya población de derecho sea inferior a 10.000 habitantes.**

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con la deducción que puede aplicarse el contribuyente por **nacimiento o adopción de un hijo con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.**

La incompatibilidad está referida a un mismo hijo, de tal forma que, si se aplica respecto a él la deducción en atención al grado de discapacidad de alguno de los hijos, no se podría aplicar esta deducción.

En aquellos supuestos en los que el contribuyente tenga derecho a aplicar ambas deducciones, puede optar por la que sea más favorable teniendo en cuenta, no obstante, que en caso de declaración conjunta sólo cabe aplicar una de las deducciones.

Por gastos de guardería de hijos menores de 3 años

Normativa: Art. 110-17 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía de la deducción y límite máximo

- El **15 por 100** de las cantidades **satisfechas** en el periodo impositivo por los gastos de custodia de hijos menores de 3 años en guarderías o centros de educación infantil, **con un máximo de 250 euros** por cada hijo inscrito en dichas guarderías o centros.

  A los efectos de aplicación de esta deducción, se entenderá como guardería o centro de educación infantil todo centro autorizado por el Departamento competente en materia de Educación que tenga por objeto la custodia de niños menores de 3 años.

- El **límite** de esta deducción, en el período impositivo en el que **el niño cumpla los 3 años** de edad, será de **125 euros**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Solo se tendrán en cuenta aquellos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.

- Que la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro casillas [*0435*] y [*0460*] de la declaración, sea inferior a**:

  - 35.000 euros en tributación individual.

  - 50.000 euros en tributación conjunta.

  En todo caso, la base imponible del ahorro, sea cual sea la modalidad de declaración, no puede superar **4.000 euros**.

- Cuando los hijos que den derecho a la deducción **convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales**.

  Para la aplicación de este requisito han de tenerse en cuenta los siguientes criterios:

  a. Para determinar si procede prorratear la deducción se atenderá únicamente a la convivencia del hijo con más de un progenitor en la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre), salvo en el caso de guarda y custodia compartida, en el que se considerará que existe convivencia entre los padres, aunque el hijo no esté conviviendo de forma efectiva con uno de ellos en la citada fecha.

     Además, es necesario que el contribuyente haya satisfecho los gastos de guardería o centros de educación infantil. No obstante, en el caso de cantidades satisfechas por matrimonios en gananciales y en régimen legal del consorcio conyugal aragonés el importe se entenderá satisfecho por ambos padres aun cuando sea únicamente abonado por uno de los cónyuges.

  b. En todo caso, la suma de las deducciones por los gastos de guardería de ambos progenitores no puede

superar las cuantías máximas previstas.

c. Se entenderá que existe convivencia si el hijo falleciera durante el año, siempre que exista convivencia en la fecha de fallecimiento.

d. Si, existiendo convivencia entre los padres, hubiera fallecido uno de ellos con anterioridad al 31 de diciembre, se puede aplicar la deducción por las cantidades satisfechas hasta la fecha de fallecimiento que le correspondan, con el límite del **50 por 100** de la cuantía máxima de la deducción que corresponda.

Por su parte, el cónyuge supérstite aplicará la deducción sin que pueda superar, teniendo en cuenta la cantidad aplicada en la declaración del padre fallecido, la cuantía máxima establecida.

Por inversión en entidades de la economía social

Normativa: Art. 110-19 Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre.

Cuantía de la deducción y límite máximo

- El **20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en las aportaciones realizadas con la finalidad de ser socio en entidades que formen parte de la economía social a que se refiere el apartado siguiente.
- El **importe máximo** de esta deducción es de **4.000 euros**, tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

La aplicación de esta deducción está sujeta al cumplimiento de los requisitos y condiciones siguientes:

a. La **participación alcanzada por el contribuyente,** computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no podrá ser superior al 40 por 100 del capital de la entidad objeto de la inversión o de sus derechos de voto**.

b. La entidad en la que debe materializarse la inversión tendrá que cumplir los siguientes **requisitos**:

1. **Formar parte de la economía social**, en los términos previstos en la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social (BOE del 30).

> De acuerdo con el artículo 6 de la Ley 5/2011:"El Ministerio de Trabajo e Inmigración (actualmente el Ministerio de Trabajo y Economía Social), previo informe del Consejo para el Fomento de la Economía Social, y en coordinación con las Comunidades Autónomas, elaborará y mantendrá actualizado un catálogo de los diferentes tipos de entidades integrantes de la economía social, teniendo en cuenta los principios establecidos en la presente ley y de forma coordinada con los catálogos existentes en el ámbito autonómico.
>
> Los catálogos de entidades de economía social deberán ser públicos. La publicidad se hará efectiva por medios electrónicos.

2. Tener su **domicilio social y fiscal en Aragón**.

3. Contar, como mínimo, con una persona ocupada con **contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta** en el régimen general de la Seguridad Social.

c. Los requisitos establecidos en los puntos 1, 2 y 3 anteriores deberán **cumplirse durante un periodo mínimo de cinco años** a contar desde la aportación.

d. Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción **deberán formalizarse en escritura pública**, en la que se hará constar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

e. Las aportaciones habrán de mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un **período mínimo de cinco años**.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en las letras a, d y e anteriores comportará la pérdida del beneficio fiscal y, en tal caso, el contribuyente deberá incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se haya producido el incumplimiento la parte del impuesto que se hubiera dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible, para las mismas inversiones, con las deducciones "Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil" y "Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación".

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Aragón por inversión en entidades de la economía social" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad y, si existe, de la segunda entidad, indicando el importe de la inversión con derecho a la deducción en la casilla correspondiente.*

Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años

Normativa: Art. 3 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía de la deducción

341 euros por cada **persona mayor de 65 años que conviva** con el contribuyente durante más de 183 días al año **en régimen de acogimiento sin contraprestación**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el acogedor y el acogido **no perciban ayudas o subvenciones** del Principado de Asturias por causa del acogimiento.
- Que la persona acogida **no esté ligada al contribuyente por un vínculo de parentesco** de consanguinidad o de afinidad **de grado igual o inferior al tercero**.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro casillas [*0435*] y [*0460*]** de la declaración, no supere las siguientes cuantías:

  - 25.009 euros en tributación individual.

  - 35.240 euros en tributación conjunta.

- **Cuando la persona acogida conviva con más de un contribuyente**, el **importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** entre los contribuyentes que convivan con ella y se aplicará únicamente en la declaración de aquellos que cumplan las condiciones establecidas para tener derecho a la misma.
- El contribuyente que desee gozar de esta deducción **deberá estar en posesión del documento acreditativo del correspondiente acogimiento no remunerado**, expedido por la Consejería competente en materia de asuntos sociales.

Por adquisición o adecuación de la vivienda habitual para contribuyentes con discapacidad

Normativa: Artículo 4 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo

2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

El **3 por 100** de las **cantidades satisfechas** durante el ejercicio en la **adquisición o adecuación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir la residencia habitual en el Principado de Asturias del contribuyente que acredite un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.

La aplicación de esta deducción **es independiente** de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF.

Base máxima de la deducción

La base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas durante el ejercicio, excepción hecha de la parte de las mismas correspondiente a intereses, **con un máximo de 13.664 euros**, tanto en tributación individual como en la conjunta.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

La adquisición de la nueva vivienda o, en su caso, las obras e instalaciones en que la adecuación consista, deberán resultar estrictamente necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad, extremo que deberá ser acreditado ante la Administración tributaria mediante **resolución o certificado expedido por la Consejería competente en materia de valoración de discapacidad**.

Por adquisición o adecuación de la vivienda habitual para contribuyentes con los que convivan sus cónyuges, ascendientes o descendientes con discapacidad

Normativa: Art. 5 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía de la deducción

El **3 por 100** de las **cantidades satisfechas** durante el ejercicio en la adquisición o adecuación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente en el Principado de Asturias, cuando su cónyuge, ascendientes o descendientes acrediten un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.

La aplicación de esta deducción es independiente de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF.

Base máxima de la deducción

La base de la deducción está constituida por las **cantidades satisfechas durante el ejercicio**,

excepción hecha de la parte de las mismas correspondiente a intereses, **con un máximo de 13.664 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el cónyuge, ascendientes o descendientes **convivan con el contribuyente durante más de 183 días al año y no tengan rentas anuales**, incluidas las exentas, **superiores a 7.908,60 euros**, cantidad a la que asciende el **Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)** para 2021.

- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción** respecto de los mismos ascendientes o descendientes para un mismo período impositivo, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**. No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación de la deducción corresponderá a los de grado más cercano.

- La adquisición de la nueva vivienda o, en su caso, las obras e instalaciones en que la adecuación consista, deberán resultar estrictamente necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad, extremo que deberá ser acreditado ante la Administración tributaria mediante **resolución o certificado expedido por la Consejería competente en materia de valoración de discapacidad**.

Incompatibilidad

Esta deducción es en todo caso incompatible con la deducción anteriormente comentada "Por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con discapacidad". Por tanto, cuando la inversión sea realizada por el propio contribuyente con discapacidad y por familiares que convivan con él, si el contribuyente con discapacidad aplica la deducción, los familiares no podrán aplicarla con independencia de la modalidad de tributación utilizada.

Por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida

Normativa: Art. 6 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **Importe del gasto efectivo satisfecho durante el período impositivo** en el que se adquiera o rehabilite una vivienda habitual que tenga la consideración de protegida conforme a la normativa estatal o autonómica en la materia.

- **Límite máximo: 5.000 euros**

  Téngase en cuenta que las cantidades satisfechas por la construcción de la vivienda pueden ser tenidas en cuenta para determinar la cuantía máxima de la deducción siempre que se satisfagan en el mimo año en que se produzca la adquisición.

- En el supuesto de que el gasto que origine el derecho a la deducción no resulte superior a 5.000 euros, **el límite máximo de la deducción se fijará en la cuantía del citado gasto efectivo.**

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que la vivienda tenga la **calificación de protegida** conforme a la normativa estatal o autonómica en la materia.
- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos bienes para un mismo período impositivo, **el importe máximo de la deducción (5.000 euros) se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

  Para aplicar el prorrateo se debe tener en cuenta el número de contribuyentes con derecho a la deducción que opten por aplicarla y que el gasto efectivamente satisfecho por cada uno de ellos resulte superior al importe máximo (5.000 euros). En otro caso, el límite máximo de la deducción para el contribuyente cuyo gasto resulte inferior a se fijará en la cuantía del citado gasto efectivo.

> ***Atención:*** *el prorrateo se realizará en función del número de contribuyentes con derecho a aplicar la deducción, con independencia de la opción de tributación elegida. No obstante, en el caso de que el régimen económico matrimonial sea la sociedad de gananciales, los contribuyentes podrán decidir si sólo uno de ellos se aplica la deducción o se prorratea. En declaración conjunta el límite será de 5.000 euros*.

Ámbito temporal de aplicación de la deducción

- La deducción **sólo es aplicable en el período impositivo** en el que se produzca la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

  Precisiones

  a. **En el caso de adquisición**, a efectos de la aplicación de la deducción, se entiende producida la misma en la fecha en que, conforme con las disposiciones del Código Civil, se adquiera en sentido jurídico el derecho a la propiedad, esto es, cuando concurran el contrato (título) y la tradición o entrega de la vivienda (modo).

     En consecuencia, se considera que se adquiere la vivienda tanto en el ejercicio en el que se firme la escritura como cuando se firme un contrato privado de compraventa previa elevación a público.

  b. **En el caso de rehabilitación,** se considera que se lleva a cabo la rehabilitación en el ejercicio en el cual se incurre en los gastos.

     En el supuesto en que la rehabilitación se lleve a cabo durante más de un período impositivo la deducción resultará de aplicación en cada uno de los períodos en que se incurra en el gasto, siempre con el límite de 5.000 euros o el gasto efectuado.

- En el supuesto en que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se lleve a cabo la adquisición o rehabilitación, el importe no deducido **podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes** hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción respetando el límite máximo de 5.000 euros fijado para esta deducción.

Atención: *deberá hacerse constar en la casilla **[1610]** del Anexo B.2 de la declaración el importe generado en 2021 y en la casilla [**0886**] el importe que se aplica, pues tal y como se ha indicado si la cuota íntegra autonómica no es suficiente para aplicarse el total de la deducción, podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes.*

Por arrendamiento de vivienda habitual

Normativa: Art. 7 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- El **10 por 100** de las **cantidades satisfechas** en el período impositivo por alquiler de la vivienda habitual del contribuyente, con un **máximo de 455 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.
- El **15 por 100, con el límite de 606 euros**, en caso de alquiler de vivienda habitual en el medio rural

  Se entiende como alquiler de vivienda habitual en el **medio rural** la vivienda que se ubique en suelo no urbanizable según la normativa urbanística vigente en el Principado de Asturias, y la que se encuentre en concejos de **población inferior a 3.000 habitantes**, con independencia de la clasificación del suelo.
- El **20 por 100, con el límite de 700 euros**, en caso de alquiler de vivienda habitual por contribuyentes con residencia habitual **en zonas rurales en riesgo de despoblación.**

  Tendrán la consideración de **zonas rurales en riesgo de despoblación** las que se determinan en la Resolución de 24 de noviembre de 2020, de la Consejería de Hacienda, a efectos de las deducciones previstas en los artículos 14 quáter, 14 quinquies y 14 sexies del texto refundido de las disposiciones legales del Comunidad Autónoma del Principado de Asturias Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre (BOPA 15-12-2020).

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Ha de tratarse de un alquiler de **vivienda habitual**

  La residencia habitual se determinará en base a los criterios definidos en el artículo 9 de la Ley del IRPF en relación con la zona rural que da derecho a la aplicación del beneficio fiscal. Los citados criterios se aplicarán a la residencia habitual en la zona rural **en el ejercicio en que sea aplicable la deducción** con independencia de que, posteriormente, no se mantenga dicha residencia.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro casillas [*0435*] y [*0460*] de la declaración, no supere** las siguientes cuantías:

- 25.009 euros en tributación individual.

- 35.240 euros en tributación conjunta.

- **Que las cantidades satisfechas** en concepto de alquiler **excedan del 10 por 100** de la base imponible del período impositivo.
- La deducción se practicará por el **titular o titulares** del contrato de arrendamiento.

  En caso de matrimonio, cualquiera que sea su régimen económico matrimonial, sólo serán deducibles las cantidades que satisfaga el cónyuge **firmante del contrato de arrendamiento** y, en consecuencia**,** las cantidades que satisfaga el cónyuge que no figura en el contrato no dan derecho a dicha deducción por no ser arrendatario. Véase al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 220/2009, de 3 de abril (Sala de lo Civil), recaída en el recurso de casación núm. 1200/2004 (ROJ: STS 2464/2009).

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, el del segundo arrendador; en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará también una X.*

Por donaciones de fincas rústicas a favor del Principado de Asturias

Normativa: Art. 8 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **20 por 100 del valor de las donaciones** de fincas rústicas hechas a favor del Principado de Asturias, **con el límite para el importe de la deducción del 10 por 100 de la base liquidable** del contribuyente, suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración.
- Las fincas donadas se valorarán conforme a los criterios establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18).

Por adopción internacional de menores

Normativa: Art. 9 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **1.010 euros por cada hijo adoptado** en el período impositivo siempre que el menor **conviva** con el declarante y se trate de una **adopción de carácter internacional**.

Ha de tratarse de supuestos de adopción internacional de menores, en los términos establecidos en la Ley 54/2007, de 28 de diciembre, de Adopción Internacional.

- La adopción se entenderá realizada en el ejercicio impositivo en que se lleve a cabo la **inscripción en el Registro Civil español**. Cuando la inscripción no sea necesaria se atenderá al período impositivo en que se produzca la r**esolución judicial o administrativa correspondiente**.
- **Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción** y éstos realicen declaración individual del impuesto, la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Compatibilidad

La presente deducción resulta compatible con la aplicación de las restantes deducciones autonómicas.

Por partos múltiples o por dos o más adopciones constituidas en la misma fecha

Normativa: Art. 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **505 euros por cada hijo nacido o adoptado** en el período impositivo en que se lleve a cabo el nacimiento o la adopción, siempre que el menor **conviva** con el progenitor o adoptante en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) y **se trate de partos múltiples o de dos o más adopciones constituidas en la misma fecha**.
- La adopción se entenderá realizada en el ejercicio impositivo en que se lleve a cabo la **inscripción en el Registro Civil español**. Cuando la inscripción no sea necesaria se atenderá al período impositivo en que se produzca la **resolución judicial o administrativa correspondiente**.
- En el **supuesto de matrimonios o uniones de hecho** la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos cuando éstos opten por la presentación de declaración individual.

Para familias numerosas

Normativa: Art. 11 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes que formen parte de una unidad familiar que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), ostente el título de familia numerosa expedido por la autoridad competente en materia de servicios sociales tendrán derecho a deducir la cantidad que proceda de las siguientes:

- **505 euros**, cuando se trate de familia numerosa de categoría general.
- **1.010 euros**, cuando se trate de familia numerosa de categoría especial.

Requisitos y condiciones de aplicación

- Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).
- La deducción únicamente resultará aplicable en los **supuestos de convivencia** del contribuyente con el resto de la unidad familiar a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro casillas [*0435*] y [*0460*] de la declaración, no supere** las siguientes cantidades:

  - 25.009 euros en tributación individual.

  - 35.240 euros en tributación conjunta.
- **Cuando exista más de un contribuyente con derecho** a la aplicación de la deducción a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) y éstos realicen declaración individual del impuesto, la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  A estos efectos debe tenerse en cuenta que la determinación del número de personas con derecho a aplicar la deducción se realiza sin tener en consideración si sus bases imponibles son o no inferiores a las exigidas para poder aplicarla de forma efectiva.

Para familias monoparentales

Normativa: Art. 12 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía de la deducción

303 euros para el contribuyente que tenga a su cargo descendientes, siempre que no conviva con cualquier otra persona ajena a los citados descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes.

Condiciones y otros requisitos para la aplicación de la deducción

- **Se consideran descendientes** a efectos de la aplicación de esta deducción:

a. Los **hijos menores de edad**, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre **que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales**, excluidas las exentas, **superiores a 8.000 euros**.

b. Los **hijos mayores de edad con discapacidad**, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre **que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales**, excluidas las exentas, **superiores a 8.000 euros**.

c. Los **descendientes** a que se refieren los apartados a) y b) anteriores que, sin convivir con el contribuyente, **dependan económicamente de él y estén internados en centros especializados**.

Se asimilan a descendientes las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

> ***Importante:*** *en caso de convivencia con descendientes que no tengan esa consideración a efectos de la deducción, no se perderá el derecho a la misma siempre y cuando las rentas anuales del descendiente, excluidas las exentas, no sean superiores a 8.000 euros.*

- Que la **suma de la base imponible general y del ahorro casillas [*0435*] y [*0460*] de la declaración, más el importe de las anualidades por alimentos exentas**, **no** debe resultar **superior a 35.240 euros**.

- Cuando a lo largo del ejercicio se lleve a cabo una alteración de la situación familiar por cualquier causa, a efectos de aplicación de la deducción, **se entenderá que ha existido convivencia cuando tal situación se haya producido durante al menos 183 días al año**.

  En los casos en que la separación, divorcio o viudedad se hayan producido durante el año, solamente se computarán para el cálculo de la convivencia a efectos de esta deducción, los días de convivencia posteriores a la fecha en los que se produzca esa situación.

  En el caso de que la custodia esté atribuida a varios progenitores, la deducción sólo se aplicará a aquel contribuyente que tenga un régimen de **convivencia anual superior a 183 días**. En el caso de que la convivencia sea paritaria, no se tendrá derecho a deducción.

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción "Para familias numerosas".

Por acogimiento familiar de menores

Normativa: Art. 13 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía de la deducción

- **253 euros por cada menor** en régimen de acogimiento familiar, siempre que conviva con el

menor **183 días** durante el período impositivo.

- **126 euros por cada menor** acogido en régimen de acogimiento familiar, si el tiempo de convivencia durante el período impositivo fuera **superior a 90 e inferior a 183 días**.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- El acogimiento familiar que da derecho a la deducción podrá ser simple o permanente, con exclusión de aquéllos que tengan finalidad preadoptiva.

> **Precisión:** téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) modificó, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar para fijar como tales actualmente el acogimiento familiar de urgencia, temporal y permanente. Asimismo, la citada ley añadió un nuevo artículo 176 bis regulando la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva.
>
> Por otra parte, la disposición adicional segunda de citada Ley 26/2015 establece que "todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional".
>
> Por tanto, la deducción será aplicable al acogimiento familiar de urgencia, temporal y permanente.

- **Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción** y éstos realicen declaración individual del impuesto, **la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Por certificación de la gestión forestal sostenible

Normativa: Art. 14 del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y límite de la deducción

- El **30 por 100** de las cantidades invertidas durante el ejercicio para la obtención de certificación de la gestión forestal sostenible otorgada por la Entidad Solicitante de la Certificación Forestal Regional del Principado de Asturias o entidad equivalente.

- La deducción se aplicará en el ejercicio en que se obtenga la certificación de la gestión forestal sostenible y el **importe máximo será de 1.000 euros por contribuyente**.

Condiciones y otros requisitos para la aplicación de la deducción

- Los contribuyentes han de ser propietarios de montes ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma y haber obtenido la citada certificación de gestión forestal.

- La base de la deducción la constituyen las **cantidades invertidas durante el ejercicio en la obtención de la certificación de la gestión forestal sostenible**, incluyendo todos los costes asociados al logro de la propia certificación y excluyendo las subvenciones que, en su caso, hubiese recibido el propietario de la finca para ese fin.

- **Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción** en relación con los mismos bienes y aquéllos realicen declaración individual del impuesto, la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  Se entenderá por “los mismos bienes”, a efectos de aplicar el prorrateo de la deducción, los montes -definidos en el artículo 5 de la Ley del Principado de Asturias 3/2004, de 23 de noviembre, de Montes y Ordenación Forestal- que constituyan una finca o parcela independiente, con referencia catastral que la identifique delimitando su ámbito espacial, pertenecientes a varios dueños pro indiviso o en régimen de copropiedad.

Por gastos de descendientes en centros de cero a tres años

Normativa: Art. 14 bis del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **En general:**

  El 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de gastos de descendientes en centros de cero a tres años.

  El límite máximo de deducción será de 330 euros anuales por cada descendiente que no supere la citada edad.

  El límite máximo de la deducción establecido respecto de cada hijo ha de aplicarse individualmente a cada uno de ellos.

  En cuanto a la justificación de las cantidades satisfechas, podrá realizarse mediante factura o cualquier otro medio del tráfico jurídico o económico admitido en Derecho.

- **Para contribuyentes con residencia habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación:**

  El **30 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de gastos de descendientes en centros de cero a tres años.

  El límite máximo de deducción será de 660 euros anuales por cada descendiente que no supere la citada edad.

  Este porcentaje y límite incrementado se aplicará atendiendo a que la zona rural en riesgo de despoblación la sea residencia habitual del contribuyente en el ejercicio en que sea aplicable la deducción, con independencia de que, posteriormente, no se mantenga dicha residencia.

  En cuanto a la residencia habitual, ésta se determinará con base a los criterios definidos en el artículo 9 de la Ley del IRPF, en relación con la zona rural que da derecho a la aplicación del beneficio fiscal.

  De acuerdo con lo anterior, el contribuyente debe aplicar a la totalidad de las cantidades satisfechas en el

ejercicio por cada hijo, el porcentaje y el límite máximo de la deducción correspondiente al lugar en el que, según los criterios definidos en el artículo 9 de la ley del IRPF, se considere que ha sido su residencia fiscal durante el año. De este modo, si por aplicación de los citados criterios, durante el ejercicio el contribuyente ha residido en la zona rural en riesgo de despoblación, se aplicará la deducción incrementada del 30 por 100 con el límite de 660 por cada descendiente que no supere 3 años de edad. En otro caso, esto es, si el contribuyente ha tenido su residencia habitual en otra ubicación del Principado de Asturias que no se considere zona rural en riesgo de despoblación, se aplicará el porcentaje del 15 por 100 con el límite de 330 euros.

Atención: *para la aplicación de esta deducción tendrán la consideración de zonas rurales en riesgo de despoblación las que se determinan en la Resolución de 24 de noviembre de 2020, de la Consejería de Hacienda, a efectos de las deducciones previstas en los artículos 14 quáter, 14 quinquies y 14 sexies del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre (BOPA 15-12-2020).*

- **La deducción** (15 o 30 por 100) **y el límite a la misma** (330 euros o 660 euros) **en el período impositivo en el que el menor cumpla los tres años** se calcularán de forma **proporcional al número de meses** en que se cumplan los requisitos que indicamos en el siguiente apartado.

  Para determinar el número de meses en que se cumplen los requisitos **deberá computarse el mes en que el menor cumpla tres años**.

  Si en el año se hubiera producido el **fallecimiento del contribuyente y el descendiente hubiera cumplido tres años antes del mismo**, el prorrateo de la deducción en función del número de meses en los que el menor tiene menos de 3 años se realizará según la proporción que representen los meses en los que se da esa circunstancia con respecto a los meses de duración del período impositivo (de 1 de enero hasta la fecha del fallecimiento), incluido el mes del fallecimiento del contribuyente.

  Igualmente, resultara de aplicación la deducción en los supuestos de **fallecimiento del descendiente previo al devengo del impuesto**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro casillas *[0435*] y *[0460]* de la declaración, no supere** las siguientes cantidades:

  - 25.009 euros en tributación individual.

  - 35.240 euros en tributación conjunta.

- Que los progenitores, adoptantes, o tutores **convivan** con el menor.

  Esta deducción resultara también aplicable en los supuestos de **acogimiento**.

  Para determinar el cumplimiento del requisito de la **convivencia**, esta debe determinarse en la **fecha de devengo del impuesto**.

  En el caso de guarda y custodia compartida ambos padres pueden aplicar la deducción siempre y cuando justifiquen haber incurrido en el gasto aun cuando no se lleve a cabo convivencia efectiva a la fecha de devengo.

- Cuando exista **más de un contribuyente con derecho** a la aplicación de la deducción, el importe de la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de

ellos.

> **Siempre que exista convivencia de ambos padres o tutores con el menor, los importes satisfechos se prorratearán entre ellos**, aunque solo uno tenga derecho a aplicar la deducción por tener el otro una base imponible superior a 25.009 euros.

Igualmente **se prorratearán entre ellos las cantidades satisfechas, aunque solo hayan sido abonadas por uno de ellos**.

Por adquisición de libros de texto y material escolar

Normativa: Art. 14 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y límites máximos de la deducción

- El **100 por 100** de los importes destinados por el contribuyente a las siguientes finalidades:

  a. A la adquisición de **libros de texto** por cada **descendiente**, que hayan sido editados para Educación Primaria y Educación Secundaria Obligatoria.

  b. A la adquisición de material escolar por cada **descendiente** para Educación Primaria o Educación Secundaria Obligatoria.

> Esta deducción resultará también aplicable en los supuestos de **tutela y acogimiento**.
>
> Se entenderá por **material escolar** el conjunto de medios y recursos que facilitan la enseñanza y el aprendizaje, destinados a ser utilizados por los alumnos para el desarrollo y aplicación de los contenidos determinados por el currículo de las enseñanzas de régimen general establecidas por la normativa académica, así como la equipación y complementos que la Dirección y/o el Consejo Escolar del centro educativo haya aprobado para la etapa educativa de referencia.
>
> En cuanto a la justificación de las cantidades satisfechas, podrá realizarse mediante factura o cualquier otro medio del tráfico jurídico o económico admitido en Derecho.
>
> La deducción puede ser aplicada por aquellos contribuyentes que lleven a cabo gastos de esta naturaleza respecto de descendientes que no convivan con el mismo.

- **El importe de la deducción por cada descendiente no puede exceder de los límites que a continuación se señalan**, en función de la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro casillas **[*0435*] y [*0460*]** de la declaración.

  a. **En declaraciones individuales:**

(Base imponible general + Base imponible del ahorro)	Límite por descendiente
Hasta 6.500,00 euros	50,00 euros
Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros	37,50 euros

(Base imponible general + Base imponible del ahorro)	Límite por descendiente
Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros	25,00 euros

b. **En declaraciones conjuntas:**

(Base imponible general + Base imponible del ahorro)	Límite por descendiente
Hasta 12.000,00 euros	100,00 euros
Entre 12.000,01 y 20.000,00 euros	75,00 euros
Entre 20.000,01 y 25.000,00 euros	50,00 euros

- En el supuesto de contribuyentes que formen parte de una **unidad familiar** que, a fecha de devengo del impuesto, ostente el **título de familia numerosa** expedido por la autoridad competente en materia de servicios sociales, el **importe máximo de la deducción será**:

  - 150 euros en el supuesto de declaración **conjunta**.
  - 75 euros cuando se opte por presentar declaración **individual**.

  Los importes máximos de 150 euros y 75 euros están referidos a cada uno de los hijos que originen el derecho a la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Los límites máximos de la deducción establecidos respecto a cada descendiente **se aplican individualmente para cada uno de ellos**, no pudiéndose aplicar de forma global al conjunto de descendientes por el que se hayan satisfecho los gastos.

- La deducción deberá **minorarse**, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las **becas y ayudas percibidas** en el período impositivo procedentes del Principado de Asturias o de cualquier otra Administración Pública **que cubra la totalidad o parte de los gastos por adquisición de los libros de texto y material escolar**.

  La minoración ha de efectuarse también individualmente para cada hijo sobre la deducción resultante una vez aplicado el límite máximo de la deducción, no siendo admisible efectuarla de forma global.

- La deducción corresponderá al ascendiente que **haya satisfecho las cantidades destinadas** a la adquisición de los libros de texto y del material escolar. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación del beneficio fiscal, el importe de la deducción (no así el límite máximo) **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

- La **acreditación documental** de la adquisición de los libros de texto y del material escolar podrá realizarse mediante **factura o cualquier otro medio** del tráfico jurídico o económico **admitido en Derecho**.

Por nacimiento o adopción de segundo y sucesivos hijos en zonas rurales en riesgo de despoblamiento

Normativa: Artículo 14 quáter del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

100 euros por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo siempre que:

- El menor conviva con el declarante a la fecha de devengo del impuesto,

  No obstante, en el caso de fallecimiento del menor con carácter previo a la fecha de devengo sí procede aplicarse la deducción por parte de los progenitores si convivía con ellos a la fecha de fallecimiento.

- El declarante tenga su residencia habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación.

  La residencia habitual se determinará en base a los criterios definidos en el artículo 9 de la Ley del IRPF en relación con la zona rural que da derecho a la aplicación del beneficio fiscal. Los citados criterios se aplicarán a la residencia habitual en la zona rural en el ejercicio en que sea aplicable la deducción con independencia de que, posteriormente, no se mantenga dicha residencia.

  La deducción será aplicable a supuestos en los que el nacimiento o adopción se produzcan con posterioridad a iniciar la residencia en la zona rural.

> ***Atención:*** *para la aplicación de esta deducción tendrán la consideración de zonas rurales en riesgo de despoblación las que se determinan en la Resolución de 24 de noviembre de 2020, de la Consejería de Hacienda, a efectos de las deducciones previstas en los artículos 14 quáter, 14 quinquies y 14 sexies del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre (BOPA 15-12-2020).*

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción y éstos realicen declaración individual del impuesto, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

  La convivencia se entenderá referida a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).

  En el caso de que los contribuyentes formen parte de una misma unidad familiar la deducción únicamente resultará aplicable en los supuestos de convivencia del contribuyente con el resto de la unidad familiar a la fecha de devengo del impuesto

  Precisiones:

  En caso de fallecimiento de uno de los progenitores durante el ejercicio con posterioridad al nacimiento o

adopción del hijo, siempre que haya existido convivencia, puede aplicarse en la declaración del contribuyente fallecido la deducción, puesto que a fecha de devengo del impuesto (fecha de fallecimiento) se cumple el requisito de convivencia. Ahora bien, en este caso, si el otro progenitor tiene también derecho a la deducción su importe se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Tratándose de nacimientos o adopciones de hijos comunes, en tributación individual el importe de la deducción se prorrateará en todo caso, aún en el supuesto de que uno de los padres no pueda aplicarla por tener una base imponible superior a 25.009 euros tal y como se indica en el siguiente punto.

- Procederá el prorrateo de la deducción en el caso de que uno de los padres presente declaración individual y el otro conjunta con los hijos menores de edad en el caso de las parejas de hecho cuando ambos convivan con el menor y en los supuestos de padres separados o divorciados con guarda y custodia compartida de los hijos.

- Que la suma de las **bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, no supere las siguientes cantidades:

  - 25.009 euros en tributación individual.

  - 35.240 euros en tributación conjunta.

Para contribuyentes que se establezcan como trabajadores por cuenta propia, o autónomos en zonas rurales en riesgo de despoblación

Normativa: Artículo 14 quinquies del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **1.000 euros** por contribuyente, siempre que concurran los siguientes requisitos:

  a. Que tenga su residencia habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación.

  Nota: la residencia habitual se determinará con base a los criterios definidos en el artículo 9 de la Ley del IRPF en relación con la zona rural que da derecho a la aplicación del beneficio fiscal. Los citados criterios se aplicarán a la residencia habitual en una zona rural en el ejercicio en que sea aplicable la deducción con independencia de que, posteriormente, no se mantenga dicha residencia.

  Atención: *para la aplicación de esta deducción tendrán la consideración de zonas rurales en riesgo de despoblación las que se determinan en la Resolución de 24 de noviembre de 2020, de la Consejería de Hacienda, a efectos de las deducciones previstas en los artículos 14 quáter, 14 quinquies y 14 sexies del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre (BOPA 15-12-2020).*

  b. Que comience en 2021 el ejercicio de una actividad en el Principado de Asturias como trabajador autónomo o por cuenta propia.

A estos efectos se entenderá por inicio de actividad la fecha del alta en el régimen especial de la Seguridad Social o en la mutualidad de previsión social correspondiente.

c. Que mantenga la situación de alta durante un período mínimo de un año, salvo fallecimiento dentro de dicho período

- Que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  - **25.009 euros** en tributación individual**.**

  - **35.240 euros** en tributación conjunta**.**

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- No tendrán la consideración de trabajadores por cuenta propia o autónomos, los autónomos colaboradores ni los socios de sociedades mercantiles de capital, con independencia de su situación de alta en el régimen especial de la Seguridad Social o en la mutualidad de previsión social correspondiente.

  El concepto de autónomo a los efectos de la deducción coincide con el previsto en el artículo 1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, quedando únicamente excepcionados los autónomos colaboradores y los socios de sociedades mercantiles de capital.

- No podrán beneficiarse de la presente deducción quienes, en los seis meses inmediatamente anteriores a la fecha de inicio de la actividad que sirve de base a la deducción, hubieran cesado en la misma actividad.

  A estos efectos, se entenderá como fecha de cese en la actividad la de la baja en el régimen especial de la Seguridad Social o, en su caso, en la mutualidad correspondiente.

Recuerde: *esta deducción es personal de modo que, si se cumplen los requisitos por más de un miembro de la unidad, en los supuestos de declaración conjunta el importe de la deducción se multiplicará por el número de miembros de la unidad con derecho a la aplicación de la deducción.*

Por gastos de transporte público para residentes en zonas rurales en riesgo de despoblación

Normativa: Artículo 14 sexies del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y límite de la deducción

- El **100 por 100 del importe de los gastos** en que incurra para adquirir abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal.

  Esta deducción se aplicará en el período impositivo en el que se efectúe el gasto con

independencia del período de vigencia del abono adquirido.

- El **importe máximo de deducción será de 100 euros**.

  Se trata de un importe máximo por contribuyente por lo que cuando se opte por la declaración conjunta dicho límite se multiplicará por el número de miembros con derecho a la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente tenga su residencia habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación.

  Nota: La residencia habitual se determinará en base a los criterios definidos en el artículo 9 de la Ley del IRPF en relación con la zona rural que da derecho a la aplicación del beneficio fiscal. Los citados criterios se aplicarán a la residencia en el ejercicio en que sea aplicable la deducción con independencia de que, posteriormente, no se mantenga dicha residencia.

  Atención: *para la aplicación de esta deducción tendrán la consideración de zonas rurales en riesgo de despoblación las que se determinan por la Resolución de 24 de noviembre de 2020, de la Consejería de Hacienda, a efectos de las deducciones previstas en los artículos 14 quáter, 14 quinquies y 14 sexies del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre (BOPA 15-12-2020).*

- Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, no supere las siguientes cantidades:

  - **25.009 euros** en tributación individual.

  - **35.240 euros** en tributación conjunta.

- La acreditación documental de los gastos que generen derecho a deducción deberá realizarse **mediante factura o cualquier otro me**dio del tráfico jurídico o económico **admitido en Derecho**.

Por gastos de formación en que hayan incurrido los contribuyentes que desarrollen trabajos especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico

Normativa: Artículo 14 septies del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Atención: *los contribuyentes fallecidos con anterioridad al 31 de diciembre de 2021, tendrán derecho a aplicar esta deducción en su límite máximo de 2.000 euros, aún cuando no*

hubieran incurrido en gastos de formación, siempre que se hubieran incorporado en 2021 al mercado laboral y cumplido los restantes requisitos exigidos.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que la Ley del Principado de Asturias 3/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2021, introdujo esta nueva deducción, con efectos 1 de enero de 2021, para los contribuyente que se incorporasen al mercado laboral en 2021 desarrollando trabajos especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico. Sin embargo, el artículo 39.Dos de Ley del Principado de Asturias 6/2021, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2022, la ha modificado, con efectos 31 de diciembre de 2021, para establecer su aplicación exclusivamente por los gastos de formación en que haya incurrido el contribuyente para el desarrollo de estos trabajos.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **100 por 100 del importe de los gastos de formación satisfechos** en que haya incurrido el contribuyente para el desarrollo de trabajos especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico**.**
- El **importe máximo** de deducción aplicable es de **2.000 euros**.

Requisitos específicos para la aplicación de la deducción

- Que no hayan transcurrido **más de tres años** desde que el contribuyente finalizase su formación académica.
- Que el contribuyente tenga su **residencia habitual** en el Principado de Asturias y la misma se mantenga durante al menos tres años.
- Que, si la actividad se desarrolla por **cuenta ajena, exista un contrato de trabajo**.
- Que, si la actividad se desarrolla por **cuenta propia**, el contribuyente **figure de alta** en el régimen especial de la Seguridad Social o en la mutualidad de previsión social correspondiente.
- Esta deducción se aplicará **una sola vez, por todos los gastos en que hayan incurrido los contribuyentes durante la formación**, **en el período impositivo en el que se produzca la incorporación al mercado laboral**.

  Se entenderá por incorporación al mercado laboral:

  a. Para el supuesto de inicio de actividades por cuenta ajena, la fecha de firma del contrato de trabajo

  b. Para el supuesto de inicio de actividades por cuenta propia, la fecha del alta en el régimen especial de la Seguridad Social o en la mutualidad de previsión social correspondiente.

En este último supuesto, la situación de alta habrá de mantenerse durante un **período mínimo de un año,** salvo fallecimiento dentro de dicho período**.**

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

A los efectos de la presente deducción, tendrán la consideración de **trabajos especialmente cualificados** 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 siguientes actividades:

a) Actividades de investigación y desarrollo

Estas actividades comprenden:

1. 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.

2. 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.

3. 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.

4. La concepción de **“software”** avanzado, entendiendo como tal el que suponga la implementación de soluciones innovadoras. No se incluyen a estos efectos las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el “software”. En cualquier caso, este supuesto deberá contar con informe favorable por parte de los órganos de la Administración del Principado de Asturias con competencias en este ámbito.

b) Actividades científicas y de carácter técnico

Estas actividades comprenden:

1. La **“innovación tecnológica”** entendida como aquella actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la **obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes**.

   Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

   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, 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.

2. Las actividades relacionadas con **proyectos dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental** que tengan como objeto:

   - La minimización, reutilización y valoración de residuos.
   - La movilidad y el transporte sostenible.
   - La regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias.
   - La minimización del consumo de agua y su depuración.
   - El empleo de energías renovables y eficiencia energética.

3. Las actividades que se presten para entidades que se consideren **“empresas innovadoras”** por cumplir los requisitos establecidos en la normativa comunitaria.

4. Las actividades que se presten a entidades que cumplan con la **finalidad de promoción empresarial y reforzamiento de la actividad productiva**.

   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.

5. Las actividades 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.

Para contribuyentes que trasladen su domicilio fiscal al Principado de Asturias por motivos laborales para el desarrollo de trabajos especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico

Normativa: Artículo 14 octies del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía y límite de la deducción

- El **15 por 100** de los gastos que se generen para el contribuyente como consecuencia del traslado de su domicilio fiscal al Principado de Asturias por motivos laborales para el desarrollo de trabajos especialmente cualificados, relacionados directa y principalmente con actividades de investigación y desarrollo, científicas o de carácter técnico.

- Límite máximo de la deducción: **2.000 euros.**

  En el caso de tributación conjunta, el límite de la deducción será de 2.000 euros por cada contribuyente que tengan derecho a su aplicación.

Requisitos específicos para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente **no haya sido residente** en el Principado de Asturias durante los **cuatro años anteriores a la fecha del traslado** por motivos laborales.

- Que el contribuyente fije su residencia habitual en el Principado de Asturias y la misma se mantenga **durante al menos tres años adicionales** al del propio traslado.

- Que, en el supuesto de trabajos por cuenta ajena, exista un **contrato de trabajo** para el desarrollo de trabajos especialmente cualificados.

- Que, en el supuesto de trabajos por cuenta propia, el contribuyente se encuentre **en situación de alta** en el régimen especial de la Seguridad Social o en la mutualidad de previsión social correspondiente.

Ámbito temporal de aplicación de la deducción

Esta deducción **se aplicará en el período impositivo** en el que se produzca el traslado de domicilio por motivos laborales y **durante los tres ejercicios posteriores**.

> Para que la deducción resulte aplicable en ejercicios posteriores se exige que continúen desarrollándose trabajos especialmente cualificados (ya sea por cuenta propia o ajena).

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- ### Gastos generados como consecuencia del traslado de domicilio

  A los efectos de la presente deducción, se considerarán gastos generados como consecuencia del traslado de domicilio los siguientes:

  a. Gastos de viaje y mudanza necesarios para el establecimiento del contribuyente y los miembros de su unidad familiar en el Principado de Asturias.

  b. Gastos derivados de la escolarización en el Principado de Asturias de los descendientes del contribuyente.

  c. Gastos por adquisición o arrendamiento de vivienda habitual del contribuyente en el Principado de Asturias, incluyéndose a estos efectos los gastos originados por la

contratación de servicios o suministros vinculados a la misma.

- **Trabajos especialmente cualificados**

A los efectos de la presente deducción, tendrán la consideración de trabajos especialmente cualificados **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 siguientes actividades:**

a) Actividades de investigación y desarrollo, comprendiendo:

1. 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.

2. 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.

3. 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.

4. La concepción de **"software"** avanzado, entendiendo como tal el que suponga la implementación de soluciones innovadoras. No se incluyen a estos efectos las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el "software". En cualquier caso, este supuesto deberá contar con informe favorable por parte de los órganos de la Administración del Principado de Asturias con competencias en este ámbito.

b) Actividades científicas y de carácter técnico, comprendiendo:

1. La **"innovación tecnológica**", entendiendo por tal aquella actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la **obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes**.

   Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

   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, 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.

2. Las actividades relacionadas con **proyectos dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental** que tengan como objeto:
   - La minimización, reutilización y valoración de residuos.
   - La movilidad y el transporte sostenible.
   - La regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias.
   - La minimización del consumo de agua y su depuración.
   - El empleo de energías renovables y eficiencia energética.
3. Las actividades **que se presten para entidades que se consideren "empresas innovadoras"** por cumplir los requisitos establecidos en la normativa comunitaria.
4. Las actividades **que se presten a entidades que cumplan con la finalidad de promoción empresarial y reforzamiento de la actividad productiva**.

   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.
5. Las actividades 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.

Por la obtención de subvenciones y/o ayudas para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia

Normativa: Art. 14 nonies del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Importante: *téngase en cuenta que la Sentencia del Tribunal Constitucional número 21/2022, de 9 de febrero de 2022, ha declarado con efectos desde el 10 de noviembre de 2021 la inconstitucionalidad y nulidad de este artículo. Por tanto, la deducción solo será aplicable a los contribuyentes fallecidos con anterioridad a la citada fecha (10 de noviembre de 2021).*

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El importe de dicha deducción será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen a la parte de la base liquidable general que corresponda a dicha subvención o ayuda.
- La deducción se podrá aplicar únicamente cuando el contribuyente hubiese integrado en la base imponible general el importe correspondiente a las subvenciones y/o ayudas otorgadas por la Administración del Principado de Asturias o su sector público para paliar el impacto provocado por la Covid-19 sobre los sectores especialmente afectados por la pandemia.

Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en zonas rurales en riesgo de despoblación para contribuyentes de hasta 35 años, familias numerosas y monoparentales

Normativa: Art. 14 decies del Texto Refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre.

Cuantía de la deducción

El **10 por 100** de las cantidades satisfechas durante el ejercicio en concepto de adquisición o rehabilitación de la citada vivienda.

> ***Ámbito temporal de aplicación de la deducción:*** *esta deducción solo resultará de aplicación* ***en el período impositivo en el que se adquiera o inicie la rehabilitación de la vivienda***.

Requisitos específicos para la aplicación de esta deducción

- Esta deducción solo es aplicable únicamente a los **siguientes contribuyentes:**

  1. Contribuyentes de **edad igual o inferior a 35 años** a la fecha de devengo del impuesto.
  2. Contribuyentes que sean miembros de **familias numerosas.**

     A los efectos de la presente deducción, se consideran miembros de familias numerosas a los contribuyentes que formen parte de una unidad familiar que, a fecha de devengo del impuesto, ostente el título de familia numerosa expedido por la autoridad competente en materia de servicios sociales.
  3. Contribuyentes que sean miembros de **familias monoparentales.**

     A los efectos de la presente deducción, se consideran miembros de familias monoparentales, en los términos previstos en el artículo 12, a los contribuyentes que tengan a su cargo descendientes, siempre que no convivan con cualquier otra persona ajena a los citados descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes establecido en el artículo 59 de la Ley

35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

- Que adquieran o rehabiliten una vivienda ubicada en **zonas rurales en riesgo de despoblación** sitas en el Principado de Asturias.

> ***Atención:*** *para la aplicación de esta deducción tendrán la consideración de las zonas rurales en riesgo de despoblación las que se determinan por la Resolución de 24 de noviembre de 2020, de la Consejería de Hacienda, a efectos de las deducciones previstas en los artículos 14 quáter, 14 quinquies y 14 sexies del texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre (BOPA 15-12-2020).*

- Que el inmueble vaya a constituir la **vivienda habitual** del contribuyente y que el **domicilio fiscal se mantenga** en la zona rural en riesgo de despoblación **durante al menos tres años**.

Precisiones:

Se podrá aplicar la deducción en el año en el que se adquiera o rehabilite la vivienda, aunque no sea la residencia habitual del contribuyente en ese ejercicio, siempre que vaya a constituir su vivienda habitual en los doce meses siguientes a su adquisición y que no se le dé otra utilización hasta ese momento.

Además, con carácter general, para poder aplicar la deducción se exige que domicilio fiscal se mantenga en la misma zona con riesgo de despoblación, salvo en los supuestos de fallecimiento del contribuyente. En este último caso (fallecimiento) la deducción resulta de aplicación en los ejercicios previos (en su caso) y también en el de fallecimiento.

Respecto al concepto de vivienda habitual téngase en cuenta que el concepto de vivienda habitual fijado por la normativa estatal del IRPF vigente a 31 de diciembre de 2012 se comenta en apartado “Condiciones y requisitos de carácter general” del epígrafe “Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio" del Capítulo 16.

- Que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **25.009 euros** en tributación individual**.**
  - **35.240 euros** en tributación conjunta**.**

Base de deducción

La base de la deducción está constituida las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual

Las cantidades satisfechas mientras la vivienda está en construcción, forman parte de la base de la deducción.

En caso de financiación ajena, la deducción se practicará a medida que se vaya devolviendo el principal y se abonen, en su caso, los correspondientes intereses, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción.

Base máxima de la deducción

- La base máxima de esta deducción será de **10.000 euros.**

  En los supuestos de declaración conjunta base máxima de esta deducción no puede exceder de 10.000 euros

- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos bienes para un mismo período impositivo, **el importe máximo de la deducción se prorrateará entre ellos** por partes iguales.

  Si los gastos corren a cargo de un único contribuyente no se aplicará el prorrateo. El importe máximo de la deducción se prorrartará en función del número de contribuyentes con derecho a aplicar la deducción, con independencia de la opción de tributación elegida.

Comunidad Autónoma de las Illes Balears

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por determinadas inversiones de mejora de la sostenibilidad en la vivienda habitual

Normativa: Art. 3 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía de la deducción

El **50 por 100** del importe de las **inversiones** que mejoren la calidad y la sostenibilidad de las viviendas, que se hagan en el inmueble, situado en las Illes Balears, que constituya o vaya a constituir la **vivienda habitual** del contribuyente o de un arrendatario en virtud de un contrato de alquiler suscrito con el contribuyente sometido a la legislación de arrendamientos urbanos.

> Para poder aplicar la deducción, el contribuyente debe ser el propietario o arrendador de la vivienda y la vivienda debe cumplir los requisitos establecidos en la normativa estatal del impuesto para calificar la vivienda como habitual, bien del contribuyente o bien de un arrendatario con el que el contribuyente tenga suscrito un contrato de alquiler.

Base máxima de deducción

La **base de esta deducción** estará constituida por el **importe realmente satisfecho** por el contribuyente para realizar las inversiones anteriormente descritas, con un **límite máximo de 10.000 euros** anuales.

> La base de la deducción del contribuyente no podrá exceder del resultado de aplicar el porcentaje de su titularidad en la vivienda al importe total de las cantidades satisfechas para la mejora de la sostenibilidad en la vivienda habitual.
>
> Las cantidades satisfechas se justificarán por medio de las facturas que cumplan los requisitos establecidos en normas legales y/o reglamentarias o documento sustitutivo equivalente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

1. En general

- **Se entiende que mejoran la calidad y la sostenibilidad de las viviendas las siguientes inversiones:**

  a. La instalación de equipos de generación o que permitan utilizar energías renovables como la energía solar, biomasa o geotermia que reduzcan el consumo de energía convencional térmica o eléctrica del edificio. Incluirá la instalación de cualquier tecnología, sistema o equipo de energía renovable, como instalaciones de generación solar fotovoltaica para

autoconsumo, paneles solares térmicos, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, o la producción de agua caliente para las instalaciones de climatización.

b. Las de mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la implantación de redes de saneamiento separativas en el edificio y otros sistemas que favorezcan la reutilización de las aguas grises y pluviales en el mismo edificio o en la parcela o que reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

- En todo caso, **para la aplicación de la deducción se mejorará como mínimo en un nivel la calificación de la eficiencia energética de la vivienda habitual**. A tal efecto, se requerirá el **registro de los certificados de eficiencia energética** de la vivienda conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación energética de los edificios, antes y después de realizar las inversiones.

  En el supuesto de comienzo de las obras en un ejercicio y finalización en otro posterior, se puede aplicar en cada periodo impositivo la deducción por las cantidades satisfechas en él, siempre que a la finalización de las obras se cumplan todos los requisitos exigidos (en particular la acreditación del registro de certificados de eficiencia energética).

- Para poder aplicar esta deducción, la **base imponible total** (suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro del contribuyente casillas [***0435***] y [***0460***] de la declaración), **no podrá superar**:

  - 30.000 euros en tributación individual.

  - 48.000 euros en tributación conjunta.

2. Cuando el contribuyente sea el arrendador de la vivienda

Cuando el contribuyente sea el arrendador de la vivienda, la aplicación de la deducción requiere que se cumplan, **además, los siguientes requisitos:**

- Que la duración del **contrato de arrendamiento** de la vivienda con un mismo arrendatario sea **igual o superior a un año**.

- Que se haya constituido el **depósito de la fianza** a que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.

- Que el contribuyente **declare en el IRPF** el rendimiento derivado de las rentas del arrendamiento de la vivienda como **rendimientos del capital inmobiliario**.

- Que el contribuyente **no repercuta en el arrendatario el coste de las inversiones** que determinan el derecho a aplicar esta deducción.

Por arrendamiento de la vivienda habitual en el territorio de las Illes Balears a favor de determinados colectivos

Normativa: Art. 3 bis del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad

Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100** de los importes satisfechos en el período impositivo por el arrendamiento de la vivienda habitual.

  En caso de matrimonio, cualquiera que sea su régimen económico matrimonial, sólo serán deducibles las cantidades que satisfaga el cónyuge firmante del contrato de arrendamiento y, en consecuencia, las cantidades que satisfaga el cónyuge que no figura en el contrato no dan derecho a dicha deducción por no ser arrendatario. Véase al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 220/2009, de 3 de abril (Sala de lo Civil), recaída en el recurso de casación núm. 1200/2004 (ROJ: STS 2464/2009).

- El **importe máximo** de deducción será de **400 euros**.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que concurra en el contribuyente alguna de las siguientes **circunstancias**:
  - Que en la fecha del devengo del impuesto sea **menor de 36 años**.
  - Que se trate de una persona con un **grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 por 100 o con un grado de discapacidad psíquica igual o superior al 33 por 100**.

    Respecto a los grados de discapacidad véase la disposición adicional primera del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

  - Que se trate del padre o los padres que convivan con el hijo o los hijos sometidos a la patria potestad y que integren una **familia numerosa**.
- Que se trate del **arrendamiento de la vivienda habitual** del contribuyente, ocupada efectivamente por este, y que la duración del contrato de arrendamiento sea igual o superior a un año.
- Que se haya constituido el **depósito de la fianza** a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.
- Que, durante al menos la mitad del período impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad **familiar** sean titulares, de pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute, de otra vivienda **distante a menos de 70 kilómetros de la vivienda arrendada**, excepto en los casos en que la otra vivienda se encuentre ubicada fuera de las Illes Balears o en otra isla.

Precisiones:

- El concepto de unidad familiar es el establecido en el artículo 82 de la Ley del IRPF y se examina en el Capítulo 2 de este Manual

- La expresión que sean titulares del pleno dominio o de un derecho real implica que no procede aplicar la deducción si el contribuyente o cualquier otro miembro de la unidad familiar ostentan cualquier porcentaje en pleno dominio o en derecho real de uso o disfrute.
- El requisito de que “durante al menos la mitad del periodo impositivo no se disponga del pleno dominio o de un derecho real de goce o disfrute, de otra vivienda distante a menos de 70 km de la vivienda arrendada excepto..” debe cumplirse, tanto en tributación individual como en conjunta y, tanto por parte del contribuyente como por parte del resto de miembros de la unidad familiar, en el caso de que ésta exista.

- Que el contribuyente **no tenga derecho** en el mismo período impositivo a **ninguna deducción** por inversión en vivienda habitual.
- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración**, no supere** las siguientes cuantías:

a) En general:

- 20.000 euros en tributación individual.

- 34.000 euros en tributación conjunta**.**

b) En el caso de familias numerosas

- 26.000 euros en tributación individual.

- 40.000 euros en tributación conjunta.

- En caso de tributación conjunta, solo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que cumplan las condiciones establecidas y por el importe de las cuantías efectivamente satisfechas por estos.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en la casilla correspondiente.*

Por determinadas subvenciones y ayudas otorgadas por razón de una declaración de zona afectada gravemente por una emergencia de protección civil

Normativa: Art. 3 ter del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El importe de esta deducción será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen al importe de la subvención en la base liquidable.
- La deducción se podrá aplicar por los contribuyentes que integren en la base imponible general rendimientos correspondientes a subvenciones o ayudas públicas otorgadas por la comunidad autónoma de las Illes Balears por razón de daños que lleven causa de emergencias que, de acuerdo con el artículo 23 de la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil, hayan sido declaradas por el Consejo de Ministros como zonas afectadas gravemente por una emergencia de protección civil.

Por gastos de adquisición de libros de texto

Normativa: Art. 4 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y límites máximos de la deducción

- El **100 por 100** de los importes destinados a la adquisición de libros de texto por cada hijo que curse estudios.
- **El importe de la deducción por cada hijo no puede exceder de los límites** que a continuación se señalan, **en función de la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro casillas [*0435*] y [*0460*] de la declaración**.

a. En declaraciones individuales:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro)	Límite por hijo
Hasta 6.500,00 euros	100,00 euros
Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros	75,00 euros
Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros	50,00 euros

b. En declaraciones conjuntas:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro)	Límite por hijo
Hasta 10.000,00 euros	200,00 euros
Entre 10.000,01 y 20.000 euros	100,00 euros
Entre 20.000,01 y 25.000 euros	75,00 euros

Los límites por hijo pueden aplicarse de forma global para el conjunto de ellos.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Los libros de texto** deben ser los editados para el desarrollo y la aplicación de los currículos correspondientes al segundo ciclo de educación infantil, a la educación primaria, a la educación secundaria obligatoria, al bachillerato y a los ciclos formativos de formación profesional específica.
- Únicamente podrán tenerse en cuenta, a efectos de la aplicación de esta deducción, los **gastos originados por los hijos** que, a su vez, **den derecho al mínimo por descendientes**. Si los hijos conviven con ambos padres y éstos optan por la tributación individual, la deducción **se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos**.

  El requisito de **convivencia** ha de producirse en la fecha de devengo del impuesto dado que, en otro caso, no existiría derecho a aplicar el mínimo por descendientes; no obstante:

  - En el caso de **guardia y custodia compartida** ambos padres podrán aplicar la deducción si la ostentan en la fecha de devengo del impuesto, al tener uno y otro derecho a aplicar el mínimo por descendientes.
  - Si el **hijo hubiera fallecido en el año**, los padres podrían aplicar la deducción si convivían con él en la fecha del fallecimiento.

  Si el hijo convive con los padres las cantidades satisfechas se prorratearán entre ellos, con independencia de quien realice efectivamente el pago y de si ambos padres pueden o no aplicar efectivamente la deducción en virtud de las cuantías de sus bases imponibles. El límite de la deducción no se prorratea al establecer la norma un límite máximo de la deducción, con respecto a cada hijo, según el tipo de tributación, individual o conjunta, y la cuantía de la base imponible.

  Por el contrario, si el hijo solo convive con uno de los padres en la fecha de devengo del impuesto, la deducción sólo puede ser aplicada por él y por el importe total de las cantidades satisfechas, incluso cuando la totalidad o parte de ellas hayan sido abonadas por el otro progenitor.
- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, del contribuyente **no supere** las siguientes cuantías:

  - 12.500 euros en tributación individual.

  - 25.000 euros en tributación conjunta.
- El contribuyente **deberá conservar**, a disposición de la Administración tributaria las **facturas o los documentos equivalentes**.

Por gastos de aprendizaje extraescolar de idiomas extranjeros

Normativa: Art. 4 bis del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y límite de la deducción

- El **15 por 100** de los **importes destinados** al aprendizaje extraescolar de **idiomas extranjeros** por los hijos que cursen estudios correspondientes **al segundo ciclo de educación infantil, a la educación primaria, a la educación secundaria obligatoria, al bachillerato y a los ciclos formativos de formación profesional específica**.

Es deducible aquella parte de gasto correspondiente a enseñanza de lengua extranjera que se realiza en el transcurso del curso escolar fuera del horario correspondiente a su currículo, entre otros, se incluyen los gastos por asistencia a una escuela oficial de idiomas o por asistencia a una academia de idiomas.

Por el contrario, no serán deducibles los gastos originados por cursar estudios en el extranjero o los originados por la realización de campamentos de verano en el extranjero o en territorio nacional para el aprendizaje de un idioma.

En el caso de gastos satisfechos en los colegios bilingües solo será deducible aquella parte de gasto destinado a aprendizaje de lengua extranjera cuando se trate de una actividad extraescolar.

- El **límite** para la aplicación de esta deducción será de **100 euros por hijo**.

  El límite puede aplicarse de forma global para el conjunto de hijos que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Únicamente podrán tenerse en cuenta, a efectos de la aplicación de esta deducción, los **gastos originados por los hijos** que, a su vez, den derecho al **mínimo por descendientes**.
- Si los hijos **conviven con ambos padre**s y estos optan por la tributación individual, la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  Son aplicables a esta deducción en relación con el requisito de convivencia y sobre el prorrateo los mismos criterios que para la aplicación de la deducción autonómica por adquisición de libros de texto.

- Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro del contribuyente casillas [***0435***] y [***0460***] de la declaración, no supere las siguientes cuantías:

  - 12.500 euros en tributación individual.

  - 25.000 euros en tributación conjunta.

- El contribuyente **deberá conservar**, a disposición de la Administración tributaria las **facturas o los documentos equivalentes**.

Para cursar estudios de educación superior fuera de la isla de residencia habitual

Normativa: Art. 4 ter del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y límite de la deducción

Por cada descendiente que cumpla los requisitos que a continuación se especifican:

- **1.500 euros,** con carácter general,
- **1.600 euros,** si la **base imponible total** (suma de la base imponible general y la base

imponible del ahorro, casillas [***0435***] y [***0460***] de la declaración) es **inferior** las siguientes cuantías:

- 18.000 euros en tributación individual.

- 30.000 euros en tributación conjunta.

La deducción se aplica a la declaración del ejercicio en el que se inicia el curso académico.

- El importe de esta deducción no podrá exceder el 50 por 100 de la cuota íntegra autonómica, casillas ***[0546]*** de la declaración.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que los descendientes **dependan económicamente del contribuyente**.
- **Que los descendientes** cursen, fuera de la isla del archipiélago balear en la que se encuentre la residencia habitual del contribuyente, **alguno de los siguientes estudios de educación superior**:
  - estudios universitarios,
  - enseñanzas artísticas superiores,
  - formación profesional de grado superior,
  - enseñanzas profesionales de artes plásticas y diseño de grado superior,
  - enseñanzas deportivas de grado superior o
  - cualquier otro estudio que, de acuerdo con la legislación orgánica estatal en materia de educación, se considere educación superior.
- Que los estudios abarquen **un curso académico completo** o un **mínimo de 30 créditos**.
- **No** será aplicable la deducción **si el lugar en el que se cursan los estudios los descendientes del contribuyente está fuera de las Illes Balears y hay oferta educativa pública en la isla de Mallorca, diferente de la virtual o a distancia, para poder cursarlos**.
- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente, casillas [***0435***] y [***0460***] de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:

  - 30.000 euros en tributación individual.

  - 48.000 euros en tributación conjunta.
- **Que el descendiente** que origine el derecho a la deducción **no haya obtenido rentas** en el ejercicio por importe **superior a 8.000 euros**.

Condiciones para la aplicación de la deducción

A efectos de la aplicación de la deducción, deben tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- Solo dan derecho a la deducción los descendientes que, a su vez, den **derecho al mínimo por descendiente** regulado en el artículo 58 de la Ley del IRPF.

- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a esta deducción y no opten o no puedan optar por la tributación conjunta, la deducción **se prorrateará entre ellos**.

  Procederá el prorrateo de la deducción respecto de un descendiente siempre que haya dos ascendientes (o más) con derecho a aplicar el mínimo por descendientes por él, aunque uno de ellos tuviera una base imponible total superior a 30.000 euros, en cuyo caso, el otro ascendiente aplicaría la deducción por la mitad de su importe.

Por arrendamiento de bienes inmuebles en el territorio de las Illes Balears destinados a vivienda (deducción del arrendador)

Normativa: Art. 4 quater del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **75 por 100** de los gastos satisfechos por el contribuyente durante el ejercicio en concepto de **primas de seguros de crédito** que cubran total o parcialmente el **impago de las rentas** a las que el contribuyente tenga derecho por razón del arrendamiento de uno o varios bienes inmuebles, situados en las Illes Balears, a un tercero destinado a vivienda.

- El importe máximo de esta deducción será de **400 euros anuales tanto en tributación individual como en la conjunta**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que la **duración del contrato de arrendamiento de vivienda** con un mismo arrendatario **sea igual o superior a un año**.

- **Que se haya constituido el depósito de la fianza** a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.

- Que el contribuyente **declare en el IRPF el rendimiento derivado de las rentas del arrendamiento** de la vivienda como rendimientos del capital inmobiliario.

Por arrendamiento de vivienda en el territorio de las Illes Balears derivado del traslado temporal de residencia por motivos laborales

Normativa: Art. 4 quinquies del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100** de los gastos satisfechos por el contribuyente durante el ejercicio en concepto de renta de alquiler de vivienda por razón del **traslado temporal de su isla de residencia a otra isla del archipiélago balear en el ámbito de una misma relación laboral por cuenta ajena**.

- El importe máximo de esta deducción será de **400 euros anuales por contribuyente que cumpla los requisitos**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que se trate del **arrendamiento de un inmueble destinado a vivienda** del contribuyente y **ocupado efectivamente por este**.

- **Que se haya constituido el depósito de la fianza** a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.

- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas [***0435***] y [***0460***] de la declaración del contribuyente, **no supere** las siguientes cuantías:

  - 30.000 euros en tributación individual.

  - 48.000 euros en tributación conjunta.

- Que el contribuyente **identifique al arrendador** en la autoliquidación del impuesto.

  Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en la casilla correspondiente.*

- Que el contribuyente pueda **justificar documentalmente ante la Administración tributaria** el gasto constitutivo de la base de la deducción y el resto de requisitos exigibles para la deducción.

  Resultarán admisibles al efecto los justificantes de los pagos efectuados (recibo, factura, certificado), el contrato de arrendamiento, el justificante del depósito de la fianza en el IBAVI y el certificado de empresa en el que se indique que el centro de trabajo del sujeto se ha cambiado a otra isla.

- Que el **traslado temporal no rebase los tres años de duración**.

Particularidades en caso de tributación conjunta

En caso de **tributación conjunta**, la **deducción será aplicable a cada uno de los contribuyentes** que trasladen su residencia a otra isla del archipiélago balear en el ámbito de una misma relación laboral por cuenta ajena, cuando cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior.

Cuando se trate de matrimonios en régimen de gananciales y sólo uno de los cónyuges hubiera trasladado su residencia a otra isla en el ámbito de una relación laboral, la deducción sólo podrá

aplicarla dicho cónyuge, aunque por la mitad de las cantidades satisfechas.

Por donaciones a determinadas entidades destinadas a la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación

Normativa: Art. 5 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **25 por 100** de las **donaciones dinerarias**, que se realicen el periodo impositivo, destinadas a financiar **la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación**, a favor de las entidades que se relacionan en el apartado siguiente.
- El importe de esta deducción **no podrá exceder del 15 por 100** de la cuota íntegra autonómica.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Las donaciones que dan derecho a la aplicación de esta deducción deberán realizarse **a favor de cualquiera de las siguientes entidades**:

  a. La Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears o las entidades instrumentales que dependen de la misma cuya finalidad esencial sea la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación.

  b. La Universidad de las Illes Balears.

  c. Las entidades sin finalidad lucrativa a que hacen referencia los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre y cuando el fin exclusivo o principal que persigan sea la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación, en el territorio de las Illes Balears y estén inscritas en el Registro de Fundaciones de la Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears.

  d. Las entidades parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- La efectividad de las citadas donaciones en cada periodo impositivo **deberá acreditarse mediante un certificado de la entidad donataria**.

  Asimismo, en los casos de la letra c del apartado anterior, la aplicación de la deducción exige que la consejería competente en materia de investigación, desarrollo científico o tecnológico, o innovación, declare, mediante una resolución, que la entidad donataria verifica los requisitos que establece la citada letra c.

Por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural

Normativa: Art. 5 bis del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100 de las cuantías en que se valoren** las donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, y de las cuantías satisfechas en virtud de convenios de colaboración empresarial efectuados de acuerdo con lo que dispone la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el **consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico**, y se establecen medidas tributarias.

  En este caso el **límite de la deducción** aplicable es de **600 euros anuales**, tanto en tributación individual como en conjunta.

  El límite de 600 euros anuales es único y global para el conjunto de donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, y cuantías satisfechas en virtud de convenios de colaboración empresarial que den derecho a la deducción.

- El **25 por 100 de las cuantías de las donaciones dinerarias o del valor de las donaciones, de las cesiones de uso o contratos de comodato y de los convenios de colaboración empresarial a que se refiere el artículo 3 de la mencionada Ley 3/2015, cuando:**

  a. **El beneficiario del mecenazgo sea** la Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears y los organismos autónomos, las fundaciones, las entidades públicas empresariales, las sociedades mercantiles públicas y los consorcios que de ellas dependen a que hace referencia la letra b) del artículo 4.1 de la misma Ley 3/2015 y

  b. **El proyecto o la actividad cultural objeto del mecenazgo** constituya un proyecto propio de la Administración de la comunidad autónoma o de sus entidades instrumentales.

  En estos casos el **límite de la deducción** aplicable es de **1.200 euros anuales**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- En caso de que la **cesión de uso o el contrato de comodato tengan una duración inferior a un año**, se deberá **prorratear** con base en los siguientes criterios

  a. En el caso de cesiones de uso o contratos de comodato inferiores a un año, atendiendo lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y se establecen medidas tributarias, hay un doble prorrateo:

1º De la base la deducción.

Esta base será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración de la cesión de uso o contrato de comodato, el 4 por 100 a la valoración del bien efectuada por la Comisión de Valoración del Patrimonio Histórico y si se trate de locales para la realización de proyectos o actividades científicos o de desarrollo tecnológico, el 4 por 100 al valor catastral, En ambos casos la base se determinara proporcionalmente al número de días de duración, en el período impositivo, de la cesión de uso o contrato de comodato.

2º Del límite de la deducción.;

El límite máximo (600 o 1.200 euros anuales) se debe prorratear en función del número de días del periodo anual.

b. El caso de períodos impositivos inferiores al año como consecuencia del fallecimiento del contribuyente, el prorrateo en cesiones de uso o contratos de comodato inferiores a un año hay que realizarlo en función de la proporción que represente la duración del contrato con respecto a 365 días.

En otro caso, esto es, en cesiones de uso o contratos de comodato que no sean inferiores a un año no hay que prorratear la deducción por el hecho de que contribuyente fallezca antes del 31 de diciembre.

- Si la duración de la cesión de uso o el contrato de comodato **es superior a un año**, **la deducción no se puede aplicar a más de tres ejercicios**.
- En el caso de las donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural, a los que se aplica la deducción **del 15 por 100** se exige que la **suma de la base imponible general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:

- 12.500 euros en tributación individual.

- 25.000 euros en tributación conjunta.

> ***Atención****: en los casos en que sea de aplicación la deducción del 25 por 100 no serán aplicables los límites relativos a la base imponible que acabamos de comentar.*

Por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración, relativos al mecenazgo deportivo

Normativa: Art. 5 ter del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100 de las cuantías en que se valoren** las donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, **y de las cuantías satisfechas** en virtud de convenios de colaboración efectuados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias.

- El **límite** de la deducción aplicable es de **600 euros anuales**.

  El límite de 600 euros anuales es único y global para el conjunto de donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración, relativos al mecenazgo deportivo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- En caso de que la **cesión de uso o el contrato de comodato tengan una duración inferior a un año**, esta deducción se debe **prorratear en función del número de días** del periodo anual.

  Si la duración es superior a un año, la deducción **no se puede aplicar a más de tres ejercicios**.

  > Se aplican los mismos criterios sobre el prorrateo comentados en la deducción por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural.
  >
  > El criterio de doble prorrateo de base y límites en el caso de cesiones de uso o contratos de comodato inferiores a un año del mecenazgo deportivo viene como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias.

- Que la **suma de la base imponible general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:

  - 12.500 euros en tributación individual.

  - 25.000 euros en tributación conjunta.

Por donaciones a determinadas entidades que tengan por objeto el fomento de la lengua catalana

Normativa: Art. 5 quater del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100** de las **donaciones dinerarias** que se realicen durante el periodo impositivo, a favor de las entidades que teniendo por objeto el **fomento de la lengua catalana**, se relacionan en el apartado siguiente.

- El importe de esta deducción **no podrá exceder del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Las donaciones que dan derecho a la aplicación de esta deducción deberán realizarse **a favor de cualquiera de las siguientes entidades**:

  a. La Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears o las entidades instrumentales que dependen de ella cuya finalidad esencial sea el fomento de la lengua catalana.

  b. La Universidad de las Illes Balears, los centros de investigación y los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears.

  c. Las entidades sin finalidad lucrativa a las que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin finalidades lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que el fin exclusivo o principal que persigan sea en el territorio el fomento de la lengua catalana, y estén inscritas en el Registro de Fundaciones de la Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears.

  d. Las entidades parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- La efectividad de dichas donaciones en cada periodo impositivo se **deberá acreditar mediante un certificado de la entidad donataria**.

  Asimismo, en los casos de la letra c del apartado anterior, la aplicación de la deducción exige que la consejería competente en materia de política lingüística declare, mediante una resolución, que la entidad donataria verifica los requisitos establecidos en la citada letra c.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con la deducción **"Por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural"**.

Por donaciones a entidades del tercer sector

Normativa: Art. 5 quinquies del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **25 por 100 del importe de las donaciones dinerarias** que se hagan durante el periodo impositivo, a entidades sin ánimo de lucro a las que se refiere la Ley 3/2018, de 29 de mayo, del tercer sector de acción social que cumplan los siguientes requisitos:

  - Las entidades han de **estar inscritas** en el registro correspondiente de la Consejería de Servicios Sociales y Cooperación, y

  - las entidades han de cumplir los requisitos de los artículos 2 y 3 de la **Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los**

incentivos fiscales al mecenazgo, o estén parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades de acuerdo con el artículo 9.3 de la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades**.

- La efectividad de la donación se ha de acreditar mediante la expedición, por parte de la entidad beneficiaria, del correspondiente **certificado**.

Base máxima de la deducción

La base máxima de la deducción es de **150 euros anuales**.

Para los declarantes con discapacidad física, psíquica o sensorial o con descendientes con esta condición

Normativa: Art. 6 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **Por cada contribuyente** y, en su caso, **por cada miembro de la unidad familiar**, residente en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, que tengan la consideración legal de personas con **discapacidad**, se establecen las deducciones siguientes según la naturaleza y grado de su discapacidad:
  - **80 euros** en caso de discapacidad **física o sensorial de grado igual o superior al 33 e inferior al 65 por 100**.
  - **150 euros** en caso de discapacidad **física o sensorial de grado igual o superior al 65 por 100**.
  - **150 euros** en caso de discapacidad **psíquica de grado igual o superior al 33 por 100**.

    Respecto a los grados de discapacidad véase la disposición adicional primera del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

- La aplicación de esta deducción está condicionada a que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes**, casillas ***[0512]*** y ***[0514]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:

  - 12.500 euros en tributación individual.

  - 25.000 euros en tributación conjunta.

- **En el caso de que los cónyuges tributen de forma individual** y tengan derecho a la aplicación del mínimo familiar por descendientes, **cada uno tendrá derecho a aplicarse íntegramente la deducción**. También resulta aplicable **la deducción por la discapacidad del cónyuge, al formar parte de la unidad familiar, con independencia de que este último**

la aplique en su propia declaración.

Por gastos relativos a los descendientes o acogidos menores de seis años por motivos de conciliación

Normativa: Art. 6 bis del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantía de la deducción

El **40 por 100 del importe anual satisfecho por los gastos** derivados de la prestación de los siguientes servicios a descendientes o acogidos menores de seis años:

a. Estancias de niños de 0 a 3 años en escuelas infantiles o en guarderías.

b. Servicio de custodia, servicio de comedor y actividades extraescolares de niños de 3 a 6 años en centros educativos.

c. Contratación laboral de una persona para cuidar del menor.

Límite máximo de la deducción

- El **límite máximo de la deducción** aplicable es de **600 euros anuales**.
- Cuando **dos contribuyentes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción y opten por la declaración individual, el límite máximo de la deducción **se tiene que prorratear entre ellos por partes iguales**.
- Si todos los descendientes o acogidos dejan de ser menores de seis años a lo largo del año, el límite máximo de la deducción (600 euros) se tiene que prorratear por la suma del número de días en que los descendientes o acogidos hayan sido menores de seis años durante el año natural. También se tiene que prorratear del mismo modo el límite máximo de la deducción si los descendientes han nacido o han sido adoptados a lo largo del año, o si los menores han sido acogidos a lo largo del año.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que los contribuyentes desarrollen actividades por cuenta ajena o por cuenta propia generadoras de rendimientos del trabajo o de rendimientos de actividades económicas.
- Que la **suma de la base imponible general y del ahorro del contribuyente, casillas [*0435*] y [*0460*] de la declaración, no supere** las siguientes cuantías:

  - 30.000 euros en tributación individual.

  - 48.000 euros en tributación conjunta.

- Que el pago de los gastos que dan derecho a la deducción se haga mediante tarjeta de crédito o de débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas de entidades de

crédito.

- En el supuesto de deducción de los gastos de la contratación de una persona empleada, esta tiene que estar dada de alta en el régimen especial para empleados del hogar de la Seguridad Social.

Por inversión en la adquisición de acciones o de participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación

Normativa: Art. 7 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en Materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio.

Cuantías y límite máximo de la deducción

1. Con carácter general

- El **30 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en entidades que tengan naturaleza de Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral, con el **límite de 6.000 euros anuales**.

- En el caso de **declaración conjunta**, el **importe máximo** de deducción será de **6.000 euros** por cada contribuyente de la unidad familiar que haya efectuado la inversión.

- Esta deducción se aplicará en el ejercicio en el que se materialice la inversión **y en los dos siguientes** con el **límite de 6.000 euros** anuales.

  Una vez materializada la inversión, se genera el derecho a la deducción del 30 por 100 de la cantidad invertida, con el límite máximo de 6.000 euros anuales, en el propio ejercicio en que se realice la inversión y en los dos siguientes.

  En caso de que se tenga derecho a la aplicación de la deducción por inversiones realizadas en ejercicios distintos, se aplicará la misma siguiendo el orden de antigüedad. Para las inversiones realizadas en 2019, 2020 o 2021 el límite único será de 6.000 euros.

  La deducción total aplicada no puede exceder de 6.000 euros por contribuyente.

2. Por inversiones se lleven a cabo en sociedades participadas por centros de investigación o universidades

- El **50 por 100 de las cantidades invertidas** en sociedades participadas por centros de investigación o universidades con un **importe máximo de 12.000 euros** por ejercicio y por contribuyente.

> ***Atención:*** *Este límite no es independiente del límite general de 6.000 euros. Por eso, en el*

caso de que un contribuyente realice inversiones en sociedades participadas por centros de investigación o universidades y otras inversiones en la adquisición de acciones o de participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación el límite máximo de deducción será de 12.000 euros.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

a. La participación del contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 40 por 100 del capital social** de la sociedad objeto de la inversión o de los derechos de voto en la sociedad.
b. La entidad en la que debe materializarse la inversión debe cumplir los siguientes **requisitos**:

   1. Deberá tener naturaleza de **Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral**.

   2. Tener su **domicilio social y fiscal en las Illes Balears**.

   3. **Desarrollar una actividad económica, sin que pueda tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8.2.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, **ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.**

   4. Deberá, como mínimo, **emplear a una persona** domiciliada fiscalmente en las Illes Balears con un contrato laboral a jornada completa, dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y que no sea socio ni partícipe de la sociedad.

   5. En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital, la sociedad **deberá haberse constituido en los dos años anteriores a la fecha de esta ampliación a no ser que se trate de una empresa innovadora en materia de investigación y desarrollo** que, de acuerdo con lo establecido en la Orden ECC/1087/2015, de 5 de junio, por la que se regula la obtención del sello de pequeña y mediana empresa innovadora y se crea y regula el Registro de la Pequeña y Mediana Empresa Innovadora, tenga vigente este sello y esté inscrita en dicho registro.

   6. Deberá **mantener los puestos de trabajo**. A tal efecto, se considerará que cumple este requisito cuando se mantenga la plantilla media total, en los términos de personas por año que regula la normativa laboral, calculada como prevé el artículo 102 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

   7. La **cifra anual de negocios** de la entidad **no podrá superar el límite de 2.000.000 de euros**, calculada como prevé el artículo 101 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

c. El contribuyente podrá formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que se haya materializado la inversión, pero **en ningún caso podrá realizar funciones ejecutivas ni de dirección. Tampoco podrá mantener una relación laboral** con la entidad objeto de la inversión.

d. Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción **deberán formalizarse en una escritura pública**, en la que se especificarán la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

e. Las participaciones adquiridas han de **mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cuatro años**.

f. Los requisitos establecidos en los puntos 2, 3, 4, 6 y 7 de la letra b anterior y el límite máximo de participación establecido en la letra a, así como la prohibición contenida en la letra c, deberán **cumplirse durante un período mínimo de cuatro años** a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o de constitución de la entidad que origine el derecho a la deducción.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos en las letras a, c, e y f anteriores supone la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del correspondiente anexo B.8 del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación y, si existe, el de la segunda entidad, indicando también el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación.*

Comunidad Autónoma de Canarias

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por donaciones con finalidad ecológica

Normativa: Art. 3 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

El **10 por 100** del importe de las **donaciones dinerarias puras y simples** efectuadas durante el período impositivo con finalidad ecológica a cualquiera de las siguientes instituciones:

- Entidades públicas dependientes de la Comunidad Autónoma de Canarias, cabildos insulares o corporaciones municipales de Canarias, cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente.
- Entidades sin fines lucrativos reguladas en el artículo 2 y 16 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Límite máximo de la deducción

El importe de esta deducción **no podrá exceder de**:

- **El 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica** o, casillas ***[0546]*** de la declaración o,
- **150 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Justificación documental

Véase el apartado específico de "Justificación documental" de las deducciones por donativos

Por donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de Canarias

Normativa: Art. 4 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía de la deducción

El **20 por 100** de las cantidades donadas.

Condiciones y requisitos para aplicar la deducción

- **Destino de las donaciones**

  Las cantidades deben ser destinadas donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentran en el territorio de Canarias, que formen parte del patrimonio histórico de Canarias y estén inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario de Bienes Muebles a que se refiere la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias.

- **Entidades beneficiarias**

  Cuando se trate de edificios catalogados formando parte de un conjunto histórico de Canarias, será preciso que **las donaciones se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:**

  a. Las Administraciones públicas, así como las entidades e instituciones dependientes de las mismas.

  b. La Iglesia católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado español.

  c. Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), incluyan entre sus fines específicos la reparación, conservación o restauración del patrimonio histórico.

Límite máximo de la deducción

El importe de esta deducción no podrá exceder de:

- **El 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casilla **[*0546*]** de la declaración o
- **150 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Justificación documental

Véase el apartado específico de "Justificación documental" de las deducciones por donativos

Por donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia

Normativa: Art. 4 bis Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía y requisitos para aplicar la deducción

El 15 por 100 del importe **de las donaciones y aportaciones** efectuadas **para los destinatarios y finalidades que se indican a continuación:**

a. Las donaciones dinerarias efectuadas a la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, corporaciones locales canarias y a las entidades públicas de carácter cultural, deportiva o de investigación que dependan de las mismas, siempre que se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto la promoción de cualquier **actividad cultural, deportiva o de investigación** distinta de las deducciones anteriormente comentadas "Por donaciones con finalidad ecológica" y "Por donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de Canarias".

   La **base máxima de deducción**, a estos efectos, será de **50.000 euros** por período impositivo.

b. Las donaciones dinerarias efectuadas a empresas culturales con fondos propios inferiores a 300.000 euros, cuya actividad sea la **cinematografía, las artes escénicas, la música, la pintura y otras artes visuales o audiovisuales o la edición**, siempre que se destinen al desarrollo de su actividad.

   La **base máxima de deducción**, a estos efectos, será de **3.000 euros** por período impositivo.

c. Las donaciones dinerarias efectuadas a empresas científicas con fondos propios inferiores a 300.000 euros, cuya actividad principal sea la **investigación**, siempre que se destinen al desarrollo de su actividad.

   La **base máxima de deducción**, a estos efectos, será de **3.000 euros** por período impositivo.

d. Las donaciones dinerarias efectuadas a las universidades públicas y privadas, a los centros de investigación y a los centros superiores de enseñanzas artísticas de la comunidad Autónoma de Canarias, cuando se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto actividades de **investigación o docencia.**

   La **base máxima de deducción**, a estos efectos, será de **50.000 euros** por período impositivo.

e. Las donaciones dinerarias efectuadas a las universidades públicas de la Comunidad Autónoma de Canarias y a los centros públicos de enseñanzas artísticas superiores de la citada Comunidad con destino a la financiación de programas de gasto o actuaciones para el **fomento del acceso a la educación superior**.

   La **base máxima de deducción**, a estos efectos, será de **50.000 euros** por período impositivo.

f. Las aportaciones de capital efectuadas a empresas de base tecnológicas creadas o desarrolladas a partir de patentes o de resultados generados por proyectos de investigación realizados en universidades canarias.

   La **base máxima de la deducción**, a estos efectos, será de **50.000 euros** por período impositivo.

Límite máximo de la deducción

El importe de esta deducción **no podrá exceder el 5 por 100 de la cuota íntegra autonómica, casilla [*0546*] de la declaración.**

Justificación documental

Véase el apartado específico de "Justificación documental" de las deducciones por donativos

Por donaciones a entidades sin ánimo de lucro

Normativa: Art. 4 ter Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes tendrán derecho a una **deducción adicional** a la deducción general por donativos y otras aportaciones prevista en el artículo 68.3 de la Ley de IRPF, por los **donativos, donaciones y aportaciones a las entidades a quienes se refiere la Ley 49/2002**, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de acuerdo con la siguiente escala:

Base de deducción	Porcentaje de deducción
Hasta 150 euros	20
Resto base de deducción	15
Tipo incrementado por reiteración de donaciones a una misma entidad	17,5

Tipo incrementado por reiteración de las donaciones a una misma entidad: Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 17,5 por ciento.

Base máxima de la deducción

- La base de la deducción, **no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable** del contribuyente.
- La base de la deducción será la definida en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Véase al respecto en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducciones por donativos y otras aportaciones".

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con las deducciones "Por donaciones con finalidad ecológica" y "Por donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia", cuando la misma se aplique sobre las cantidades aportadas a los mismos beneficiarios perceptores de los donativos, donaciones y aportaciones que originan la aplicación de aquélla.

Justificación documental

Véase el apartado específico de "Justificación documental" de las deducciones por donativos

Justificación documental de las anteriores deducciones autonómicas por donativos

Normativa: Art. 5 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Para tener derecho a las deducciones anteriormente comentadas "Por donaciones con finalidad ecológica", "Por donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de Canarias" y "Por donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia" se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Obtener de la entidad donataria **certificación** en la que figure, además del número de identificación fiscal y de los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria, fecha y destino del donativo, y su importe cuando éste sea dinerario.

  Tratándose de **donaciones no dinerarias**, deberá acreditarse el valor de los bienes donados, mediante certificación expedida por la empresa de base tecnológica beneficiaria, así como los **datos identificativos del documento público u otro documento auténtico acreditativo de la entrega del bien o derecho donado**.

- Además, en el caso de la deducción "Por donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia"

  - Cuando el destinatario de la donación sea un **entidad o universidad canaria de naturaleza pública**, en la certificación expedida a la que se refiere en punto anterior se le incorporará la **identificación del proyecto de interés cultural, deportivo investigación o docente**.

  - Cuando el donatario **tenga naturaleza privada**, deberá constar una **certificación adicional**, expedida por la consejería competente, en la que se haga constar **que el citado proyecto es de interés cultural, deportivo de investigación o docente**.

- Que en la certificación señalada anteriormente **figure la mención expresa de que la donación se haya efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha aceptado**.

> ***Importante:*** *la revocación de la donación determinará la obligación de ingresar las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el período impositivo del ejercicio en el que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que*

procedan.

Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles declarados de interés cultural

Normativa: Art. 6 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

El 10 por 100 de las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en el territorio de Canarias a la restauración, rehabilitación o reparación de los mismos, siempre que concurran las siguientes condiciones:

- Que los bienes estén inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural siempre que los inmuebles reúnan los requisitos que se determinen reglamentariamente.
- Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad Autónoma o, en su caso, por el cabildo insular o ayuntamiento correspondiente.

Límites máximos de la deducción

- El importe de esta deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casilla **[*0546*]** de la declaración.
- Además, la suma del importe de esta deducción junto con el de las deducciones autonómicas “Por inversión en vivienda habitual”, “Por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual" y “Por obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad" no podrá exceder el **15 por 100 de la cuota íntegra autonómica.**

Por gastos de estudios

Normativa: Art. 7 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía de la deducción

Por cada descendiente o adoptado que cumpla los requisitos que a continuación se especifican:

- **1.500 euros**, con carácter general.

- **1.600 euros**, si la base liquidable del contribuyente es inferior a 33.007,20 euros.

Se asimilan a descendientes o adoptados las personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento no remunerado, en los términos previstos en la legislación vigente.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que los descendientes o adoptados, incluidos los tutelados o acogidos en los términos previstos en la legislación vigente, sean solteros, **dependan económicamente del contribuyente y no hayan cumplido 25 años** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).

- **Que los descendientes o adoptados, tutelados o acogidos se hallen cursando estudios de educación superior** previstos en el artículo 3.5 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de educación, que abarquen un curso académico completo o un mínimo de 30 créditos fuera de la Isla de residencia del contribuyente.

- **Que en la Isla de residencia** del contribuyente **no exista oferta educativa pública**, diferente de la virtual o a distancia, para la realización de los estudios que determinen el traslado a otro lugar para ser cursados.

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a**:

  - 39.000 euros en tributación individual.
  - 52.000 euros en tributación conjunta**.**

- **Que el descendiente; o adoptado** que origine el derecho a la deducción **n**o haya obtenido rentas en el ejercicio por importe superior a 8.000 euros o, cualquiera que sea su importe, rentas procedentes exclusivamente de ascendientes por consanguinidad o de entidades en las que los ascendientes tengan una participación de un mínimo del 5 por 100 del capital, computado individualmente, o un mínimo del 20 por 100 computado conjuntamente los ascendientes.

  A estos efectos, la expresión "rentas" debe entenderse hecha a la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro.

Condiciones para la aplicación de la deducción

A efectos de la aplicación de la deducción, deben tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- La determinación de las **circunstancias personales y familiares** que deban tenerse en cuenta para la aplicación de la deducción, se realizará atendiendo a la **situación existente en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).

- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a esta deducción y no opten o no puedan optar por la tributación conjunta, la deducción **se prorrateará entre ellos**.

- Cuando varios contribuyentes **tengan distinto grado de parentesco** con quien curse los

estudios que originan el derecho a la deducción, solamente podrán practicar la deducción los de grado más cercano.

Límite de la deducción

El importe de esta deducción **no podrá exceder el 40 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casillas ***[0546]*** de la declaración.

Por gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio

Normativa: Art. 7 bis Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **100 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por los siguientes conceptos:

  - adquisición de material escolar
  - libros de texto
  - transporte
  - uniforme escolar
  - comedores escolares
  - refuerzo educativo

- Esta deducción tiene los siguientes límites:

  a. Un límite máximo de **100 euros**, por el primer descendiente o adoptado.

  b. **50 euros adicionales** por cada uno de los restantes descendientes o adoptados.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Los gastos que dan derecho a la deducción son los originados por los descendientes o adoptados que den lugar a la aplicación del **mínimo por descendiente y se encuentren escolarizados en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio**.

  Se asimilan a descendientes aquellas personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento no remunerado, en los términos previstos en la legislación vigente.

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a**:

  - 39.000 euros en tributación individual.

- 52.000 euros en tributación conjunta.

- **Que el gasto se justifique a través de factura** que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

  La factura recibida por el contribuyente **deberá conservarse durante el plazo de prescripción**, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

- Cuando varios contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con quien curse los estudios que originan el derecho a la deducción, **solamente podrán practicar la deducción los de grado más cercano**.

- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a esta deducción, la deducción (y el límite de la deducción) **se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

  Como regla general, solo tendrán derecho a aplicar la deducción los contribuyentes a cuyo nombre se expida la factura justificativa de los gastos. No obstante, si se trata de matrimonios en régimen de gananciales las cantidades satisfechas se atribuirán a ambos cónyuges por partes iguales, por lo que ambos padres podrían aplicar la deducción sobre la mitad de las cantidades satisfechas por los gastos originados por los hijos, aunque la factura esté a nombre de uno solo de ellos.

Por trasladar la residencia habitual a otra isla del Archipiélago para realizar una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica

Normativa: Art. 8 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía de la deducción

300 euros en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- El **traslado** de la **residencia habitual desde la isla en la que resida a cualquiera de las demás islas del Archipiélago** debe venir **motivado por la realización de una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica**.

- **Para consolidar el derecho a la deducción**, es preciso que el contribuyente permanezca en la isla de destino **durante el año en que se produce el traslado y los tres siguientes**.

> ***Atención:*** *el incumplimiento de cualquiera de los dos requisitos anteriores dará lugar a la integración de las cantidades deducidas en la cuota íntegra autonómica del ejercicio en*

que se produzca el incumplimiento, con los correspondientes intereses de demora.

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro.** casillas **[*0435*]** y **[*0460*]** de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a**:

  - 39.000 euros en tributación individual.

  - 52.000 euros en tributación conjunta.

Límite máximo de la deducción

El importe de la deducción **no podrá exceder de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas** en cada uno de los dos ejercicios en que resulte aplicable la deducción.

Particularidades en caso de tributación conjunta

En el supuesto de **tributación conjunta, la deducción de 300 euros se aplicará**, en cada uno de los dos períodos impositivos en que sea aplicable la deducción, **por cada uno de los contribuyentes que traslade su residencia** en los términos anteriormente comentados, **con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra** procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas que corresponda a los contribuyentes que generen derecho a la aplicación de la deducción.

Cuando ambos cónyuges hayan trasladado la residencia a otra isla para realizar una actividad, el límite de la deducción en tributación conjunta se calcula de forma conjunta para ambos.

Por donaciones en metálico a descendientes o adoptados menores de 35 años para la adquisición o rehabilitación de su primera vivienda habitual

Normativa: Art. 9 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 1 por 100 de la cantidad donada** por contribuyentes con residencia habitual en las Islas Canarias que durante el ejercicio hayan efectuado una donación en metálico a sus descendientes o adoptados menores de 35 años con destino a la adquisición, construcción o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario en las islas Canarias, con el **límite máximo de 240 euros por cada donatario**.

- **El 2 por 100 de la cantidad donada** por contribuyentes con residencia habitual en las Islas Canarias, cuando las donaciones a que se refiere el punto anterior tengan como destinatarios a descendientes o adoptados menores de 35 años legalmente reconocidos como personas

discapacitadas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100, con el **límite máximo de 480 euros por cada donatario**.

- **El 3 por 100 de la cantidad donada** por contribuyentes con residencia habitual en las Islas Canarias, cuando las donaciones a que se refiere el primer punto anterior tengan como destinatarios a descendientes o adoptados menores de 35 años legalmente reconocidos como personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, con el **límite máximo de 720 euros por cada donatario**.

Otras condiciones y requisitos para la aplicación de la deducción

- Para la aplicación de la presente deducción deberán cumplirse **los requisitos previstos en la normativa autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la reducción del 85 por 100 de la base imponible correspondiente a estas donaciones.**

  Véase el artículo 26 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, (BOC del 23), según redacción dada por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, en el que se detallan los requisitos y condiciones para la aplicación de esta reducción.

- **Se considerará como vivienda habitual** la que, a tales efectos, se entiende en la normativa estatal del IRPF, **equiparándose a la adquisición la construcción** de la misma, pero no su ampliación.

  Véase en el Capítulo 16 el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio".

  Téngase en cuenta que, de acuerdo con el artículo 55 del Reglamento del IRPF, en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, se considera construcción de vivienda habitual cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de las mismas, *siempre que las obras* finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión, salvo en los supuestos excepcionales previstos en los apartados 3 y 4 del citado artículo 55, en los que se podrá conceder una ampliación de dicho plazo que , en ningún caso, puede exceder de otros cuatro años más.

- A efectos de la aplicación de la deducción, **las personas sujetas a un acogimiento familiar** permanente o preadoptivo constituido con arreglo a la legislación aplicable **se equiparán a los adoptados**. Asimismo, **las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equipararán a los adoptantes**.

  Precisión: téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) ha modificado, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar para fijar como tales actualmente el acogimiento familiar de urgencia, temporal y permanente. Asimismo, la citada ley añadió un nuevo artículo 176 bis regulando la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva.

  Por otra parte, la disposición adicional segunda de citada Ley 26/2015 establece que "todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional".

  Por tanto, la deducción será aplicable al acogimiento familiar de urgencia, temporal y permanente y a la la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva.

Por nacimiento o adopción de hijos

Normativa: Art. 10 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **Por cada hijo nacido o adoptado** en el período impositivo, que conviva con el contribuyente:

  - 200 euros, cuando se trate del **primero o segundo hijo**.

  - 400 euros, cuando se trate del **tercero**.

  - 600 euros, cuando se trate del **cuarto**.

  - 700 euros, cuando se trate del **quinto o sucesivos**.

- **En caso de que el hijo nacido o adoptado tenga una discapacidad física, psíquica, o sensorial igual o superior al 65 por 100**, siempre que dicho hijo haya convivido con el contribuyente ininterrumpidamente desde su nacimiento o adopción hasta el final del período impositivo, **además de la deducción correspondiente al nacimiento o adopción a que se refiere el punto anterior, podrá deducirse la cantidad que proceda de las siguientes:**

  - 400 euros, cuando se trate del primer o segundo hijo que padezca dicha discapacidad.

  - 800 euros, cuando se trate del tercer o posterior hijo que padezca dicha discapacidad, siempre que sobrevivan los anteriores hijos con discapacidad.

Condiciones de aplicación de la deducción

- **Cuando ambos progenitores o adoptantes tengan derecho a la deducción** y no opten por la tributación conjunta, su importe **se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

- **Para determinar el número de orden del hijo** nacido o adoptado se atenderá a los hijos que convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, 31 de diciembre), computándose a dichos efectos tanto los hijos naturales como los adoptivos.

- **Se considerará que conviven con el contribuyente**, entre otros, los hijos nacidos o adoptados que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas [***0435***] y [***0460***] de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a:**

  - 39.000 euros en tributación individual.

  - 52.000 euros en tributación conjunta.

Por contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años

Normativa: Art. 11 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la

Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía de la deducción

- **300 euros** por cada contribuyente con un grado de **discapacidad igual o superior al 33 por 100**.
- **120 euros** por cada contribuyente **mayor de 65 años**.

> ***Atención:*** *ambas cuantías son compatibles entre sí.*

- La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta para la aplicación de esta deducción se realizará atendiendo a la **situación existente en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).

Condiciones para la aplicación la deducción

Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción **no sea superior a**:

- **39.000 euros** en tributación individual.
- **52.000 euros** en tributación conjunta**.**

Por acogimiento de menores

Normativa: Art. 11 bis Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **250 euros** por cada menor en régimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente previsto en el artículo 173 bis del Código Civil, siempre que conviva con el menor la totalidad del período impositivo.

  Precisión: téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) modificó, desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar y, de acuerdo con esta modificación, el acogimiento familiar de urgencia y el temporal contempla los casos del anterior acogimiento familiar simple.

  Si la convivencia es inferior al período impositivo, la cuantía de la deducción se prorrateará por los días reales de convivencia en el periodo impositivo.

- No dará lugar a esta deducción cuando la adopción del menor se produzca durante el período impositivo.

- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a esta deducción y no opten o no puedan

optar por la tributación conjunta, la deducción **se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

Para familias monoparentales

Normativa: Art. 11 ter Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía de la deducción

100 euros para el contribuyente que tenga a su cargo descendientes, siempre que no conviva con cualquier otra persona distinta a los citados descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes.

Condiciones y otros requisitos para la aplicación de la deducción

- **Se considerarán descendientes** a los efectos de la presente deducción:

  a. Los hijos menores de edad, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre **que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales**, excluidas las exentas, **superiores a 8.000 euros**.

  b. **Los hijos mayores de edad con discapacidad**, tanto por relación de paternidad como de adopción, **siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales**, excluidas las exentas, **superiores a 8.000 euros**.

  c. **Los descendientes** a que se refieren las letras a y b anteriores que, sin convivir con el contribuyente, **dependan económicamente de él y estén internados en centros especializados**.

  Se asimilarán a descendientes aquellas **personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento**, en los términos previstos en la legislación vigente.

  La expresión "rentas" debe entenderse hecha a la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro de la declaración.

- **En caso de convivencia con descendientes que no den derecho a deducción**, no se perderá el derecho a la misma siempre y cuando las rentas anuales del descendiente, excluidas las exentas, no sean superiores a 8.000 euros.

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a**:

  - 39.000 euros en tributación individual.

  - 52.000 euros en tributación conjunta.

- Cuando a lo largo del período impositivo se lleve a cabo una alteración de la situación familiar por cualquier causa, a efectos de aplicación de la deducción, se entenderá que ha existido

convivencia cuando tal situación se haya producido durante al menos 183 días al año.

Por gastos de guardería

Normativa: Art. 12 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía y límite máximo de la deducción

El 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de gastos de guardería de niños **menores de 3 años de edad**, con un **máximo de 400 euros anuales por cada niño**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- El contribuyente ha de ser el **progenitor o tutor** con quién convivan los menores de 3 años.

  Se asimilan a descendientes aquellas personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento no remunerado, en los términos previstos en la legislación vigente.

- **Se entiende por guardería**, a efectos de esta deducción, todo **centro autorizado** por la consejería competente del Gobierno de Canarias **para la custodia de niños menores de tres años**.

- El **gasto de guardería se deberá justificar a través de factura** que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La factura recibida por el contribuyente **deberá conservarse durante el plazo de prescripción**, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyente tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

- **Que ninguno de los contribuyentes haya obtenido, en tributación individual, rentas por importe de superior 39.000 euros en el periodo impositivo.**

  En el supuesto de tributación conjunta, este requisito se entenderá cumplido si la **renta de la unidad familiar no excede de 52.000 euros.**

  > La renta se determina por la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, casillas *[0435]* y *[0460]* de la declaración, correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción.

- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción** y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

- La determinación de las circunstancias personales y familiares que deben tenerse en cuenta para la aplicación de esta deducción se realizará atendiendo a la **situación existente en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, 31 de diciembre).

  Sin perjuicio de ello, **la deducción y el límite de la misma en el período impositivo en el**

que el niño cumpla los 3 años se calcularán de forma **proporcional al número de meses en que se cumplan los requisitos** previstos para la aplicación de la deducción.

Por familia numerosa

Normativa: Art. 13 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía de la deducción

Con carácter general, el contribuyente que posea, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), el título de familia numerosa podrá deducir la cantidad que proceda de las siguientes:

- **450 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
- **600 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

Cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar tenga un **grado de discapacidad física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por 100**, el importe de la deducción **será**:

- **1.000 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
- **1.100 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

Requisitos y condiciones de aplicación

- Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).
- El **título de familia numerosa deberá estar expedido por el órgano competente** en materia de servicios sociales del Gobierno de Canarias o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.
- La deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Cuando éstos **convivan con más de un contribuyente**, el importe de la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Compatibilidad

Esta deducción **es compatible** con la deducción "Por nacimiento o adopción de hijos".

Por inversión en vivienda habitual

Normativa: Art. 14 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-

legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Véase también la disposición adicional primera del Decreto ley 12/2021, de 30 de septiembre, por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma (BOC 01-10-2021 - BOE 25-11-2021)

> ***Erupción volcánica de La Palma:*** *de acuerdo con la disposición adicional primera del Decreto ley 12/2021, NO se perderá el derecho a las deducciones practicadas en la cuota íntegra autonómica del IRPF por las cantidades satisfechas por este concepto, a pesar de que las viviendas habituales hayan sido destruidas por la erupción volcánica de La Palma, pudiendo continuar aplicando esta deducción por las cantidades que pudieran seguir abonando.*

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes podrán deducir **el porcentaje que en cada caso corresponda**, conforme al siguiente cuadro, **de las cantidades** satisfechas en el período impositivo por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual, en los mismos términos **y siempre que concurran los mismos requisitos exigidos en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, según la redacción vigente a 1 de enero de 2012.**

La adquisición se extiende a la construcción de la vivienda habitual, rehabilitación y ampliación de la misma de acuerdo con lo previsto en su disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF.

Recuerde que, de acuerdo con el artículo 55 del Reglamento del IRPF, en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, se considera construcción de vivienda habitual el supuesto en el que el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de las mismas, *siempre que las obras* finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión, salvo en los supuestos excepcionales previstos en los apartados 3 y 4 del citado artículo 55, en los que se podrá conceder una ampliación de dicho plazo que , en ningún caso, puede exceder de otros cuatro años más.

Importe de la base imponible general y del ahorro	Porcentaje de deducción
Inferior a 15.000 euros	3,5 por 100
Igual o superior a 15.000 euros e inferior a 30.000 euros	2,5 por 100

La suma del importe de la base imponible general y de la base imponible del ahorro es la que conste reflejada en las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración.

Requisitos y otras condiciones de aplicación

- El concepto de vivienda habitual, así como la base máxima de deducción y los restantes requisitos exigidos para la práctica de la deducción son los contenidos en la **normativa estatal de la deducción por inversión en vivienda habitual en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.**

- Esta deducción no será de aplicación a las cantidades destinadas a la rehabilitación, reforma o adecuación por razón de discapacidad, de la vivienda habitual.

Límite conjunto de la deducción

La suma del importe de esta deducción junto con el de las deducciones autonómicas “Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles declarados de Interés Cultural”, “Por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual" y “Por obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad" no podrá exceder el **15 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casilla [***0546***] de la declaración.

Por obras de rehabilitación energética y reforma de la vivienda habitual

Normativa: Art. 14 bis Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Véase también la disposición adicional primera del Decreto ley 12/2021, de 30 de septiembre, por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma (BOC 01-10-2021 - BOE 25-11-2021)

> ***Erupción volcánica de La Palma:*** *de acuerdo con disposición adicional primera del Decreto ley 12/2021, NO se perderá el derecho a las deducciones practicadas en la cuota íntegra autonómica del IRPF por las cantidades satisfechas por este concepto, a pesar de que las viviendas habituales hayan sido destruidas por la erupción volcánica de La Palma, pudiendo continuar aplicando esta deducción por las cantidades que pudieran seguir abonando.*

Cuantía de la deducción

El **10 por 100**, de las cantidades destinadas a las obras de rehabilitación energética en la vivienda habitual del contribuyente.

Límites máximos de la deducción

- El importe de esta deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casilla ***[0546]*** de la declaración.
- **Además**, la suma del importe de esta deducción junto con el de las deducciones autonómicas “Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles declarados de Interés Cultural”, “Por inversión en vivienda habitual” y “Por obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad" **no podrá exceder el 15 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casilla [***0546***] de la declaración.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La vivienda habitual deberá ser propiedad del contribuyente.

> ***Importante:*** *no darán derecho a practicar esta deducción las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.*

- A los efectos de la presente deducción **se entenderá por obras de rehabilitación energética** las destinadas a la **mejora del comportamiento energético** de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al **aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas** o a la incorporación de **equipos que utilicen fuentes de energía renovables**.

  También tendrán tal consideración, las de mejora de las instalaciones de suministro e instalación de **mecanismos que favorezcan el ahorro de agua**, así como la implantación de **redes de saneamiento separativas en el edificio** y otros sistemas que favorezcan la reutilización de las aguas grises y pluviales en el mismo edificio o en la parcela o que reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

> ***Atención:*** *no generarán derecho a la presente deducción las cantidades destinadas a mobiliario o a electrodomésticos.*

- En el supuesto de **edificaciones en régimen de propiedad horizontal** en que la obra de rehabilitación energética sea contratada por la comunidad de propietarios, el importe del gasto se imputará a los diferentes propietarios con derecho a deducción **en función de su cuota de participación**.

- La obra de rehabilitación energética **deberá acreditarse mediante los certificados de calificación energética**, en los términos establecidos en el Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios, debidamente inscritos en el Registro de certificados de eficiencia energética de edificios de la Consejería competente en materia de industria, en el que conste el certificado obtenido antes de la realización de las obras rehabilitación energética y el expedido tras las mismas.

Base de la deducción

- La base de la deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**, a las personas o entidades que realicen las obras.

  En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante **entregas de dinero de curso legal**.

- La **base máxima anual** de esta deducción será de **7.000 euros** por contribuyente.

Justificación documental

- El gasto de las obras de rehabilitación energética **se deberá justificar a través de factura** que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.
- En el supuesto de **edificaciones en régimen de propiedad horizontal** en que la obra de rehabilitación energética sea contratada por la comunidad de propietarios, ésta certificará el importe del gasto imputable a cada vivienda y que ha sido efectivamente satisfecho por el propietario en el período impositivo.
- La factura recibida por el contribuyente, o en su caso la certificación emitida por la comunidad de propietarios, **deberá conservarse durante el plazo de prescripción**, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyente tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

Incompatibilidad

La presente deducción es incompatible con la deducción autonómica “Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles declarados de Interés Cultural” y con la deducción autonómica “Por inversión en vivienda habitual”, no pudiendo aplicarse sobre las mismas cantidades ambas deducciones.

Por obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad

Normativa: Art. 14 ter Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Véase también la disposición adicional primera del Decreto ley 12/2021, de 30 de septiembre, por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma (BOC 01-10-2021)

> ***Erupción volcánica de La Palma:*** *de acuerdo con disposición adicional primera del Decreto ley 12/2021, NO se perderá el derecho a las deducciones practicadas en la cuota íntegra autonómica del IRPF por las cantidades satisfechas por este concepto, a pesar de que las viviendas habituales hayan sido destruidas por la erupción volcánica de La Palma, pudiendo continuar aplicando esta deducción por las cantidades que pudieran seguir abonando.*

Cuantía de la deducción

El **10 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo, por las obras e instalaciones de adecuación a la vivienda por razón de discapacidad.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

El concepto obras o instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad, así como la base máxima de deducción y los restantes requisitos exigidos para la

práctica de la deducción son los contenidos en el **artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, en la redacción vigente el 1 de enero de 2012**.

Límite conjunto de la deducción

La suma del importe de esta deducción junto con el de las deducciones autonómicas “Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles declarados de Interés Cultural”, “Por inversión en vivienda habitual” y “Por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual" **no podrá exceder el 15 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casilla ***[0546]*** de la declaración.

Por alquiler de vivienda habitual

Normativa: Art. 15 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía y límite máximo de la deducción

El 20 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de la vivienda habitual, con un **máximo de 600 euros anuales**.

A efectos de poder practicarse esta deducción se requiere que el contribuyente satisfaga en calidad de arrendatario cantidades en concepto de alquiler de su vivienda habitual durante el período impositivo. Por ello, en caso de matrimonio, cualquiera que sea su régimen económico matrimonial, solo serán deducibles las cantidades que satisfaga el cónyuge **firmante del contrato de arrendamiento** sin perjuicio de que tal contrato tenga efectos internos entre los cónyuges. Véase al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 220/2009, de 3 de abril (Sala de lo Civil), recaída en el recurso de casación núm. 1200/2004 (ROJ: STS 2464/2009)

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]***de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a**:

  - 20.000 euros anuales en tributación individual.

  - 30.000 euros anuales en tributación conjunta.

- Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler **excedan del 10 por 100 de la base imponible general** obtenida en el período impositivo descontado, si lo hubiere, el importe de las subvenciones que por este concepto hubiera percibido el arrendatario.

- El concepto de vivienda habitual será el contenido en la Ley del IRPF.

- La aplicación de la deducción queda condicionada a la declaración por parte del contribuyente del NIF **arrendador**, de la **identificación catastral** de la vivienda habitual y del **canon arrendaticio anual**.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar la referencia catastral de la vivienda y, si existe, el de la segunda vivienda arrendada, o, en su caso, si no tiene referencia catastral, se marcará una "X" en las casillas correspondientes. Asimismo, deben cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración.*

Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago

Normativa: Art. 15 bis Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **25 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el ejercicio correspondiente, por el arrendamiento de la vivienda habitual.
- El **importe máximo** de deducción será de **1.200 euros anuales**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción solo será aplicable en el caso de la transmisión de la vivienda habitual que efectúe su propietario en favor de la entidad financiera acreedora, o de una filial inmobiliaria de su grupo, porque no puede hacer frente al pago de los préstamos o créditos hipotecarios concedidos para su adquisición, siempre y cuando el transmitente continúe ocupando la vivienda mediante contrato de arrendamiento con opción de compra firmado con la entidad financiera.

  Véase al respecto los supuestos de arrendamiento vinculados a determinadas operaciones de dación en pago contempladas en el artículo 35-bis del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2009.

- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a**:

  - 24.000 euros anuales en tributación **individual**.

  - 34.000 euros anuales en tributación **conjunta**.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por el arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago de Aragón, Canarias y Castilla La Mancha" del Anexo B.9 de la declaración.*

Por gastos en primas de seguros de crédito para cubrir impagos de rentas de arrendamientos de vivienda (deducción del arrendador)

Normativa: Art. 15 quáter Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **75 por 100** de los gastos satisfechos por el contribuyente durante el ejercicio en concepto de **primas de seguros de crédito** que cubran total o parcialmente **el impago de las rentas** a las que el contribuyente tenga derecho por razón del arrendamiento de un bien inmueble, situado en Canarias, a un tercero destinado a vivienda.
- El importe máximo de esta deducción será de **150 euros anuales tanto en tributación individual como en la conjunta**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que la **duración del contrato de arrendamiento de vivienda** con un mismo arrendatario sea **igual o superior a un año**.
- **Que se haya constituido el depósito de la fianza** a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor del órgano competente de la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias, en el plazo establecido para ello.
- Que el contribuyente **declare en el IRPF el rendimiento derivado de las rentas del arrendamiento** de la vivienda como rendimientos del capital inmobiliario.
- Que el arrendador esté al corriente de sus obligaciones fiscales e indique en sus declaraciones de IRPF el NIF **del arrendatario y el número de referencia catastral del bien arrendado**.
- Que el **importe mensual** del arrendamiento **no** sea **superior a 800 euros**.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por gastos en primas de seguros de crédito para cubrir impagos de rentas de arrendamientos de vivienda (deducción del arrendador) de Canarias" del Anexo B.9 de la declaración.*

Por contribuyentes desempleados

Normativa: Art. 16 bis Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

100 euros para los contribuyentes que perciban prestaciones de desempleo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Tener **residencia habitual en las Islas Canarias**.
- **Estar en situación de desempleo** durante **más de seis meses del período impositivo** correspondiente al año 2021.

  > ***Importante:*** *en el supuesto de tributación conjunta, podrán beneficiarse de esta deducción cada uno de los contribuyentes integrados en la unidad familiar que se encuentre en la indicada situación de desempleo y tenga su residencia habitual en las Islas Canarias.*

- La **suma de los rendimientos íntegros del trabajo,** casillas ***[0012]*** de la declaración, ha de ser en el ejercicio 2021 **superior a 14.000 euros e igual o inferior a 22.000 euros** tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

  Estas cuantías serán para cada período impositivo las equivalentes en la normativa reguladora del IRPF a efectos de la obligación de declarar.

- La **suma de la base imponible general y del ahorro**, excluida la parte correspondiente a los rendimientos del trabajo, **no podrá superar la cantidad de 1.600 euros**.

  Dicha cuantía se determinará sumando los importes de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración y restando de su resultado el importe consignado en la casilla ***[0025]*** del Apartado A correspondiente a "Rendimientos del Trabajo", de la declaración.

Por gasto de enfermedad (general)

Normativa: Art. 16 ter Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía de la deducción

- El **10 por 100** de los **gastos y honorarios profesionales** abonados durante el periodo impositivo **por la prestación de servicios** realizada por quienes tengan la condición de profesionales **médicos o sanitarios, excepto farmacéuticos**, conforme a lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias, **por motivo de la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes e invalidez, tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar**.

> ***Importante:*** *en ningún caso se incluye la asistencia con fines estéticos, excepto cuando constituyan la reparación de daños causados por accidentes o intervenciones que afecten a las personas y los tratamientos destinados a la identidad sexual.*

- El **10 por 100** de los **gastos en la adquisición de aparatos y complementos**, incluidas las gafas graduadas y las lentillas, que por sus características objetivas solo puedan destinarse a **suplir las deficiencias físicas** de las personas.

Límites máximos de la deducción

- Esta deducción tendrá un **límite anual** de:

  - 500 euros en tributación individual.

  - 700 euros en tributación conjunta.

- Estos límites **se incrementarán en 100 euros en tributación individual** cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no debe ser superior a**:

  - 39.000 euros en tributación individual.

  - 52.000 euros en tributación conjunta**.**

- La base conjunta de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura y satisfechas, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que presten los servicios**.

  La deducción solo la podrán aplicar las personas titulares de las facturas y que, a su vez, realicen el pago por los medios establecidos. No obstante, si se trata de matrimonios en régimen de gananciales las cantidades satisfechas se atribuirán a ambos cónyuges por partes iguales, por lo que ambos padres podrían aplicar la deducción sobre la mitad de las cantidades satisfechas por los gastos originados por los hijos, aunque la factura esté a nombre de uno solo de ellos. En el resto de los casos (separación de bienes, parejas de hecho, etc.) se deberá acreditar quien ha satisfecho los gastos (a priori se entiende que el gasto lo ha satisfecho el titular de la factura, pero se admite prueba que acredite que ha sido otro de los progenitores) que será quien pueda aplicar la deducción y por la totalidad de las cantidades satisfechas por él.

> ***Importante:*** *en ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.*

- La factura deberá cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se

regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La factura recibida por el contribuyente deberá conservarse durante el plazo de prescripción.

Importante**: téngase en cuenta que el importe de esta deducción general por gastos de enfermedad se consigna en la casilla **[0940]** mientras que el importe de la nueva deducción por gastos de enfermedad para residentes en la isla de La Palma se consigna en la casilla **[0848].

Incompatibilidad

La deducción "por gastos de enfermedad para residentes en la isla de La Palma" que regula la disposición adicional primera. Cuatro del Texto Refundido y esta deducción son incompatibles **respecto del mismo contribuyente**, de forma que aquellos contribuyentes con residencia habitual en La Palma en 2021 que tengan derecho a aplicar la deducción por mínimo personal, familiar y por discapacidad, aplicarán la nueva deducción sobre todas las cantidades satisfechas por gastos de enfermedad durante el ejercicio.

Al ser deducciones distintas, en la declaración conjunta serán compatibles entre sí **siempre que sean generadas por distinto contribuyente**. Es decir, si uno de los contribuyentes cumple los requisitos para aplicar la deducción correspondiente a La Palma aplicará la nueva deducción mientras que el otro contribuyente cumple los requisitos de esta deducción general para resientes en Canarias aplicará ésta.

Por familiares dependientes con discapacidad

Normativa: Art. 16 quáter Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Cuantía de la deducción

500 euros por cada ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, que genere el derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a**:

  - 39.000 euros en tributación individual.

  - 52.000 euros en tributación conjunta**.**

- **Cuando varios contribuyentes tengan derecho** a la aplicación de la deducción prevista en el presente artículo, **se estará a las reglas del prorrateo**, convivencia y demás límites

previstos en la normativa estatal del IRPF.

Por mínimo personal, familiar y por discapacidad para residentes en la isla de La Palma

Normativa: Disposición adicional primera. Uno y art. 2 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

> ***Atención:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 19 de septiembre de 2021*

Cuantía de la deducción

Importe de esta deducción será equivalente al **resultado de aplicar el tipo de gravamen del primer tramo de la escala autonómica** (9 por 100), **sobre una base constituida por el 10 por 100 de cada una de las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad** a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley del IRPF.

De acuerdo con el artículo 2.3. del texto refundido cuando las personas, integradas en una unidad familiar, opten por tributar conjuntamente en los términos de la normativa estatal reguladora del IRPF, las deducciones autonómicas previstas en este texto refundido que se imputarán a la unidad familiar serán aquellas que le hubieran correspondido a cada contribuyente si hubieran optado por la tributación individual, si bien los límites que en las mismas se contemplan se referirán a la cuota íntegra autonómica correspondiente a la tributación conjunta.

Por tanto, esta deducción ser calculará tomando en cuenta, respecto de los mínimos por **descendientes, ascendientes y discapacidad**, las cuantías resultantes de la autoliquidación conjunta; y respecto de la cuantía por el **mínimo del contribuyente**, habrá que diferenciar si la unidad familiar es monoparental o biparental: en el primer caso, la cuantía a tener en cuenta por el artículo 57.1 y 2 de la Ley del IRPF para la deducción, será la resultante de la autoliquidación conjunta, pero en el caso de la biparental se tomará el doble de la cuantía prevista en el artículo 57.1 de la Ley del IRPF, (esto es, 5.550 euros X 2 contribuyentes = 11.100 euros) y respecto de las cuantías del artículo 57.2 las que deriven de la autoliquidación conjunta.

Requisitos para la aplicación de la deducción

Solo podrán aplicarse esta deducción los contribuyentes con residencia habitual en el año 2021 en la isla de La Palma **en los que concurran las siguientes situaciones:**

a. **Que hayan sido desalojados de forma definitiva de los inmuebles donde residían, por haber quedado destruidos, inhabitables o inaccesibles como consecuencia de la erupción volcánica iniciada el 19 de septiembre de 2021.**

   Será necesario que, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, como, por ejemplo, certificado de empadronamiento o contrato de alquiler, entre otros, se acredite que el día 19 de septiembre de 2021 los contribuyentes desalojados tenían su residencia en dichos inmuebles, con independencia del tiempo de permanencia en los mismos anterior a dicha fecha

b. **Que los inmuebles donde se ubicaban sus lugares de trabajo o sus medios de**

subsistencia, hayan sido destruidos, inhabitables o inaccesibles como consecuencia de la erupción volcánica iniciada el 19 de septiembre de 2021.

Será necesario que, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, se acredite que en dicha fecha esos inmuebles constituían el lugar de trabajo del contribuyente o su medio de subsistencia, con independencia del tiempo anterior en que lo hayan sido

Ámbito temporal para la aplicación de la deducción.

Esta deducción será aplicable exclusivamente en los **ejercicios 2021 y 2022**.

Por desarraigo por la erupción volcánica de la isla de La Palma

Normativa: Disposición adicional primera. Dos Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

> ***Atención:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 19 de septiembre de 2021.*

A. Por pérdida de inmuebles como consecuencia de la erupción volcánica de la isla de La Palma

Cuantía de la deducción

- **2.000 euros** por la vivienda en la que el contribuyente acredite que el día 19 de septiembre de 2021 tenía su residencia, con independencia del tiempo de permanencia anterior a dicha fecha.

  Casuística:

  a. Si se trata de un edificio con varias viviendas, plazas de garajes, trasteros y otros anexos que tenga una única referencia catastral por no existir división horizontal, se podrá aplicar la deducción por cada vivienda, siempre que se acredite la existencia de cada una de ellas por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

  b. Si la vivienda tiene plazas de garaje, trasteros y otros anexos, cada uno de ellos con su propia referencia catastral, solo se aplicaría la deducción por la vivienda, no por el garaje ni por el trastero ni otros anexos que tengan referencia catastral independiente.

  c. Si la vivienda y sus anexos no tienen referencia catastral, en este caso si se podrá aplicar la deducción por cada vivienda (no por los anexos), siempre que se acredite su existencia por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

- **2.000 euros** por los inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales, incluidas las actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras.

  Para tener derecho a la deducción, las actividades economicas a las que el inmueble se encuentra afecto deben ser ejercidas por el titular del inmueble o su cónyuge, bien directamente o bien a través de entidades en regimen de atribución de rentas.

- **1.000 euros** por el resto de bienes inmuebles.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La deducción puede ser aplicada por el propietario,usufructuario y/o nudo propietario del inmueble.
- Ha de tratarse de inmuebles que hayan quedado destruidos, inhabitables o inaccesibles de forma definitiva, como consecuencia de la erupción volcánica iniciada el 19 de septiembre de 2021 en la isla de La Palma.

  La referencia a que se haya perdido el inmueble por estar “destruido, inhabitable o inaccesible de forma definitiva”, ha de interpretarse en el sentido de que solo se podrá aplicar la deducción cuando la pérdida del inmueble **sea total**, lo que se produce cuando el inmueble deja de ser “usable”, bien porque desaparece por destrucción, o porque de forma definitiva, es inhabitable o inaccesible.

- Cuando se trate de la vivienda en la que residía el contribuyente será necesario que, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, como, por ejemplo, certificado de empadronamiento, entre otros, se acredite que el día 19 de septiembre de 2021 los contribuyentes tenían su residencia en dicha vivienda, con independencia del tiempo de permanencia anterior a dicha fecha.
- Cuando se trate de inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales, será necesario que, por cualquier medio de prueba admitido en derecho, se acredite que el día 19 de septiembre de 2021 los citados inmuebles estaban afectos a dichas actividades, con independencia del tiempo anterior en que lo hayan sido.
- Para el resto de los bienes inmuebles la existencia y titularidad, como propietario, usufructuario o nudo propietario, del contribuyente el día 19 de septiembre de 2021 debe acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho.
- Si un mismo inmueble tiene diferentes usos, únicamente se podrá aplicar el importe de la deducción correspondiente a uno de ellos.
- La deducción se aplica **por cada** inmueble que se haya perdido, prorrateándose, cuando sean varios titulares, la deducción de forma proporcional a su porcentaje de titularidad.

  Cuando existan usufructuarios y nudos propietarios del inmueble, para prorratear el importe de la deducción correspondiente al bien en cuestión los porcentajes de usufructo y de nuda propiedad se computarán por la mitad de su valor (al estar la propiedad dividida entre el usufructuario y el nudo propietario) con el fin de que la suma de porcentajes de titularidad sea igual a 100.

Límites de la deducción

Esta deducción tendrá como límite el 50 por 100 de la cuota íntegra autonómica.

Ámbito temporal para la aplicación de la deducción

Esta deducción será aplicable exclusivamente en los ejercicios 2021 y 2022.

B. Por pérdida de vehículos de motor como consecuencia de la erupción volcánica de la isla de La Palma

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **300 euros** por los vehículos a motor dotados de más de dos plazas.
- **100 euros** por los vehículos a motor dotados de hasta dos plazas.
- **50 euros** por los vehículos a motor dotados de una sola plaza.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- El vehículo debe haber desaparecido consecuencia de la erupción volcánica iniciada el 19 de septiembre de 2021 en la isla de La Palma.
- Los vehículos no deben figurar en el momento de su desaparición como dado de baja en el registro de la Dirección General de Tráfico o en el registro administrativo correspondiente, ni estar embargado por una Administración pública
- La existencia y titularidad de los citados bienes, como propietario, usufructuario o nudo propietario, debe acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho.
- Cuando sean varios los titulares, el importe de la deducción se prorrateará entre ellos de forma proporcional a su porcentaje de titularidad.

Límites de la deducción

Esta deducción tendrá como límite el **10 por 100** de la cuota íntegra autonómica.

Ámbito temporal para la aplicación de la deducción

Esta deducción será aplicable exclusivamente durante el ejercicio 2021.

Por la cesión de uso temporal y gratuita de inmuebles ubicados en la isla de La Palma

Normativa: Disposición adicional primera. Tres Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

> ***Atención:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 19 de septiembre de 2021*

Cuantía de la deducción

200 euros por del año en que realicen, a título de precario, la cesión de uso temporal y gratuita

de inmuebles ubicados en la isla de La Palma.

> Téngase en cuanta que “por meses completos del año” hay que entender los meses naturales, por lo que sólo se podrá aplicar la deducción por los meses en los que el inmueble esté cedido del 1 al 30 o 31 del mes en cuestión.

Ámbito temporal para la aplicación de la deducción

Esta deducción será aplicable exclusivamente en los ejercicios 2021 y 2022.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La cesión de uso ha de ser del inmueble completo, no de una parte y por un período mínimo de 3 meses.

  > El "período mínimo de 3 meses" se determina de fecha a fecha, ya que la finalidad de esta deducción es facilitar el rápido alojamiento a las numerosas personas afectadas por la erupción volcánica, sin que tengan que esperar a que sea el día 1 del mes natural.
  >
  > No obstate , si bien para tener derecho a la deducción el periodo de cesión ha de ser como mínimo 3 meses, el importe de la deducción aplicable atiende a **cada uno de los meses completos** en los que se haya realizado la cesión. Así, por ejemplo, si se cede un inmueble en desde 20 de septiembre hasta 22 de diciembre de 2021, el contribuyente tendrá derecho a la deducción por ser el período de cesión superior a 3 meses, pero el importe aplicable solo será de 400 eutos ya que la cuantía de 200 euros solo procede por los meses de octubre y noviembre, al ser éstos los dos únicos meses **completos** del año en los que ha tenido lugar la cesión.
  >
  > Asimismo, si el inmueble se ha cedido durante tres o más meses, pero solo una parte de la cesión ha transcurrido en 2021, con una duración inferior a 3 meses, se puede aplicar la deducción en dicho año por los meses completos que transcurran en el año 2021. Así, por ejemplo si un contribuyente cede un inmueble el día 3 de noviembre de 2021 hasta el 8 de febrero de 2022, en 2021 aplicará la deducción por el mes de diciembre (noviembre no por no ser mes completo) y en 2022 por el mes de enero (febrero no por no ser mes completo).

- El beneficiario de la cesión ha de ser cualquier persona o entidad que haya perdido un inmueble, por haber sido destruido o haber quedado inhabitable o inaccesible como consecuencia de la erupción volcánica iniciada el 19 de septiembre de 2021.

- Para ello, el beneficiario deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho la existencia y titularidad, como propietario, usufructuario o nudo propietario, del inmueble que ha quedado destruido o inhabitable o inaccesible como consecuencia de la erupción volcánica,

- El inmueble cuyo uso se cede debe utilizarse por el beneficiario como vivienda o para el desarrollo de una actividad económica, sanitaria, educativa, científica, cultural, social, deportiva o religiosa, sin que quepa su cesión a terceros.

- Cuando sean varios los titulares del inmueble, ya sea como propietarios, usufructuarios o nudo propietarios, el importe de la deducción se prorrateará entre ellos de forma proporcional a su porcentaje de titularidad.

  > Cuando existan usufructuarios y nudos propietarios del inmueble, para prorratear el importe de la deducción correspondiente al bien en cuestión los porcentajes de usufructo y de nuda propiedad se computarán por la mitad de su valor (al estar la propiedad dividida entre el usufructuario y el nudo propietario) con el fin de que la suma de porcentajes de titularidad sea igual a 100.

Límites de la deducción

El importe máximo de deducción se sujeta a un doble límite:

- No puede exceder de 1.500 euros por cada inmueble, tanto en tributación individual como conjunta.
- No puede superar el 35 por 100 de la cuota íntegra autonómica del ejercicio

Por gastos de enfermedad para residentes en la isla de La Palma

Normativa: Disposición adicional primera. Cuatro Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

> ***Atención:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 19 de septiembre de 2021*

Ámbito temporal para la aplicación de la deducción

Esta deducción será aplicable exclusivamente en los **ejercicios 2021 y 2022**.

Cuantía de la deducción

El 35 por 100 de los siguientes gastos abonados en el ejercicio por los contribuyentes residentes en la Isla de la Palma:

- **Gastos y honorarios profesionales** abonados durante el periodo impositivo **por la prestación de servicios** realizada por quienes tengan la condición de profesionales **médicos o sanitarios, excepto farmacéuticos**, conforme a lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias, **por motivo de la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes e invalidez, tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar.**
- **Gastos en la adquisición de aparatos y complementos**, incluidas las gafas graduadas y las lentillas, que por sus características objetivas solo puedan destinarse a **suplir las deficiencias físicas** de las personas.

Límites máximos de la deducción

- Esta deducción tendrá un **límite anual** de:

  - 500 euros en tributación individual.

  - 700 euros en tributación conjunta.

- Estos límites **se incrementarán en 100 euros en tributación individual** cuando el

contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Solo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes **con residencia habitual en el año 2021** en la isla de La Palma que tengan derecho a aplicar la deducción por el mínimo personal, familiar y por discapacidad, previsto en la disposición adicional primera.Uno del Texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril, **por concurrir alguna de las siguientes situaciones**:

  a. Que hayan sido desalojados de forma definitiva de los inmuebles donde residían, por haber quedado destruidos, inhabitables o inaccesibles como consecuencia de la erupción volcánica iniciada el 19 de septiembre de 2021.

  b. Que los inmuebles donde se ubicaban sus lugares de trabajo o sus medios de subsistencia, hayan sido destruidos, inhabitables o inaccesibles como consecuencia de la erupción volcánica iniciada el 19 de septiembre de 2021.

- La **base conjunta de esta deducción** estará constituida por las cantidades justificadas con factura y satisfechas, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que presten los servicios**.

  La deducción solo la podrán aplicar las personas titulares de las facturas y que, a su vez, realicen el pago por los medios establecidos. No obstante, si se trata de matrimonios en régimen de gananciales las cantidades satisfechas se atribuirán a ambos cónyuges por partes iguales, por lo que ambos padres podrían aplicar la deducción sobre la mitad de las cantidades satisfechas por los gastos originados por los hijos, aunque la factura esté a nombre de uno solo de ellos. En el resto de los casos (separación de bienes, parejas de hecho, etc.) se deberá acreditar quien ha satisfecho los gastos (a priori se entiende que el gasto lo ha satisfecho el titular de la factura, pero se admite prueba que acredite que ha sido otro de los progenitores) que será quien pueda aplicar la deducción y por la totalidad de las cantidades satisfechas por él.

  > ***Importante:*** *en ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.*

- La factura deberá cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La factura recibida por el contribuyente deberá conservarse durante el plazo de prescripción.

> ***Atención:*** *téngase en cuenta que el importe de esta nueva deducción por gastos de enfermedad específica para residentes en la isla de La Palma se consigna en la casilla* ***[0848]*** *mientras que el importe de deducción por gasto de enfermedad general para residentes en Canarias se consigna en la casilla* ***[0940].***

Incompatibilidad

La deducción general "Por gastos de enfermedad" del artículo 16 ter del Texto Refundido y esta deducción son incompatibles **respecto del mismo contribuyente**, de forma que aquellos contribuyentes con residencia habitual en La Palma en 2021 que tengan derecho a aplicar la deducción por mínimo personal, familiar y por discapacidad, aplicarán la nueva deducción sobre todas las cantidades satisfechas por gastos de enfermedad durante el ejercicio.

Al ser deducciones distintas, en la declaración conjunta serán compatibles entre sí **siempre que sean generadas por distinto contribuyente**. Es decir, si uno de los contribuyentes cumple los requisitos para aplicar la deducción correspondiente a La Palma aplicará la nueva deducción mientras que el otro contribuyente aplicará la deducción prevista en el artículo 16 ter del texto refundido.

Límites comunes y obligaciones formales para aplicar las deducciones

Normativa: Art. 18 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto-legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Límites comunes

- La suma de las deducciones aplicadas sobre la cuota íntegra autonómica en ningún caso podrá superar el importe de la misma.
- Sobre un mismo bien no se podrá aplicar más de una de las deducciones autonómicas.

  En consecuencia, no pueden aplicarse simultáneamente las deducciones autonómicas por inversión en vivienda habitual y por obras de adecuación de la vivienda habitual cuando los importes que las originan estén referidos a una misma vivienda, aunque las cantidades invertidas sean diferentes.

Obligaciones formales

- Los contribuyentes del IRPF están obligados a conservar durante el plazo de prescripción los justificantes y documentos que acrediten el derecho a disfrutar de las deducciones de la cuota que hayan aplicado efectivamente.
- Mediante Orden del Consejero de la Comunidad Autónoma de Canarias competente en materia tributaria se podrán establecer obligaciones de justificación e información para el control de las deducciones a que se refiere el apartado anterior.

Comunidad Autónoma de Cantabria

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cantabria podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por arrendamiento de vivienda habitual por jóvenes, mayores y personas con discapacidad

Normativa: Art. 2.1 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantía y límites máximos de la deducción

- **El 10 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por el arrendamiento de la vivienda habitual

  La deducción se practicará por el **titular o titulares** del contrato de arrendamiento.

  > En caso de matrimonio, cualquiera que sea su régimen económico matrimonial, sólo serán deducibles las cantidades que satisfaga el cónyuge **firmante del contrato de arrendamiento** y, en consecuencia**,** las cantidades que satisfaga el cónyuge que no figura en el contrato no dan derecho a dicha deducción por no ser arrendatario. Véase al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 220/2009, de 3 de abril (Sala de lo Civil), recaída en el recurso de casación núm. 1200/2004 (ROJ: STS 2464/2009).

- El **límite máximo de deducción será de:**

  - 300 euros anuales en tributación individual.

  - 600 euros en tributación conjunta, siendo preciso para ello que, al menos, uno de los declarantes reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción que a continuación se comentan**.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Tener menos de 35 años cumplidos, 65 o más, o ser persona con discapacidad física, psíquica o sensorial** con un **grado** de discapacidad **igual o superior al 65 por 100** de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 354 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

  > A efectos de acreditación del grado de discapacidad téngase la disposición adicional única del Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio, cuya regulación es similar a la que establece el artículo 72 del Reglamento del IRPF.

- Que la **suma de la base liquidable general y la base liquidable del ahorro,** suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, minorada en el mínimo personal y familiar, casilla ***[0520],*** **sea inferior a:**

- **22.946 euros** en tributación individual.

- **31.485 euros** en tributación conjunta.

- **Que las cantidades satisfechas** en concepto de alquiler **excedan del 10 por 100** de la renta del contribuyente.

Base de la deducción

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades **justificadas con factura o recibo satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito,** *a las personas o entidades que sean arrendadores de la vivienda***.**

En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de **dinero en efectivo**.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en la casilla correspondiente.*

Por cuidado de familiares

Normativa: Art. 2.2 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantía de la deducción

100 euros por cada uno de los siguientes familiares, ya sea el parentesco por consanguinidad o por afinidad:

- **Descendiente menor de 3 años**.

- **Ascendiente mayor de 70 años**.

- **Ascendiente, descendiente, cónyuge o hermano con un grado de discapacidad física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por 100** de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 354 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

Por descendiente menor de 3 años con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, procederá aplicar una deducción de **100 euros por descendiente y otros 100 euros por discapacidad**. **De forma análoga** cabe proceder **con** los **ascendientes**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que el ascendiente, descendiente, cónyuge o hermano **conviva más de 183 días del año natural con el contribuyente**. **Se exceptúa** del cumplimiento de este requisito a los **menores de tres años**.
- Que el descendiente o ascendiente **no tenga rentas brutas anuales superiores a 6.000 euros**. En los supuestos de discapacidad de ascendiente, descendiente, cónyuge o hermano el límite será de 1,5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).

  El importe del IPREM anual para 2021 que se toma como referencia asciende a 7.908,60 euros, por lo que el límite cuantitativo queda fijado en 11.862,90 euros.

Recuerde: *cumpliéndose los anteriores requisitos, se tendrá derecho a la aplicación de la deducción, aunque el parentesco sea por afinidad.*

Por obras de mejora

Normativa: Art. 2.3 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

El **15 por 100 de las cantidades satisfechas** en obras realizadas, durante el ejercicio fiscal, en **cualquier vivienda o viviendas de su propiedad**, siempre que esté situada en la Comunidad de Cantabria, **o en el edificio en la que la vivienda se encuentre**, y que tengan por objeto:

a. Una **rehabilitación calificada como tal por la Dirección General de Vivienda del Gobierno de Cantabria**.

b. La **mejora de la eficiencia energética, la higiene, la salud y protección del medio ambiente y la accesibilidad** a la vivienda o al edificio en que se encuentra.

c. La **utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad** y, en particular, la **sustitución de instalaciones** de **electricidad, agua, gas, calefacción**.

d. Las **obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación** que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda del contribuyente.

Importante: *no darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en viviendas afectadas a una actividad económica, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.*

Base de la deducción

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**, a las personas o entidades que realicen tales obras.

En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de **dinero en efectivo**.

Límites máximos de la deducción

- La deducción tendrá un **límite anual** de:

  - 1.000 euros en **tributación individual**.

  - 1.500 euros en **tributación conjunta**.

- Estos límites **se incrementarán** en **500 euros en tributación individual** cuando el contribuyente sea una **persona con un grado acreditado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.

  En el caso de **tributación conjunta el incremento será de 500 euros por cada contribuyente con dicha discapacidad**.

  A efectos de la aplicación del incremento se tomarán en consideración todos los miembros de la unidad familiar que tengan el grado de discapacidad exigido con independencia de que tengan o no rentas y de si han satisfecho o no cantidades que les den derecho a la deducción.

  > ***Atención:*** *la acreditación del grado de discapacidad se efectuará según lo dispuesto en la disposición adicional única del texto refundido de la Ley de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado que es coincidente con lo que establece el artículo 72 del Reglamento del IRPF.*

- Las cantidades satisfechas en el ejercicio y no deducidas por exceder del límite anual, podrán deducirse en los **dos ejercicios siguientes**.

  La deducción pendiente de aplicar procedente del ejercicio 2019 ha de practicarse obligatoriamente en el ejercicio 2021, hasta la cuantía máxima permitida según el tipo de tributación, por lo que el contribuyente no puede optar por demorar, total o parcialmente, su aplicación al ejercicio 2022.

  Asimismo, téngase en cuenta que las deducciones pendientes de 2019 y 2020 se aplican antes de la deducción generada en 2021, por lo que, si con aquélla se agota el límite máximo anual de la deducción, las cantidades satisfechas en 2021 se podrán deducir en los dos ejercicios siguientes.

Incompatibilidad

En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente tenga derecho a practicarse la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF.

Atención: *el importe de la deducción generado en 2019 y 2020 que no pudo ser aplicado por exceder del límite anual, se consignarán en el Anexo B.3 de la declaración. Si las obras se realizan y satisfacen en 2021 los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF de la persona o entidad que realiza las obras y el importe de la deducción en el mencionado Anexo B.3. Finalmente, el importe de las cantidades satisfechas en 2021 no deducidas por exceder del límite anual se consignará en la casilla correspondiente.*

Por donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Coopera o a Asociaciones que persigan entre sus fines el apoyo a personas con discapacidad

Normativa: Art. 2.4 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantía de la deducción

- El **15 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones** domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria que cumplan los requisitos de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE del 27) y que persigan fines culturales, asistenciales, sanitarios o deportivos o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos.
- El **12 por 100 de las cantidades donadas** al **Fondo Cantabria Coopera**.
- El **15 por 100 de las cantidades donadas** a asociaciones domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria que cumplan los requisitos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y cuyo objeto sea el apoyo a personas con discapacidad.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Tratándose de donativos a **fundaciones**, que **éstas se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones**, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

Límite máximo de los donativos con derecho a deducción

La base de esta deducción autonómica está sujeta al **límite del 10 por 100 de la base liquidable general y del ahorro,** suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración.

Este límite opera conjuntamente con el que afecta a la deducción general por donativos y a la deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

Por consiguiente, únicamente podrá aplicarse esta deducción autonómica por el importe de los donativos con derecho a la misma que no supere la cuantía que, en su caso, reste del citado

límite tras practicar las deducciones generales del impuesto anteriormente mencionadas.

Por acogimiento familiar de menores

Normativa: Art. 2.5 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes que reciban a menores en **régimen de acogimiento familiar** podrán deducir las siguientes cantidades:

- **240 euros** con carácter general, o
- **240 euros** por el número máximo de menores acogidos de forma simultánea en el período impositivo.

  En todo caso, **la cuantía de la deducción no podrá superar** el importe de **1.200 euros**.
- Esta deducción **será igualmente aplicable a las personas ex-acogedoras con las que conviva una persona mayor de edad que se hubiera tenido acogida hasta la mayoría de edad**, siempre que la convivencia no se haya interrumpido y que la convivencia se dé bajo la aprobación y la supervisión de la entidad pública de protección de menores.

  En este último caso, **la deducción está sujeta a los mismos requisitos que permiten la aplicación del mínimo por descendientes** por los/las hijos/as mayores de edad que conviven en el domicilio familiar.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- El acogimiento familiar que da derecho a la deducción podrá ser **simple o permanente**, administrativo o judicial, siempre que los contribuyentes hayan sido previamente seleccionados al efecto por una entidad pública de protección de menores.

  > **Precisión:** téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) modificó, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar y, de acuerdo con esta modificación, el acogimiento familiar de urgencia y el temporal contemplan los casos del anterior acogimiento familiar simple.
  >
  > Por tanto, la deducción será aplicable al actual acogimiento familiar de urgencia, temporal y permanente.
- Los contribuyentes que reciban a los menores **no deben tener relación de parentesco** con los acogidos ni adoptarlos durante el período impositivo.
- En el supuesto de acogimiento de menores por **matrimonios, parejas de hecho o parejas que convivan de forma permanente en análoga relación de afectividad a las anteriores sin haber registrado su unión**, el importe de la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración individual de cada uno de ellos si tributaran de esta forma.

Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación

Normativa: Art. 2.6 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que más adelante se detallan.
- **El límite máximo de deducción será de 1.000 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Para la aplicación de la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

a. Que como consecuencia de **la participación conseguida por el contribuyente,** computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural **más del 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto**.

b. **Las participaciones adquiridas deben mantenerse** en el patrimonio del contribuyente durante un **período mínimo de tres años**.

c. **La entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones debe cumplir los siguientes requisitos:**

1. Debe **revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral**.
2. Debe **tener la consideración de PYMES** de acuerdo con la definición de las mismas dada por la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de mayo de 2003.
3. Debe **tener el domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Cantabria**.
4. Debe desarrollar una **actividad económica**.

   A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4. Ocho. Dos. a) de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5. En caso de que la inversión efectuada corresponda a la **constitución de la entidad** debe contar, desde el primer ejercicio fiscal, como mínimo, con **una persona contratada, a jornada completa, dada de alta en la Seguridad Social y residente en la Comunidad**

Autónoma de Cantabria.

6. En caso de que la inversión efectuada corresponda a una **ampliación de capital**:

   • La entidad deberá haber sido constituida dentro de los **tres años anteriores** a la ampliación de capital y

   • La **plantilla media** de la entidad **durante los dos ejercicios fiscales posteriores** al de la ampliación **ha de incrementarse respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona contratada**, a jornada completa, dada de alta en la Seguridad Social y residente en la Comunidad Autónoma de Cantabria.

   • Dicho incremento **se debe mantener durante al menos otros veinticuatro meses**.

   Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

d. **El contribuyente** o la contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión, pero **en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección. Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad** objeto de la inversión.

e. **Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública**, en la que debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la respectiva inversión.

f. Los requisitos establecidos en las letras a y d y en los números 3, 4 y 5 de la letra c anterior, **deben cumplirse** durante un **período mínimo de tres años** a partir de la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o constitución que origine el derecho a la deducción.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos comporta la pérdida del beneficio fiscal y el contribuyente o la contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación.*

Por gastos de enfermedad

Normativa: Art. 2.7 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantía y límites máximos de la deducción

- El **10 por 100 de los gastos y honorarios profesionales**, tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar, abonados durante el año por la prestación de servicios sanitarios **por motivo de enfermedad, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes e invalidez,** siempre y cuando estos honorarios no estén cubiertos por la Seguridad Social o en su caso por la Mutua o entidad aseguradora correspondiente del contribuyente.

- Esta deducción tendrá un **límite anual** de:

  - 500 euros en tributación **individual**.

  - 700 euros en tributación **conjunta**.

- **Estos límites se incrementarán** en:

  - 100 euros en tributación individual cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.

  - 100 euros por cada contribuyente con dicha discapacidad en el caso de **tributación conjunta**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que la **suma de la base liquidable general y la base liquidable del ahorro,** suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, minorada en el mínimo personal y familiar, casilla ***[0520],*** **sea inferior a:**

  - **22.946 euros** en tributación individual.

  - **31.485 euros** en tributación conjunta.

- La base conjunta de esta deducción estará constituida por las **cantidades justificadas con factura y satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**, a las personas o entidades que presten los servicios.

> ***Importante:*** ***en ningún caso*** *darán derecho a practicar esta deducción las* ***cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.***

Por gastos de guardería

Normativa: Art. 2.8 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos

cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100** de los gastos de guardería de los hijos biológicos o adoptados.
- Esta deducción tendrá un **límite de 300 euros anuales** por hijo menor de tres años.

  Si el hijo cumple 3 años durante el ejercicio, la deducción puede aplicarse hasta el día en que cumpla esa edad, prorrateándose las cantidades satisfechas en el mes en el que se dé la circunstancia.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que la **suma de la base liquidable general y la base liquidable del ahorro,** suma de las casillas ***[0500]*** y [***0510***] de la declaración, minorado en el mínimo personal y familiar, casilla ***[0520],*** **sea inferior a:**

  - **22.946 euros** en tributación individual.

  - **31.485 euros** en tributación conjunta.

- La **base conjunta de esta deducción** estará constituida por las cantidades **justificadas con factura** y satisfechas, mediante **tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**, a las personas o entidades que presten los servicios.

  En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las **cantidades satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.**

  > ***Atención:*** *sólo tendrán derecho a aplicar la deducción los contribuyentes a cuyo nombre se expida la factura justificativa de los gastos y por el importe total satisfecho, salvo, si se trata de matrimonios en régimen de gananciales, en cuyo caso, las cantidades satisfechas se atribuirán a ambos cónyuges por partes iguales, aunque la factura esté expedida solo a nombre de uno de ellos.*

- Si hay más de un contribuyente con derecho a la deducción, **se prorrateará la deducción según los gastos justificados por cada contribuyente**, sin que supere conjuntamente la cantidad máxima de deducción (**300 euros** anuales).

  Por tanto, la cuantía satisfecha por cada progenitor o adoptante determina el importe de la deducción que corresponde a cada uno de los progenitores o adoptantes que hayan satisfecho los gastos, prorrateándose del límite máximo de la deducción (**300 euros**) en función de las cantidades satisfechas por cada uno.

Para familias monoparentales

Normativa: Art. 2.9 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos

cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantía de la deducción

200 euros anuales para el titular de la familia monoparental.

En los **casos** de **separación legal o cuando no existiera vínculo matrimonial**, tendrá la consideración de familia monoparental **la formada por la madre o el padre y los hijos que convivan con una u otro** y que reúnan alguno de los siguientes **requisitos**:

a. **Hijos menores de edad**, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.

b. **Hijos mayores de edad incapacitados judicialmente** sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

Que la **suma de base liquidable general y la base liquidable del ahorro,** suma de las casillas **[*0500*]** y **[*0510*]** de la declaración**, minorado en el mínimo personal y familiar,** casilla **[*0520],* sea inferior a 31.485 euros.**

Por nacimiento y adopción de hijos

Normativa: Art. 2.10 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantía de la deducción

100 euros por cada hijo nacido o adoptado durante el periodo impositivo.

Requisitos para la aplicación de la deducción

1. La deducción corresponderá **al contribuyente con quien conviva el hijo nacido o adoptado a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).

   No hay derecho a la deducción por un hijo que haya fallecido en el año, en un día distinto al 31 de diciembre, al no existir convivencia con él en la fecha de devengo del impuesto.

2. Que la **suma de la base liquidable general y la base liquidable del ahorro,** suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, minorada en el mínimo personal y familiar, casilla ***[0520],* sea inferior a 31.485 euros.**

3. Cuando más de una persona tenga derecho a la aplicación de la deducción su importe se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Por contratos de arrendamiento de viviendas situadas en zonas de Cantabria en riesgo de despoblamiento y que constituyan o vayan a constituir la vivienda habitual del arrendatario

Normativa: Art. 2.11.1 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

A. Deducción para el arrendatario

Cuantía y límites de la deducción

- **El 20 por 100** de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por el arrendamiento de una vivienda que constituya o vaya a constituir su vivienda habitual.

  El concepto de vivienda habitual será el fijado por la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF y el artículo 41 bis de su Reglamento.

- El **importe máximo** de deducción será de:

  - **600 euros** en tributación individual.

  - **1.200 euros** en tributación conjunta.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que la vivienda esté situada en **zona rural en riesgo de despoblamiento.**

  Se entiende que cumplen este requisito aquellos municipios o ayuntamientos en los que se den alguno de los siguientes criterios objetivos:

  a. Población inferior a 2.000 habitantes.

  b. Densidad de población inferior a 12,5 habitantes por kilómetro cuadrado.

  c. Tasa de envejecimiento superior al 30 por 100.

  A estos efectos debe tenerse en cuenta la Orden HAC/04/2021, de 26 de febrero, por la que se aprueba la relación de municipios que tienen la condición de Zona Rural de Cantabria en Riesgo de Despoblamiento para el ejercicio 2021 (BOC 09-03-2021).

- Que la vivienda arrendada **constituya la residencia habitual del contribuyente**.

  Para determinar el concepto de residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma se estará a lo dispuesto por el artículo 72 de la Ley del IRPF.

- **Que la suma de la base liquidable general y la base liquidable del ahorro**, suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, minorada en el **importe del mínimo personal y familiar**, casilla ***[520],* sea inferior a**

- **22.946 euros** en tributación individual.

- **31.485 euros** en tributación conjunta.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con la aplicación de la deducción "Por arrendamiento de vivienda habitual por jóvenes, mayores y personas con discapacidad" comentada anteriormente y prevista en el artículo 2.1 del Decreto Legislativo 62/2008.

La incompatibilidad se refiere a que por la misma vivienda se apliquen las dos deducciones.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.9 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en la casilla correspondiente.*

B. Deducción para el arrendador (solo aplicable a contribuyentes fallecidos antes de 31-12-2021)

Importante: *esta deducción solo es aplicable a los contribuyentes fallecidos antes del 31 de diciembre de 2021.*

> *El artículo 2.Dos de a Ley de Cantabria 11/2021, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOC 30-12-2021) ha dejado sin efecto el apartado 11.1.2 del artículo 2 del Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio que regulaba dicha deducción.*

Cuantía y límite de la deducción

- **El 50 por 100** de la cuota íntegra autonómica que corresponda a la base liquidable derivada de los rendimientos netos de capital inmobiliario minorados en la reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda y, en su caso, en la reducción por rendimientos con periodo de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, en los términos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 23 de la Ley del IRPF, respectivamente.

  Véase al respecto el Capítulo 4 de este Manual dedicado a los "Rendimientos de capital inmobiliario".

- El importe máximo de la deducción no podrá superar **600 euros** anuales en tributación individual.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que la vivienda que se arrienda esté situada en **zona rural en riesgo de despoblamiento**. Se entiende que se cumple este requisito en aquellos municipios o ayuntamientos en los que se den alguno de los siguientes criterios objetivos:

  a. Población inferior a 2.000 habitantes.

  b. Densidad de población inferior a 12,5 habitantes por kilómetro cuadrado.

  c. Tasa de envejecimiento superior al 30 por 100.

  A estos efectos debe tenerse en cuenta la Orden HAC/04/2021, de 26 de febrero, por la que se aprueba la relación de municipios que tienen la condición de Zona Rural de Cantabria en Riesgo de Despoblamiento para el ejercicio 2021 (BOC 09-03-2021).

- Que la vivienda que se arrienda constituya o vaya a constituir la **vivienda habitual del arrendatario**.

  El concepto de vivienda habitual será el fijado por la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF y el artículo 41 bis de su Reglamento

- Que el arrendamiento **no constituya una actividad económica para el arrendador.**
- Que la residencia habitual del arrendador también se encuentre en la misma **zona en riesgo de despoblamiento**.

  Para determinar el concepto de residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma se estará a lo dispuesto por el artículo 72 de la Ley del IRPF .

Por gastos de guardería para contribuyentes que tengan su residencia habitual en zonas rurales de Cantabria en riesgo de despoblamiento

Normativa: Art. 2.11.2 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantía y límites de la deducción

- **El 30 por 100** de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por los gastos de guardería de los hijos o adoptados.

- **El límite de la deducción será de 600 euros anuales** por hijo menor de tres años.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que la vivienda habitual del contribuyente se encuentra situada en una de las **zonas rurales de Cantabria calificadas como en riesgo de despoblamiento.**

  Conceptos:

  - Zona de Riesgo de despoblamiento: se entiende que se cumple este requisito en aquellos

municipios o ayuntamientos en los que se den alguno de los siguientes criterios objetivos:

a. Población inferior a 2.000 habitantes.

b. Densidad de población inferior a 12,5 habitantes por kilómetro cuadrado.

c. Tasa de envejecimiento superior al 30 por 100.

A estos efectos debe tenerse en cuenta la Orden HAC/04/2021, de 26 de febrero, por la que se aprueba la relación de municipios que tienen la condición de Zona Rural de Cantabria en Riesgo de Despoblamiento para el ejercicio 2021 (BOC 09-03-2021).

- Residencia habitual: Para determinar el concepto de residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma se estará en los dispuesto por el artículo 72 de la Ley del IRPF.

- **Que la suma de la base liquidable general y la base liquidable del ahorro**, suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, minorada en el **importe del mínimo personal y familiar**, casilla ***[0520],*** **sea inferior a:**

  - **22.946 euros** en tributación individual.

  - **31.485 euros** en tributación conjunta.

- La base de la deducción estará constituida por las cantidades **justificadas con facturas o recibos y satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**, a las personas o entidades que presten los servicios de guardería.

  En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de **dinero en efectivo.**

- Si hay más de un contribuyente con derecho a la deducción, **se prorrateará la deducción según los gastos justificados por cada contribuyente** sin que supere conjuntamente la cantidad máxima de deducción (600 euros anuales), salvo el caso de matrimonio en gananciales que podrán deducirse al 50 por 100 cada uno en sus declaraciones individuales.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con la aplicación de la deducción "Por gastos de guardería" comentada anteriormente y prevista en el artículo 2.8 del Decreto Legislativo 62/2008.

La deducción de los gastos de guardería depende de donde tenga la residencia habitual el contribuyente en el ejercicio 2021: si es en un municipio con riesgo de despoblación, se aplicará esta deducción por todos los gastos del ejercicio y si su residencia habitual, tal como se define en el IRPF, está fuera de estos municipios, se podrá deducir por la regulada en el artículo 2.8 del Decreto Legislativo 62/2008.

Por ello, en el caso excepcional de que uno de los cónyuges resida (o haya residido en el año) en una zona de Cantabria con riesgo de despoblamiento y el otro no, en la declaración conjunta podrían simultanearse ambas deducciones de tal forma que cada cónyuge aplicara la deducción correspondiente al lugar donde se encuentra su residencia habitual.

Por los gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual a una zona de Cantabria en riesgo de despoblamiento por motivos laborales por cuenta ajena o por cuenta propia

Normativa: Art. 2.11.3 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantía y límites de la deducción

500 euros en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que el traslado de la residencia habitual **desde cualquier punto de España a una zona en riesgo de despoblamiento de Cantabria, debe venir motivado por la realización de una actividad laboral bien por cuenta ajena o bien por cuenta propia**.

  Conceptos:

  - Zona rural en riesgo de despoblamiento: se entiende que se cumple este requisito en aquellos municipios o ayuntamientos en los que se den alguno de los siguientes criterios objetivos:

  a. Población inferior a 2.000 habitantes.

  b. Densidad de población inferior a 12,5 habitantes por kilómetro cuadrado.

  c. Tasa de envejecimiento superior al 30 por 100.

  A estos efectos debe tenerse en cuenta la Orden HAC/04/2021, de 26 de febrero, por la que se aprueba la relación de municipios que tienen la condición de Zona Rural de Cantabria en Riesgo de Despoblamiento para el ejercicio 2021 (BOC 09-03-2021).

  - Residencia habitual: Para determinar el concepto de residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma se estará a lo dispuesto por el artículo 72 de la Ley del IRPF.

- Para consolidar el derecho a la deducción, es preciso que el contribuyente permanezca en la nueva residencia habitual **durante el año en que se produce el traslado y los tres siguientes.**

  > ***Importante:*** *el incumplimiento de cualquiera de los dos requisitos anteriores dará lugar a la integración de las cantidades deducidas en la cuota íntegra autonómica del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, con los correspondientes intereses de demora.*

- **Que la suma de la base liquidable general y la base liquidable del ahorro**, suma de las

casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, minorada en el **importe del mínimo personal y familiar**, casilla ***[0520],*** **sea inferior a**

- **22.946 euros** en tributación individual.

- **31.485 euros** en tributación conjunta.

Límite máximo de la deducción

El importe de la deducción **no podrá exceder de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas** del ejercicio en que resulte aplicable la deducción.

> En el caso de que ambos cónyuges generen derecho a la deducción, en tributación conjunta, el límite máximo de la deducción es único para la declaración en su conjunto por lo que su determinación se hará tomando en consideración el conjunto de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos por ambos cónyuges y se aplicará al importe total de la deducción (1.000 euros).

Particularidades en caso de tributación conjunta

En el supuesto de tributación conjunta, la deducción de 500 euros **se aplicará, en cada uno de los periodos impositivos en que sea aplicable la deducción, por cada uno de los contribuyentes que traslade su residencia** en los términos anteriormente comentados, **con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas que corresponda a los contribuyentes que generen derecho a la aplicación de la deducción.**

Por inversiones o donaciones a entidades de la Economía Social establecidas en Cantabria

Normativa: Art. 2.12 Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

Cuantías y límite conjunto de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades invertida**s durante el ejercicio en las aportaciones realizadas con la finalidad de ser socio en entidades que formen parte de la Economía Social a que se refiere el apartado siguiente.

- **El 50 por 100 de las cantidades donadas, con carácter irrevocable,** a entidades que formen parte de la Economía social para el desarrollo de actividades económicas tanto nuevas como de afianzamiento de las ya realizadas.

- **El 25 por 100 de las cantidades donadas, con carácter irrevocable**, a entidades que formen parte de la Economía social para la realización de actividades de fomento y difusión de la Economía social, en los términos previstos en el artículo 8 de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social (BOE del 30).

- **Límite conjunto:** El importe máximo conjunto de los tres supuestos contemplados de esta

deducción es de **3.000 euros**, tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

> ***Atención:*** *ninguna cantidad puede ser objeto de deducción simultáneamente en dos o más de las modalidades de esta deducción.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La aplicación de esta deducción está sujeta al cumplimiento de los requisitos y condiciones siguientes

  a) La participación alcanzada por el contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no podrá ser superior al 40 por 100 del capital de la entidad objeto de la inversión o donación.**

  b) La entidad en la que debe materializarse la inversión o donación tendrá que cumplir los siguientes **requisitos:**

  1. **Formar parte de la economía social,** en los términos previstos en la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social y estar inscrita en los registros o catálogos establecidos que reconozcan la condición de entidad de economía social.

     De acuerdo con el artículo 6 de la Ley 5/2011:

     "El Ministerio de Trabajo e Inmigración, previo informe del Consejo para el Fomento de la Economía Social, y en coordinación con las Comunidades Autónomas, elaborará y mantendrá actualizado un catálogo de los diferentes tipos de entidades integrantes de la economía social, teniendo en cuenta los principios establecidos en la presente ley y de forma coordinada con los catálogos existentes en el ámbito autonómico.

     Los catálogos de entidades de economía social deberán ser públicos. La publicidad se hará efectiva por medios electrónicos."

     Nota: téngase en cuenta que el Ministerio de Trabajo e Inmigración es actualmente el Ministerio de Trabajo y Economía Social.

  2. **Tener su domicilio social y fiscal en Cantabria.**

  3. Contar, en promedio anual, con una persona ocupada con **contrato laboral**

  Los requisitos establecidos en los puntos 1, 2 y 3 anteriores deberán cumplirse durante un periodo mínimo de tres años a contar desde la aportación o donación.

- Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción **deberán formalizarse en escritura pública**, en la que se hará constar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

- Para tener derecho a esta deducción **se debe acreditar la efectividad de la donación y el valor de la misma mediante certificación emitida por la entidad donataria**.

- Las entregas o donaciones que forman la base de esta deducción d**eberán realizarse mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o**

ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las entidades que reciban la donación.

En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las aportaciones o donaciones satisfechas mediante entregas de dinero en efectivo.

- En el caso de la deducción del 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en las aportaciones realizadas con la finalidad de ser socio en entidades que formen parte de la Economía Social, se exige que **la participación en el capital adquirido como consecuencia de la inversión realizada, habrá de mantenerse en el régimen de patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cinco años**.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en los apartados anteriores comportará la pérdida del beneficio fiscal y, en tal caso, el contribuyente deberá incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se haya producido el incumplimiento la parte del impuesto que se hubiera dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible, **para las mismas inversiones**, con las deducciones "Por donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Coopera." y "Deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación".

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Cantabria por inversiones o donaciones a entidades de la Economía Social establecidas en Cantabria y a la deducción autonómica de Aragón por inversión en entidades de la economía social" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad y, si existe, de la segunda entidad, indicando el importe de la inversión con derecho a la deducción en la casilla correspondiente.*

Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción de hijos

Normativa: Art. 1 y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía de la deducción

Por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo, que genere el derecho a la aplicación del **mínimo por descendiente**, la siguientes cantidades:

- **100 euros** en el caso de partos o adopciones de **un hijo**.
- **500 euros** en el caso de partos o adopciones de **dos hijos**.
- **900 euros** en el caso de partos o adopciones de **tres o más hijos**.

Lo que genera el derecho a cada una de estas deducciones es el número de hijos en cada parto y no el número de nacimientos durante el ejercicio, de modo que, a título de ejemplo, si en el año se produce más de un parto corresponderá una deducción de 100 euros por cada uno si es de un solo hijo y si se produce un solo parto de dos hijos una deducción de 500 euros.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** del contribuyente **no supere**:

  - 27.000 euros en tributación **individual**.

  - 36.000 euros en tributación **conjunta**.

- Para la aplicación de esta deducción se tendrán en cuenta las normas para la **aplicación del mínimo por descendientes**, contenidas en la **Ley del IRPF**.

  No obstante, **cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos descendientes y alguno de ellos no cumpla el requisito anterior, el importe de la deducción para los demás contribuyentes quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las **normas para el prorrateo del mínimo por descendientes**.

Por familia numerosa

Normativa: Art. 2 y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantías de la deducción

- **En general:**

  - 200 euros, cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
  - 400 euros, cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

- **Cuando alguno de los cónyuges o descendientes**, a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto, **tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 y generen el derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad**, la deducción será:

  - 300 euros, cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
  - 900 euros, cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

Requisitos y otras condiciones

- El contribuyente debe **tener reconocida la condición de familia numerosa**, de conformidad con lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).

  De acuerdo con el artículo 5.1 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, la condición de familia numerosa se acreditará mediante el título oficial establecido al efecto.

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro,** casillas **[*0435*]** y ***[0460]*** del contribuyente **no supere**:

  - **27.000 euros** en tributación individual.
  - **36.000 euros** en tributación conjunta.

- Para la aplicación de esta deducción se tendrán en cuenta las normas para la **aplicación del mínimo por descendientes, y discapacidad contenidas en la Ley del IRPF**.

  No obstante, **cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos descendientes y alguno de ellos no cumpla el requisito anterior (esto es, cuando la suma de la base imponible general y la del ahorro, sea superior a 27.000 euros en tributación individual o a 36.000 euros en tributación conjunta), el importe de la deducción para los demás contribuyentes quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las **normas para el prorrateo del mínimo por descendientes**.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con la deducción “Por arrendamiento de vivienda habitual por familias numerosas”.

Por familia monoparental

Normativa: Art. 2. bis y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de

Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía de la deducción

200 euros anuales el padre o la madre que a la fecha de devengo del impuesto formen parte de una familia monoparental.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Concepto de familia monoparental a efectos de esta deducción.**

  A los efectos de esta deducción, y sin perjuicio del concepto legal que pueda establecer la legislación básica estatal, o en su caso, la normativa regional, tendrá la consideración de familia monoparental **la formada por la madre o el padre separados legalmente o sin vínculo matrimonial y las hijas e hijos que, de forma exclusiva, convivan y dependan económicamente de una** u otro, y que reúnan alguno de los siguientes **requisitos:**

  a. **Ser menores de edad**, con excepción de las/los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.

  b. **Ser mayores de edad** que tengan establecidas alguna de las **medidas de apoyo para el ejercicio de su capacidad jurídica** de acuerdo con la legislación civil.

     Precisión: véase al respecto el Título XI del Libro Primero del Código Civil ("De las medidas de apoyo a las personas con discapacidad para el ejercicio de su capacidad jurídica") artículos 249 a 299 bis), ambos inclusive. Dicho Título XI ha sido recientemente modificado por la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, con efectos desde el 3 de septiembre de 2021. En cuanto a las medidas que incluye, de acuerdo con el artículo 250 del citado Título XI del Código civil "las medidas de apoyo para el ejercicio de la capacidad jurídica de las personas que lo precisen son, además de las de naturaleza voluntaria, la guarda de hecho, la curatela y el defensor judicial".

  Se entenderá que hay dependencia económica de forma exclusiva, cuando la madre o el padre tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendiente previsto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, respecto de las hijas e hijos que integran la familia monoparental y no perciba anualidades por alimentos por las hijas e hijos.

  Se considera que existe familia monoparental, a efectios de esta deducción, cuando los requisitos de convivencia y dependencia económica se cumplan respecto de alguno de los hijos del contribuyente.

  En los supuestos de padre o madre separados legalmente o sin vínculo matrimonial, puede darse la situación de que parte de los hijos o hijas pueden convivir y depender económicamente de uno de los progenitores, y el resto pueden convivir y depender económicamente del otro. En ese caso, habría dos familias monoparentales a efectos de esta deducción, con derecho a aplicar la deducción siempre que cumplan los requisitos exigidos.

  Atención: *en ningún caso se considerará familia monoparental la persona viuda o en situación equiparada que hubiere sido condenada, por sentencia firme, por la comisión de un delito doloso de homicidio en cualquiera de sus formas, cuando la víctima fuera su cónyuge o excónyuge o persona que hubiera estado ligada a ella por una análoga relación de afectividad.*

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro,** casillas **[*0435*]** y ***[0460]*** del contribuyente **no supere**:
  - **27.000 euros** en tributación individual.
  - **36.000 euros** en tributación conjunta.
- Para la aplicación de esta deducción se tendrán en cuenta las normas para la **aplicación del mínimo por descendientes** contenidas en la Ley del IRPF.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con la deducción “Por arrendamiento de vivienda habitual por familias monoparentales”

Por gastos en la adquisición de libros de texto y por la enseñanza de idiomas

Normativa: Art. 3 y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía y límites máximos de la deducción

- **El 100 por 100 de las cantidades satisfechas**, por los gastos destinados a la adquisición de **libros de texto editados** para las etapas correspondientes a la **educación básica a que se refieren los artículos 3.3 y 4 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación**, o norma que la sustituya.
- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el período impositivo por la **enseñanza de idiomas recibida, como actividad extraescolar**, por los hijos o descendientes durante las etapas correspondientes a la **educación básica a que se refieren los artículos 3.3 y 4 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación**, o norma que la sustituya.
- La cantidad a deducir por todos los gastos señalados anteriormente **no excederá de las cuantías máximas** que se indican a continuación:

  a. Declaraciones conjuntas:

  1. Los contribuyentes que **no tengan la condición legal de familia numerosa**, para los que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro menos el mínimo por descendientes** (casillas [***0435***], [***0460***] y [***0514***] de la declaración, respectivamente) se encuentre comprendida en los tramos que se indican a continuación, podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) – (Mínimo por descendientes)	Límite por hijo
Hasta 12.000 euros	100,00 euros

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) – (Mínimo por descendientes)	Límite por hijo
Entre 12.000,01 y 20.000,00 euros	50,00 euros
Entre 20.000,01 y 25.000,00 euros	37,50 euros

2. Los contribuyentes **que tengan la condición legal de familia numerosa**, para los que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro menos el mínimo por descendientes** (casillas [***0435***], [***0460***] y [***0514***] de la declaración, respectivamente) se encuentre comprendida en el tramo que se indica a continuación, podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) – (Mínimo por descendientes)	Límite por hijo
Hasta 40.000 euros	150,00 euros

b. Declaraciones individuales:

1. Los contribuyentes **que no tengan la condición legal de familia numerosa**, para los que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro menos el mínimo por descendientes** (casillas [***0435***], [***0460***] y [***0514***] de la declaración, respectivamente) se encuentre comprendida en los tramos que se indican a continuación, podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) – (Mínimo por descendientes)	Límite por hijo
Hasta 6.500 euros	50,00 euros
Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros	37,50 euros
Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros	25,00 euros

2. Los contribuyentes **que tengan la condición legal de familia numerosa**, para los que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro menos el mínimo por descendientes** (casillas [***0435***], [***0460***] y [***0514***] de la declaración, respectivamente) se encuentre comprendida en el tramo que se indica a continuación, podrán deducirse la siguiente cuantía:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) – (Mínimo por descendientes)	Límite por hijo
Hasta 30.000 euros	75,00 euros

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Las deducciones resultantes de la aplicación de los apartados anteriores **se minorarán en el importe de las becas y ayudas concedidas** en el periodo impositivo de que se trate de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, o de cualquier otra Administración Pública, **que cubran la totalidad o parte de los gastos** que dan derecho a deducción.

  Cuando los gastos correspondan a dos o más hijos se calculará de forma global el importe de las deducciones aplicables por todos los hijos y se minorará en el importe total de las becas y ayudas percibidas por todos ellos.

  A estos efectos téngase en cuenta que los límites establecidos para el cálculo de la deducción no se aplican individualmente a cada uno de los hijos, sino que a la deducción correspondiente a los gastos satisfechos por todos los hijos se le aplicará el límite resultante de multiplicar el límite individual establecido por el número de hijos que generan el derecho a la deducción.

- A los efectos de la aplicación de estas deducciones, sólo tendrán derecho a practicar la deducción los **padres o ascendientes respecto de aquellos hijos o descendientes escolarizados que den derecho** a la reducción prevista, en concepto de **mínimo por descendientes**, en el artículo 58 de la Ley del IRPF.

- Los contribuyentes que deseen gozar de esta deducción deberán estar **en posesión de los justificantes acreditativos del pago** de los conceptos objeto de deducción.

  La justificación de los gastos que dan lugar a la deducción debe hacerse, con carácter prioritario, mediante factura. Ello sin perjuicio de la posibilidad de admitir otro tipo de justificantes, (como podrían ser los tickets emitidos por el comercio minorista) que, conforme a Derecho, puedan tener tal carácter.

- Para la aplicación de esta deducción se tendrán en cuenta las **normas para la aplicación del mínimo por descendientes contenidas en la Ley del IRPF**.

Por gastos de guardería

Normativa: Art. 3.bis y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía de la deducción y límite máximo

- **El 15 por 100** de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por los gastos de custodia de hijas o hijos menores de 3 años en guarderías o centros de educación infantil.

- **Límite de la deducción**

  a. **En general**, la deducción tendrá un **importe máximo de 250 euros por cada hija o hijo** inscrito en dichas guarderías o centros.

  En el caso de contribuyentes fallecidos con anterioridad al 31 de diciembre, se podrá aplicar la deducción por las cantidades satisfechas hasta la fecha de fallecimiento, prorrateándose entre los progenitores el límite máximo de la deducción si ambos conviven con el hijo en la fecha del fallecimiento y tienen derecho a aplicar el mínimo por descendientes por él.

  En cuanto a la aplicación del límite máximo de deducción (250 euros), el progenitor supérstite deberá minorar la parte proporcional de la deducción que se hubiera aplicado el cónyuge fallecido en ese período impositivo de tal forma que, en ningún caso, el límite de la deducción supere el límite legal.

b. **En particular**, el límite de la deducción, en el período impositivo **en el que la hija o el hijo cumpla los 3 años de edad, será de 125 euros**.

Las cantidades satisfechas que den derecho a la deducción serán las correspondientes al período impositivo en el que la hija o el hijo cumplen tres años con el límite de 125 euros.

Base de deducción

- Ha de tratarse de cantidades satisfechas **por los siguientes gastos de custodia**:

  - la preinscripción y matrícula de menores de 3 años,

  - la asistencia, en horario general y ampliado, y

  - la alimentación.

- Las cantidades que se benefician de la deducción son exclusivamente las que corresponda a gastos que se hayan producido por **meses completos**.

- Las cantidades satisfechas se deben minorar en el importe de las **becas o ayudas obtenidas de cualquier Administración Pública** que cubran todos o parte de los gastos de custodia. Esta minoración se aplicará de forma individual para cada hija o hijo que se beneficie de las becas o ayudas

- Tampoco se incluyen las cantidades que **tengan para el contribuyente la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos** por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.3. b) o d) de la Ley del IRPF, es decir, por:

  - La contratación directa o indirectamente por empresas o empleadores del servicio de primer ciclo de educación infantil para los hijos de sus trabajadores en guarderías o centros de educación infantil autorizados [Art, 42.3.b) Ley IRPF].

  - La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado [Art. 42.3.d) Ley IRPF]

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Las cantidades por gastos de custodia han de ser satisfechas a guarderías o centros de educación infantil**.**

  A los efectos de aplicación de esta deducción, se entenderá como guardería o centro de educación infantil **todo centro autorizado por la Consejería competente en materia de educación** que tenga por objeto la custodia o el primer ciclo de educación infantil de niñas y niños menores de 3 años.

- Para la aplicación de la presente deducción solo se tendrán en cuenta aquellas hijas o aquellos hijos **que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes** en el artículo 58 de la Ley del IRPF .

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro,** casillas **[*0435*]** y ***[0460]*** del contribuyente **no supere**:
  - **27.000 euros** en tributación individual.
  - **36.000 euros** en tributación conjunta
- Cuando las hijas o los hijos que den derecho a la deducción convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se **prorrateará por partes iguales,** siempre que aquellas o aquellos den derecho al mínimo por descendientes a más de un contribuyente.

Precisiones:

- Cada progenitor solo podrá aplicar la deducción por los importes por él satisfechos, aunque tratándose de matrimonios en régimen de gananciales los importes satisfechos se entenderán atribuidos a los cónyuges por partes iguales.
- En aquellos casos en los que más de un contribuyente tenga derecho a aplicar la deducción, el prorrateo se refiere exclusivamente al límite de 250 euros, ya que cada contribuyente aplicará la deducción por las cantidades satisfechas por él.
- Si las cantidades se han abonado por ambos progenitores y cumplen los requisitos relativos a la convivencia y al derecho al mínimo por descendientes, se prorrateará la deducción, aunque alguno de los padres no pueda aplicarla por tener una base imponible total superior 27.000 euros o por residir en otra Comunidad Autónoma.
- En los casos de guarda y custodia compartida en los que ambos progenitores satisfagan cantidades y tengan derecho al mínimo por descendientes, la deducción se prorrateará entre ellos, aunque el hijo o la hija no conviva simultáneamente con los dos, siempre que el hijo o la hija dé derecho a la aplicación del mínimo por descendiente.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán consignar en la casilla **[0210]** del Anexo B.4 del modelo de la declaración el NIF de la guardería o centro de educación infantil autorizado arrendador.*

Por discapacidad del contribuyente

Normativa: Art. 4 y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía de la deducción

300 euros por cada contribuyente que tenga un **grado de discapacidad** acreditado **igual o superior al 65 por 100** y tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad del contribuyente.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere**:

- 27.000 euros en tributación individual.

- 36.000 euros en tributación conjunta.

- Para la aplicación de esta deducción se tendrán en cuenta las **normas para la aplicación del mínimo por contribuyente y discapacidad contenidas en la Ley del IRPF**.

Incompatibilidad

- Esta deducción es incompatible con la deducción por discapacidad de ascendiente o descendiente respecto de una misma persona.

  En consecuencia, los descendientes con discapacidad que integren la unidad familiar generarán derecho en tributación conjunta a la aplicación de la deducción por discapacidad de descendientes y no a la deducción por discapacidad del contribuyente.

- En los supuestos en los que el contribuyente sea una persona mayor de 75 años con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por ciento, se aplicará esta deducción y no la establecida “Para contribuyentes mayores de 75 años”.

Por discapacidad de ascendientes o descendientes

Normativa: Art. 5 y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía de la deducción

300 euros por cada ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por 100, que genere el derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere**:

  - 27.000 euros en tributación **individual**.

  - 36.000 euros en tributación **conjunta**.

- Para la aplicación de esta deducción se tendrán en cuenta las **normas para la aplicación del mínimo por ascendientes, descendientes y discapacidad contenidas en la Ley del IRPF**.

  No obstante, **cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes o descendientes **y alguno de ellos no cumpla el requisito anterior, el importe de la deducción para los demás contribuyentes quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las normas para el prorrateo del mínimo por ascendientes, descendientes y discapacidad**.

- **En los casos de tributación conjunta**, la deducción aplicable por descendientes con

discapacidad será siempre ésta y no la deducción por discapacidad del contribuyente.

Incompatibilidad

Esta deducción es **incompatible** con la **deducción por discapacidad del contribuyente respecto de una misma persona**.

> En consecuencia, los descendientes con discapacidad que integren la unidad familiar generarán derecho en tributación conjunta a la aplicación de la deducción por discapacidad de descendientes y no a la deducción por discapacidad del contribuyente.

En los supuestos en los que el ascendiente sea una persona mayor de 75 años con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por ciento, se aplicará esta deducción y no la establecida “Por cuidado de ascendientes mayores de 75 años".

Para contribuyentes mayores de 75 años

Normativa: Art. 6 .1y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía de la deducción

150 euros para los contribuyentes mayores de 75 años.

Requisitos comunes para esta deducción y la deducción "Por el cuidado de ascendientes mayores de 75 años"

- **No procederá la aplicación de estas deducciones** cuando los mayores de 75 años que generen el derecho a las mismas, ya sea el contribuyente o el ascendiente, residan durante más de 30 días naturales del período impositivo en Centros Residenciales de Mayores de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha o en plazas concertadas o subvencionadas por ésta en otros centros, a excepción de las estancias temporales derivadas de convalecencias debidamente acreditadas por el Servicio de Salud de Castilla-La Mancha.

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere**:

  - 27.000 euros en tributación **individual**.

  - 36.000 euros en tributación **conjunta**.

- Para la aplicación de estas deducciones se tendrán en cuenta las normas para la aplicación del mínimo por contribuyente y por ascendientes contenidas en la Ley del IRPF.

  No obstante, **en el caso de la deducción por el cuidado de ascendiente mayor de 75 años**, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes y alguno de ellos no cumpla el requisito anterior, el importe de la deducción para los demás contribuyentes **quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las normas para el prorrateo del mínimo por ascendientes**.

Incompatibilidad

La deducción por contribuyentes mayores de 75 años y la deducción por ascendientes mayores de 75 años son incompatibles, respectivamente, con la deducción por discapacidad del contribuyente y con la deducción por discapacidad de ascendiente, respecto de la misma persona mayor de 75 años.

En los supuestos en los que la persona mayor de 75 años tenga un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por 100, se aplicarán las deducciones por discapacidad del contribuyente o por discapacidad de ascendiente que, en su calidad de contribuyente o de ascendiente del contribuyente, respectivamente, le corresponda.

Por el cuidado de ascendientes mayores de 75 años

Normativa: Art. 6.2 y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía de la deducción

150 euros por el cuidado de cada ascendiente mayor de 75 años, siempre que cause derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes.

Requisitos comunes para esta deducción y la deducción "Por contribuyentes mayores de 75 años"

- **No procederá la aplicación de estas deducciones** cuando los mayores de 75 años que generen el derecho a las mismas, ya sea el contribuyente o el ascendiente, residan durante más de 30 días naturales del período impositivo en Centros Residenciales de Mayores de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha o en plazas concertadas o subvencionadas por ésta en otros centros, a excepción de las estancias temporales derivadas de convalecencias debidamente acreditadas por el Servicio de Salud de Castilla-La Mancha.

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere**:

  - 27.000 euros en tributación **individual**.

  - 36.000 euros en tributación **conjunta**.

- Para la aplicación de estas deducciones se tendrán en cuenta las normas para la aplicación del mínimo por contribuyente y por ascendientes contenidas en la Ley del IRPF.

  No obstante, **en el caso de la deducción por el cuidado de ascendiente mayor de 75 años**, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes y alguno de ellos no cumpla el requisito anterior, el importe de la deducción para los demás contribuyentes **quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las normas para el prorrateo del mínimo por ascendientes**.

Incompatibilidad

La deducción por contribuyentes mayores de 75 años y la deducción por ascendientes mayores de 75 años son incompatibles, respectivamente, con la deducción por discapacidad del contribuyente y con la deducción por discapacidad de ascendiente, respecto de la misma persona mayor de 75 años.

En los supuestos en los que la persona mayor de 75 años tenga un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por 100, se aplicarán las deducciones por discapacidad del contribuyente o por discapacidad de ascendiente que, en su calidad de contribuyente o de ascendiente del contribuyente, respectivamente, le corresponda.

Por acogimiento familiar no remunerado de menores

Normativa: Art. 7 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantías de la deducción

- **500 euros** si se trata del **primer menor** en régimen de acogimiento familiar no remunerado, siempre que conviva con el contribuyente durante **más de 183 días** del periodo impositivo.
- **600 euros** si se trata del **segundo menor o sucesivo** en régimen de acogimiento familiar no remunerado, siempre que conviva con el contribuyente durante **más de 183 días** del periodo impositivo.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- El acogimiento familiar que da derecho a la deducción podrá ser simple, permanente o preadoptivo, administrativo o judicial.

  Precisión: téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) ha modificado, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar para fijar como tales actualmente el acogimiento familiar de urgencia, temporal y permanente. Asimismo, la citada ley añadió un nuevo artículo 176 bis regulando la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva.

  Por otra parte, la disposición adicional segunda de citada Ley 26/2015 establece que "todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional".

  Por tanto, la deducción será aplicable al acogimiento familiar de urgencia, temporal y permanente y a la la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva.

- A efectos de determinación del número de orden del menor acogido solamente se computarán aquellos menores **que hayan permanecido en dicho régimen durante más de 183 días del período impositivo**.

  En ningún caso, se computarán los menores que hayan sido adoptados durante dicho período

impositivo por el contribuyente.

- **No dará lugar a esta deducción el supuesto de acogimiento familiar preadoptivo** cuando se produjera la adopción del menor durante el período impositivo, sin perjuicio de la aplicación de la deducción por nacimiento o adopción de hijos.

- En el supuesto de acogimiento de menores **por matrimonios o uniones de hecho**, el importe de la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

- Para la aplicación de la deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

  a. Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere**:

     - 12.500 euros en tributación **individual**.

     - 25.000 euros en tributación **conjunta**.

  b. Que se **acredite**, por la consejería competente en la materia, la **formalización del acogimiento**, así como que el contribuyente **no ha recibido ayudas de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha vinculadas con el acogimiento**.

Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años o con discapacidad

Normativa: Art. 8 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía de la deducción

600 euros por cada persona mayor de 65 años o con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 33 por 100, que conviva con el contribuyente durante **más de 183 días** al año en régimen de acogimiento sin contraprestación, cuando por ello no hayan obtenido ayudas o subvenciones de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el acogimiento **no dé lugar** a la obtención de **ayudas o subvenciones** de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

- **No se podrá practicar** la presente deducción, en el supuesto de acogimiento de mayores de 65 años, cuando el acogido esté ligado al contribuyente por un **vínculo de parentesco** de consanguinidad o de afinidad hasta el cuarto grado incluido.

- Cuando la persona acogida genere el **derecho a la deducción para más de un contribuyente simultáneamente, el importe de la misma se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

- Para la aplicación de la deducción será necesario que se cumplan los siguientes **requisitos**:

  a. Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere**:

  - **12.500 euros** en tributación individual.

  - **25.000 euros** en tributación conjunta.

  En el caso de matrimonios o uniones de hecho se prorratea el importe de la deducción por partes iguales en la declaración individual de cada uno de ellos, aunque sólo uno de los cónyuges o miembros de la pareja de hecho tenga una base imponible que no supere la cuantía de 12.500 euros, o uno de ellos no presente declaración.

  b. Que se **acredite**, por la consejería competente en la materia, que **ni el contribuyente ni la persona acogida han recibido ayudas** de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha vinculadas con el acogimiento.

Por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 36 años

Normativa: Arts. 9 y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas por el arrendamiento** de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual en Castilla-La Mancha durante el período impositivo, **con un máximo de 450 euros**.

- **El 20 por 100 de las cantidades satisfechas por el arrendamiento** de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual durante el período impositivo, **con un máximo de 612 euros** en los siguientes **supuestos**:

  a. Cuando el contribuyente tenga su domicilio habitual en un municipio de Castilla-La Mancha **con población de hasta 2.500 habitantes**.

  b. Cuando el contribuyente tenga su domicilio habitual en un municipio de Castilla-La Mancha **con población superior a 2.500 habitantes y hasta 10.000 habitantes, que se encuentre a una distancia mayor de 30 kilómetros de un municipio con población superior a 50.000 habitantes**.

  A estos efectos, para determinar el número de habitantes de cada municipio se tomará el establecido en el padrón municipal de habitantes en vigor a 1 de enero del año de devengo del impuesto.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que, a la fecha de devengo del impuesto, el contribuyente tenga su **residencia habitual en Castilla-La Mancha** y sea **menor de treinta y seis años**.

- Que la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente menos el mínimo por descendientes (casillas ***[0435]***, ***[0460]*** y ***[0514]*** de la declaración, respectivamente) **no**

supere la cuantía de:

- 12.500 euros en tributación individual.

- 25.000 euros en tributación conjunta.

- Que en la autoliquidación del IRPF se consigne el **número de identificación fiscal del arrendador** de la vivienda.
- El concepto de **vivienda habitual** será el **fijado por la normativa reguladora del IRPF** vigente a la fecha de devengo del impuesto.

  Téngase en cuenta que para tener la consideración de vivienda habitual se exige la residencia en ella durante un plazo continuado de tres años, salvo que concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con las deducciones “Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago”, Por arrendamiento de vivienda habitual por familias numerosas”, “Por arrendamiento de vivienda habitual por familias monoparentales” y “Por arrendamiento de vivienda habitual por personas discapacitadas”.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, el del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en la casilla correspondiente.*

Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago

Normativa: Art. 9 bis y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el ejercicio **por el arrendamiento de la vivienda habitual** del contribuyente, situada en **Castilla-La Mancha y que constituya la residencia habitual**.
- **Importe máximo de la deducción: 450 euros**

  Téngase en cuanta que el contribuyente no podrá deducir más de 450 euros por la suma de las cantidades satisfechas por todos los contratos realizados en el período impositivo.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que, a la fecha de devengo del impuesto, el contribuyente tenga su **residencia habitual en Castilla-La Mancha**.

- Que el contrato de arrendamiento esté vinculado a una operación de adjudicación de la vivienda habitual **en pago** de la totalidad de la **deuda pendiente del préstamo o crédito garantizados mediante hipoteca** de la citada vivienda.

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente menos el mínimo por descendientes (casillas ***[0435]***, ***[0460]*** y ***[0514]*** de la declaración, respectivamente) **no supere** la cuantía de:

  - 12.500 euros en tributación individual.

  - 25.000 euros en tributación conjunta.

- Que en la autoliquidación del IRPF se consigne el **número de identificación fiscal** del arrendador de la vivienda.

- El concepto de vivienda habitual será el **fijado por la normativa reguladora del IRPF** vigente a la fecha de devengo del impuesto.

  Téngase en cuenta que para tener la consideración de vivienda habitual se exige la residencia en ella durante un plazo continuado de tres años, salvo que concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda.

- El límite de esta deducción **se prorrateará** por el número de días en los que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo

  Además, cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda, el límite se prorrateará entre ellos a partes iguales.

  No se efectuará el prorrateo si uno de los arrendatarios no puede aplicar la deducción por tener una base imponible superior a la cuantía permitida o por residir en otra Comunidad Autónoma.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con las deducciones “Por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 36 años”, Por arrendamiento de vivienda habitual por familias numerosas”, “Por arrendamiento de vivienda habitual por familias monoparentales” y “Por arrendamiento de vivienda habitual por personas discapacitadas”.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento por el arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago" del Anexo B.9 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en la casilla correspondiente.*

Por arrendamiento de vivienda habitual por familias numerosas

Normativa: Arts. 9 ter y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas por el arrendamiento** de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual en Castilla-La Mancha durante el período impositivo, cuando se cumplan los requisitos que indicamos en el apartado siguiente.
- **Importe máximo de la deducción: 450 euros.**

  Téngase en cuanta que el contribuyente no podrá deducir más de 450 euros por la suma de las cantidades satisfechas por todos los contratos realizados en el período impositivo.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que, a la fecha de devengo del impuesto, el contribuyente tenga su **residencia habitual en Castilla-La Mancha.**
- **Que el contribuyente integre una familia numerosa** que, en la fecha de devengo del impuesto, tengan reconocida esta condición de conformidad con lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosa y esté en posesión del correspondiente título de familia numerosa.
- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente menos el mínimo por descendientes (casillas ***[0435]***, ***[0460]*** y ***[0514]*** de la declaración, respectivamente) **no supere** la cuantía de:

  - 12.500 euros en tributación individual.

  - 25.000 euros en tributación conjunta.
- Que en la autoliquidación del IRPF se consigne el **número de identificación fiscal del arrendador** de la vivienda.
- El concepto de **vivienda habitual** será el **fijado por la normativa reguladora del IRPF** vigente a la fecha de devengo del impuesto.

  Téngase en cuenta que para tener la consideración de vivienda habitual se exige la residencia en ella durante un plazo continuado de tres años, salvo que concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda.
- El límite de esta deducción **se prorrateará** por el número de días en los que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo

  Además, cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda, el límite se prorrateará entre ellos a partes iguales

No se efectuará el prorrateo si uno de los arrendatarios no puede aplicar la deducción por tener una base imponible superior a la cuantía permitida o por residir en otra Comunidad Autónoma.

Incompatibilidad

- Esta deducción es incompatible con las deducciones “Por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 36 años”, “Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago”, “Por arrendamiento de vivienda habitual por familias monoparentales” y “Por arrendamiento de vivienda habitual por personas discapacitadas”.
- Asimismo, esta deducción es incompatible con la deducción “Por familia numerosa”

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, el del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en la casilla correspondiente.*

Por arrendamiento de vivienda habitual por familias monoparentales

Normativa: Arts. 9 quáter y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas por el arrendamiento** de la vivienda que constituya o vaya a constituir **su residencia habitual en Castilla-La Mancha durante el período impositivo**, cuando se cumplan los requisitos que indicamos en el apartado siguiente.
- **Importe máximo de la deducción: 450 euros.**

Téngase en cuanta que el contribuyente no podrá deducir más de 450 euros por la suma de las cantidades satisfechas por todos los contratos realizados en el período impositivo.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que, a la fecha de devengo del impuesto, el contribuyente tenga su **residencia habitual en Castilla-La Mancha.**
- **Que el contribuyente sea el padre o la madre que integre una familia monoparental**.

Recuerde:

De acuerdo con el artículo 2 bis de la Ley 8/2013 tendrá la consideración de familia monoparental la formada por la madre o el padre separados legalmente o sin vínculo matrimonial y las hijas e hijos que, de forma

exclusiva, convivan y dependan económicamente de una u otro, y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

a. Ser menores de edad, con excepción de quienes, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de estos.

b. Ser mayores de edad que tengan establecidas alguna de las medidas de apoyo para el ejercicio de su capacidad jurídica de acuerdo con la legislación civil.

Se entenderá que hay dependencia económica de forma exclusiva, cuando la madre o el padre tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendiente previsto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, respecto de las hijas e hijos que integran la familia monoparental y no perciba anualidades por alimentos por las hijas e hijos.

Sin perjuicio de lo anterior, **en ningún caso** se considerará familia monoparental la persona viuda o en situación equiparada que hubiere sido condenada, por sentencia firme, por la comisión de un delito doloso de homicidio en cualquiera de sus formas, cuando la víctima fuera su cónyuge o excónyuge o persona que hubiera estado ligada a ella por una análoga relación de afectividad

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente menos el mínimo por descendientes (casillas ***[0435]***, ***[0460]*** y ***[0514]*** de la declaración, respectivamente) **no supere** la cuantía de:

  - 12.500 euros en tributación individual.

  - 25.000 euros en tributación conjunta.

- Que en la autoliquidación del IRPF se consigne el **número de identificación fiscal del arrendador** de la vivienda.

- El concepto de **vivienda habitual** será el **fijado por la normativa reguladora del IRPF** vigente a la fecha de devengo del impuesto.

  Téngase en cuenta que para tener la consideración de vivienda habitual se exige la residencia en ella durante un plazo continuado de tres años, salvo que concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda.

- El límite de esta deducción **se prorrateará** por el número de días en los que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo

  Además, cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda, el límite se prorrateará entre ellos a partes iguales

  No se efectuará el prorrateo si uno de los arrendatarios no puede aplicar la deducción por tener una base imponible superior a la cuantía permitida o por residir en otra Comunidad Autónoma.

Incompatibilidad

- Esta deducción es incompatible con las deducciones “Por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 36 años”, “Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago”, “Por arrendamiento de vivienda habitual por familias numerosas” y “Por arrendamiento de vivienda habitual por personas discapacitadas”.

- Asimismo, esta deducción es incompatible con la deducción “Por familia monoparental”

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, el del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en la casilla correspondiente.*

Por arrendamiento de vivienda habitual por personas con discapacidad

Normativa: Arts. 9 quinquies y 13 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas por el arrendamiento** de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual en Castilla-La Mancha durante el período impositivo, cuando se cumplan los requisitos que indicamos en el apartado siguiente.
- **Importe máximo de la deducción: 450 euros.**

  Téngase en cuanta que el contribuyente no podrá deducir más de 450 euros por la suma de las cantidades satisfechas por todos los contratos realizados en el período impositivo.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que, a la fecha de devengo del impuesto, el contribuyente tenga su **residencia habitual en Castilla-La Mancha.**
- Que el contribuyente tenga un **grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por 100** y tengan **derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad** del contribuyente previsto en la Ley del IRPF.
- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente menos el mínimo por descendientes (casillas ***[0435]***, ***[0460]*** y ***[0514]*** de la declaración, respectivamente) **no supere** la cuantía de:

  - 12.500 euros en tributación individual.

  - 25.000 euros en tributación conjunta.
- Que en la autoliquidación del IRPF se consigne el **número de identificación fiscal del arrendador** de la vivienda.
- El concepto de **vivienda habitual** será el **fijado por la normativa reguladora del IRPF** vigente a la fecha de devengo del impuesto.

Téngase en cuenta que para tener la consideración de vivienda habitual se exige la residencia en ella durante un plazo continuado de tres años, salvo que concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda.

- El límite de esta deducción **se prorrateará** por el número de días en los que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo

  Además, cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda, el límite se prorrateará entre ellos a partes iguales

  No se efectuará el prorrateo si uno de los arrendatarios no puede aplicar la deducción por tener una base imponible superior a la cuantía permitida o por residir en otra Comunidad Autónoma.

Incompatibilidad

- Esta deducción es incompatible con las deducciones “Por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 36 años”, “Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago”, “Por arrendamiento de vivienda habitual por familias numerosas” y “Por arrendamiento de vivienda habitual por familias monoparentales”.

- Asimismo, esta deducción es incompatible con la deducción “Por discapacidad del contribuyente”

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, el del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en la casilla correspondiente.*

Por cantidades donadas para la cooperación internacional al desarrollo y a las entidades para la lucha contra la pobreza, la exclusión social y la ayuda a personas con discapacidad

Normativa: Art. 10 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100 de las donaciones dinerarias** efectuadas durante el período impositivo **destinadas a Organizaciones no gubernamentales, fundaciones, asociaciones de ayuda a personas con discapacidad y otras entidades**, siempre que estas tengan la consideración de entidades sin fines lucrativos de conformidad con lo establecido en los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que dentro de sus fines principales estén la cooperación internacional, la lucha contra la pobreza y la ayuda a personas con discapacidad y la exclusión social.

- La **base de la deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable** del contribuyente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Las organizaciones no gubernamentales, fundaciones, asociaciones de ayuda a personas con discapacidad y otras entidades que tengan la consideración de entidades sin fines lucrativos **han de estar inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha**.

- **En el caso de las fundaciones, será preciso que**, además de su inscripción en el Registro de Fundaciones de Castilla-La Mancha, **rindan cuentas al órgano de Protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones**.

- La efectividad de la aportación efectuada **deberá acreditarse** mediante **certificación del órgano competente de la entidad donataria**.

Por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación empresarial

Normativa: Art. 11 Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100 de las donaciones dinerarias** efectuadas durante el período impositivo a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

  a. La **Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma** cuya finalidad sea la investigación y el desarrollo científico y la innovación empresarial.

  b. Las **entidades sin fines lucrativos** a que se refieren los artículos 2 y 3 de la **Ley 49/2002, de 23 de diciembre**, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que entre sus fines principales se encuentren la investigación y el desarrollo científico y la innovación empresarial y se hallen inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

- La efectividad de la aportación efectuada deberá acreditarse mediante **certificación de la entidad donataria**.

Límite máximo de la deducción

El importe de la deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casilla ***[0546]*** de la declaración.

Por donaciones de bienes culturales y contribuciones a favor de la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al patrimonio cultural de Castilla-La Mancha, y para fines culturales, incluidos en el plan de mecenazgo cultural de Castilla-La Mancha

Normativa: 11 bis y 13 Ley 8/2013 de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100 de las donaciones puras y simple**s efectuadas durante el período impositivo de bienes que, formando parte del patrimonio cultural de Castilla-La Mancha, se encuentren inscritos en el Inventario del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha, de acuerdo con la Ley 4/2013, de 16 de mayo, de Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha, siempre que se realicen **a favor de cualquiera de las siguientes entidades:**

  a. La **Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y las Corporaciones Locales** de la Región, así como las **Entidades Públicas de carácter cultural** dependientes de cualquiera de ellas.

  b. Las **universidades** que desarrollen su actividad docente e investigadora en el territorio de la Región, los **Centros de Investigación y los Centros Superiores de Enseñanzas Artísticas** de la Región.

  c. **Las entidades sin fines lucrativos** (fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública) reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, **siempre que**:

     - Persigan fines de naturaleza exclusivamente cultural y

     - Se hallen inscritas en los correspondientes registros de Castilla-La Mancha.

- **El 15 por ciento de las cantidades destinadas** a la conservación, reparación y restauración de bienes pertenecientes al patrimonio cultural de Castilla-La Mancha, inscritos en el Inventario del Patrimonio Cultural de Castilla-La Mancha.

- **El 15 por ciento de las cantidades donadas** para fines culturales establecidos en la Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha, realizadas a las entidades que se establecen en el artículo 3.1 de dicha ley, incluidos en el plan de mecenazgo cultural de Castilla-La Mancha.

  Las entidades que se establecen en el artículo 3.1 de la Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha son las siguientes:

  a) La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y las Corporaciones Locales de la región, así como las Entidades y Organismos que integran el Sector Público Regional, definidos en el artículo 4 del texto refundido

de la Ley de Hacienda de Castilla-La Mancha, aprobado por Decreto Legislativo 1/2002, de 19 de noviembre, y el Sector Público Local de Castilla-La Mancha.

b) Las entidades sin ánimo de lucro domiciliadas fiscalmente en Castilla-La Mancha. Se entiende por entidades sin ánimo de lucro las que así se caracterizan por la normativa reguladora de las mismas en atención a su correspondiente personificación jurídica.

c) Las universidades que desarrollen su actividad docente e investigadora en el territorio de la Región, los Centros de Investigación y los Centros Superiores de Enseñanzas Artísticas de la Región.

d) Las personas físicas o jurídicas con domicilio fiscal en Castilla-La Mancha que de forma habitual desarrollan alguna de las actividades enumeradas en el artículo 2 de la Ley de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha.

Límite máximo conjunto de la deducción

La suma de las bases de las deducciones establecidas en los apartados anteriores **no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente.** Dicho importe es el resultado de sumar las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración.

Incompatibilidad

Estas deducciones resultarán incompatibles con el **crédito fiscal a que se refiere la Ley 9/2019**, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha, en tanto el referido crédito fiscal permanezca vigente.

El crédito fiscal se regula en el Capítulo 2 del Título IV ("Medidas Tributarias"), artículo 21 a 24, ambos inclusive, de la mencionada Ley 9/2019, de 13 de diciembre, de Mecenazgo Cultural de Castilla-La Mancha.

El artículo 21 de la Ley 9/2019 define el crédito fiscal como "aquellas cantidades reconocidas por la Administración regional a favor de las personas contribuyentes que puedan ser utilizadas por los mismos para satisfacer el pago de los impuestos, precios públicos y tasas, gestionados directamente por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, así como del canon establecido en la Ley 9/2001, de 21 de marzo por la que se crea el canon Eólico y el fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el uso racional de la Energía en Castilla-La Mancha".

Corresponde a la Consejería competente en materia de hacienda de Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, reconocer un crédito fiscal a favor de las personas donantes por el 25 por 100 de los convenios de colaboración empresarial o de los importes dinerarios donados a las personas destinatarias y para las siguientes finalidades:

a) Las donaciones efectuadas a la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y a las Entidades y Organismos que integran el Sector Público Regional, siempre que se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto la promoción de cualquier actividad cultural.

b) Las donaciones efectuadas a las Universidades con implantación en Castilla-La Mancha, a los Centros de Investigación y a los Centros Superiores de Enseñanzas Artísticas de Castilla-La Mancha, cuando se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto actividades de investigación en materia de servicios y productos de contenido cultural.

c) Las donaciones efectuadas a las universidades públicas de Castilla-La Mancha y a los centros públicos de enseñanzas artísticas superiores de la región con destino a la financiación de programas de gasto o actuaciones para el establecimiento de becas para el acceso a la educación superior en estudios relacionados con los servicios y productos de contenido cultural.

Por residencia habitual en zonas rurales

Atención: *esta deducción NO es aplicable a los contribuyentes fallecidos antes del 1 de junio de 2021.*

Normativa: Art. 12 bis y disposición adicional segunda de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía de la deducción

Debe diferenciarse entre:

A) Residencia habitual en un municipio incluido en una zona de intensa despoblación:

- **El 20 por 100** de la cuota íntegra autonómica, si el municipio tiene una población inferior a 2.000 habitantes
- **El 15 por 100** de la cuota íntegra autonómica, si el municipio tiene una población igual o superior a 2.000 e inferior a 5.000 habitantes

B) Residencia habitual en un municipio incluido en una zona de extrema despoblación:

- **El 25 por 100** de la cuota íntegra autonómica, si el municipio tiene una población inferior a 2.000 habitantes
- **El 20 por 100** de la cuota íntegra autonómica, si el municipio tiene una población igual o superior a 2.000 e inferior a 5.000 habitantes

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Los contribuyentes han de tener su residencia habitual en alguno de los municipios incluidos **en las zonas escasamente pobladas a que se refiere el artículo 12** de la Ley 2/2021, de 7 de mayo, de Medidas Económicas, Sociales y Tributarias frente a la Despoblación y para el Desarrollo del Medio Rural en Castilla-La Mancha

  Conforme al artículo 12 de la Ley 2/2021 se clasificarán como zonas escasamente pobladas, aquellas agrupaciones de municipios o núcleos de población integradas mayoritariamente por municipios de pequeño tamaño, con una densidad conjunta de población de menos de 12,5 habitantes por km2, altas tasas de envejecimiento y pérdidas intensas de población, con un importante aislamiento geográfico con respecto a municipios de más de 30.000 habitantes, un alto porcentaje de suelo de uso forestal, y una elevada significación de la actividad agraria.

  En consideración al grado de despoblación, se establecen las siguientes categorías de zonas escasamente pobladas:

  a. **Zonas de intensa despoblación**: Aquellas agrupaciones de municipios con densidad superior a 8

habitantes por km2.

b. **Zonas de extrema despoblación**: Aquellas agrupaciones de municipios con densidad de población menor de 8 habitantes por km2.

> ***Atención:*** *para la aplicación de esta deducción se tomará como población de los municipios la que, conforme a su respectivo padrón municipal, tuvieran a 1 de enero de cada año.*
>
> *A los efectos indicados en el párrafo anterior no se tomarán en consideración las variaciones de población respecto al padrón municipal de 2021 que supongan una minoración o inaplicación de las deducciones que conforme al mismo resultasen procedentes. En tales casos, dichas deducciones podrán seguir aplicándose en las condiciones y cuantías que resultasen procedentes conforme a la población del expresado padrón municipal.*

No obstante, en los casos excepcionales en los que uno de los cónyuges resida en una zona que origine derecho a la deducción y el otro no o en los que los cónyuges residan en municipios incluidos en zonas rurales diferentes, el importe de la deducción en tributación conjunta será la suma de las deducciones que correspondan a cada uno de los contribuyentes integrados en esa declaración.

> ***Relación de Zonas escasamente pobladas***
>
> Véase el Decreto 108/2021, de 19 de octubre, por el que se determinan las zonas rurales de Castilla-La Mancha, conforme a la tipología establecida en el artículo 11 de la Ley 2/2021 de 7 de mayo, de Medidas Económicas, Sociales y Tributarias frente a la Despoblación y para el Desarrollo del Medio Rural en Castilla-La Mancha (BOCL 25-10-2021)

- Que el contribuyente cumpla el requisito de **"estancia efectiva" a que se refiere el artículo 5** de la Ley 2/2021, de 7 de mayo, de Medidas Económicas, Sociales y Tributarias frente a la Despoblación y para el Desarrollo del Medio Rural en Castilla-La Mancha.

  De acuerdo con el artículo 5de la Ley 2/2021 se considera como "estancia efectiva en un municipio de Castilla-La Mancha, aquella que pueda acreditarse con la certificación de los respectivos padrones municipales y que coincida con los siguientes indicadores de permanencia en el municipio:

  –Certificación de tarjeta sanitaria, adscrita al centro de salud asignado en la zona básica de salud de pertenencia del municipio donde se encuentra empadronada.

  –Certificación, en su caso, de que las personas menores de edad, en edad de escolarización obligatoria, cuentan con una matrícula en alguno de los centros educativos de la localidad de referencia, para el municipio donde se encuentren empadronadas.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos indicados conlleva la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá integrar las cantidades deducidas en la cuota **íntegra** autonómica del

ejercicio en que se produzca el incumplimiento, más los intereses de demora devengados.

Por adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en zonas rurales

Atención: *Esta deducción NO es aplicable a los contribuyentes fallecidos antes del 1 de junio de 2021.*

Normativa: Art. 12 ter y disposición adicional segunda de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía de la deducción

El 15 por 100 de las cantidades que durante el período impositivo se satisfagan por el contribuyente por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual

Requisitos para la aplicación de la deducción

Para tener derecho a la deducción se han de cumplir, simultáneamente, los siguientes requisitos:

- Que la vivienda esté situada en alguno de los municipios incluidos en **las zonas escasamente pobladas a que se refiere el artículo 12** de la Ley 2/2021, de 7 de mayo, de Medidas Económicas, Sociales y Tributarias frente a la Despoblación y para el Desarrollo del Medio Rural en Castilla-La Mancha, y **que la población del mismo sea inferior a 5.000 habitantes**.

  Conforme al artículo 12 de la Ley 2/2021 se clasificarán como zonas escasamente pobladas, aquellas agrupaciones de municipios o núcleos de población integradas mayoritariamente por municipios de pequeño tamaño, con una densidad conjunta de población de menos de 12,5 habitantes por km2, altas tasas de envejecimiento y pérdidas intensas de población, con un importante aislamiento geográfico con respecto a municipios de más de 30.000 habitantes, un alto porcentaje de suelo de uso forestal, y una elevada significación de la actividad agraria.

  En consideración al grado de despoblación, se establecen las siguientes categorías de zonas escasamente pobladas:

  a) **Zonas de intensa despoblación**: Aquellas agrupaciones de municipios con densidad superior a 8 habitantes por km2.

  b) **Zonas de extrema despoblación**: Aquellas agrupaciones de municipios con densidad de población menor de 8 habitantes por km2.

  Atención: *para la aplicación de esta deducción se tomará como población de los municipios la que, conforme a su respectivo padrón municipal, tuvieran a 1 de enero de cada año.*

  A los efectos indicados en el párrafo anterior no se tomarán en consideración las variaciones de población respecto al padrón municipal de 2021 que supongan una

minoración o inaplicación de las deducciones que conforme al mismo resultasen procedentes. En tales casos, dichas deducciones podrán seguir aplicándose en las condiciones y cuantías que resultasen procedentes conforme a la población del expresado padrón municipal.

Relación de Zonas escasamente pobladas

Véase el Decreto 108/2021, de 19 de octubre, por el que se determinan las zonas rurales de Castilla-La Mancha, conforme a la tipología establecida en el artículo 11 de la Ley 2/2021 de 7 de mayo, de Medidas Económicas, Sociales y Tributarias frente a la Despoblación y para el Desarrollo del Medio Rural en Castilla-La Mancha (BOCL 25-10-2021)

- Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda **se haya producido a partir del 1 de enero de 2021**.
- La aplicación de esta deducción requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

  A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

Base de la deducción y base máxima de la deducción

- ### Base de la deducción

  Estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente.

  Cuando la adquisición o rehabilitación se realicen con financiación ajena formarán parte de la base de la deducción la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

- ### Base máxima total de la deducción

  a) Por todos los ejercicios en que se aplique la deducción:

  Será la menor de:

- **180.000 euros**, o

> ***Atención:*** *en el caso de viviendas adquiridas por varios contribuyentes la cuantía de 180.000 euros, está referida a la vivienda, por lo que dicho importe deberá ser distribuido entre los adquirentes en proporción al porcentaje de titularidad que tengan en la vivienda.*

- **El importe de adquisición o rehabilitación de la vivienda que da origen a la deducción, minorado por** los importes recibidos de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha en concepto de **subvenciones por la adquisición o rehabilitación de la vivienda.**

b) En cada ejercicio:

La base máxima a aplicar en cada ejercicio será de **12.000 euros**.

Esta base máxima anual de la deducción será de 12.000 euros tanto en tributación individual como en conjunta. Esto es, en tributación conjunta la base máxima anual (12.000 euros) se aplica con independencia del número de miembros de la unidad familiar que satisfagan los importes que dan derecho a aplicar la deducción.

c) Otras condiciones

- Cuando se adquiera una vivienda habitual **habiendo disfrutado ya de esta misma deducción**, **la base máxima total de la deducción** se minorará en las cantidades invertidas en la adquisición de las viviendas anteriores, en tanto dichas cantidades hubieran sido objeto de deducción.

- Cuando con ocasión de la enajenación de una vivienda habitual por la que se hubiera practicado esta deducción se genere una ganancia patrimonial exenta por reinversión, **la base de deducción** por la adquisición o rehabilitación de la nueva vivienda se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

- En los **supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial**, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción, en los términos previstos en la normativa estatal del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

Conceptos que dan derecho a la deducción

Para la aplicación de la deducción prevista en este artículo se tendrán en cuenta los siguientes conceptos:

- **Vivienda habitual**

Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente deberá ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por éste, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras. No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el párrafo anterior. Cuando sean de aplicación las excepciones previstas en los dos párrafos anteriores, la deducción por adquisición de vivienda se practicará hasta el momento en que se den las circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda o impidan la ocupación de la misma.

- **Adquisición de vivienda habitual**

  Se entenderá por adquisición de vivienda habitual, la adquisición en sentido jurídico del derecho de propiedad o pleno dominio de la misma, aunque éste sea compartido, siendo indiferente el negocio jurídico que la origine.

- **Construcción y ampliación**

  Se asimilan a la adquisición de vivienda la construcción o ampliación de la misma, en los siguientes términos:

  Ampliación de vivienda: Cuando se produzca el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año.

  Construcción: Cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que el certificado final de obra se emita en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

- **Obras de rehabilitación de la vivienda habitual**

  Se considerarán obras de rehabilitación de la vivienda habitual aquellas que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Por traslado de vivienda habitual

Atención: *Esta deducción NO es aplicable a los contribuyentes fallecidos antes del 1 de junio de 2021.*

Normativa: Art. 12 quater y disposición adicional segunda de la Ley 8/2013, de 21 de noviembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Tributarias.

Cuantía y límites de la deducción

- **500 euros** por los gastos ocasionados al trasladar la residencia habitual

  Este importe se aplicará **en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio** de residencia **y en el siguiente.**

  Importante: *los contribuyentes que trasladaron su residencia en 2020 a zonas escasamente pobladas de Castilla-La Mancha por motivos laborales pueden aplicar esta deducción en 2021, por ser el período impositivo siguiente a aquél en que se produjo el cambio de residencia, siempre y cuando se cumplan los restantes requisitos y condiciones exigidos para su aplicación, incluidos los límites de base liquidables (22.946 euros en tributación individual o 31.485 euros en tributación conjunta) señalados en el apartado "Requisitos para la aplicación de la deducción".*

- **Límite**: el importe de la deducción **no podrá exceder** de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de los **rendimientos del trabajo y de las actividades económicas** del ejercicio en que resulte aplicable la deducción.

  En el caso de que ambos cónyuges generen derecho a la deducción, en tributación conjunta, el límite máximo de la deducción **es único** para la declaración en su conjunto por lo que su determinación se hará tomando en consideración el **conjunto de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos por ambos cónyuges** y se aplicará al importe total de la deducción que de acuerdo con lo que exponemos en el punto siguiente será 500 euros por cada contribuyente (por tanto, 1.000 euros en tributación conjunta)

- **En el supuesto de tributación conjunta**, la deducción de 500 euros se aplicará, en cada uno de los periodos impositivos en que sea aplicable la deducción, **por cada uno de los contribuyentes** que traslade su residencia en los términos anteriormente comentados, **con el límite** de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas que corresponda a los contribuyentes que generen derecho a la aplicación de la deducción.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- El traslado de la residencia habitual debe producirse **por motivos laborales**.

  Siempre que el traslado se produzca por motivos laborales, la deducción será aplicable tanto a los trabajadores por cuenta ajena como a los empresarios o profesionales autónomos

- El traslado de la residencia habitual debe realizarse a un municipio de Castilla-La Mancha de los incluidos en las **zonas escasamente pobladas a que se refiere el artículo 12 de la Ley 2/202**1, de 7 de mayo, de Medidas Económicas, Sociales y Tributarias frente a la

Despoblación y para el Desarrollo del Medio Rural en Castilla-La Mancha,

Conforme al artículo 12 de la Ley 2/2021 se clasificarán como zonas escasamente pobladas, aquellas agrupaciones de municipios o núcleos de población integradas mayoritariamente por municipios de pequeño tamaño, con una densidad conjunta de población de menos de 12,5 habitantes por km2, altas tasas de envejecimiento y pérdidas intensas de población, con un importante aislamiento geográfico con respecto a municipios de más de 30.000 habitantes, un alto porcentaje de suelo de uso forestal, y una elevada significación de la actividad agraria.
En consideración al grado de despoblación, se establecen las siguientes categorías de zonas escasamente pobladas:

a) **Zonas de intensa despoblación**: Aquellas agrupaciones de municipios con densidad superior a 8 habitantes por km2.

b) **Zonas de extrema despoblación**: Aquellas agrupaciones de municipios con densidad de población menor de 8 habitantes por km2.

Atención: *para la aplicación de esta deducción se tomará como población de los municipios la que, conforme a su respectivo padrón municipal, tuvieran a 1 de enero de cada año.*

A los efectos indicados en el párrafo anterior no se tomarán en consideración las variaciones de población respecto al padrón municipal de 2021 que supongan una minoración o inaplicación de las deducciones que conforme al mismo resultasen procedentes. En tales casos, dichas deducciones podrán seguir aplicándose en las condiciones y cuantías que resultasen procedentes conforme a la población del expresado padrón municipal.

Relación de Zonas escasamente pobladas

Véase el Decreto 108/2021, de 19 de octubre, por el que se determinan las zonas rurales de Castilla-La Mancha, conforme a la tipología establecida en el artículo 11 de la Ley 2/2021 de 7 de mayo, de Medidas Económicas, Sociales y Tributarias frente a la Despoblación y para el Desarrollo del Medio Rural en Castilla-La Mancha (BOCL 25-10-2021)

- La base liquidable del periodo impositivo en el que se hubieran comenzado a aplicar las deducciones aludidas en el punto anterior, **deberá ser inferior a:**

  - **22.946 euros** en tributación individual o

  - **31.485 euros** en tributación conjunta.

- Para consolidar el derecho a la deducción, es preciso que el contribuyente **permanezca en la nueva residencia habitual durante el año en que se produce el traslado y los tres siguientes**.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos anteriores dará lugar a la devolución de las cantidades **deducidas** de la cuota íntegra autonómica del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, con los correspondientes intereses de demora.

Se excepciona de la pérdida del derecho a la deducción practicada los supuestos en los que el incumplimiento sea debido al fallecimiento del contribuyente

Comunidad de Castilla y León

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla y León podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Para contribuyentes afectados por discapacidad

Normativa: Art. 6 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantía de la deducción

- **300 euros por cada contribuyente,** de edad **igual o superior a 65 años,** afectado por un grado de discapacidad **igual o superior al 33 por 100**.
- **656 euros por cada contribuyente,** de edad **igual o superior a 65 años,** afectado por un grado de discapacidad **igual o superior al 65 por 100**.
- **300 euros por cada contribuyente menor de 65 años** afectado por un grado de discapacidad **igual o superior al 65 por 100**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Normativa: Véase el art. 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente **menos el mínimo personal y familiar** (casillas ***[0435]***, ***[0460]*** y ***[0520]*** de la declaración, respectivamente) **no supere** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación individual.

  - 31.500 euros en tributación conjunta.

- **Que el contribuyente no sea usuario de residencias públicas o concertadas** de la Comunidad de Castilla y León.
- **Que el grado de discapacidad** se acredite mediante **certificación** expedida por el órgano competente en la materia. Dicho grado será el determinado conforme al baremo al que se refiere actualmente el artículo 354 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

  Se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no se alcance dicho grado.

  También se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 en

caso de pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Por adquisición o rehabilitación de vivienda por jóvenes en núcleos rurales

Normativa: Art. 7.1 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantía de la deducción

El **15 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por la **adquisición o rehabilitación** de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente en el territorio de la Comunidad de Castilla y León. **También** resulta aplicable la deducción en los **supuestos de construcción de la vivienda** que vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente tenga **su residencia habitual en la Comunidad de Castilla y León** y que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), tenga **menos de 36 años**.
- **Que se trate de su primera vivienda habitual**. Se considera que el contribuyente adquiere su primera vivienda cuando no dispusiera ni hubiera dispuesto de **ningún derecho de plena propiedad igual o superior al 50 por 100 sobre otra vivienda**.
- **Que la vivienda esté situada en un municipio o en una entidad local menor de Castilla y León** que, en el momento de la adquisición o rehabilitación, no exceda de:

  - 10.000 habitantes, con carácter general, o

  - 3.000 habitantes si dista menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.

  A estos efectos, la Orden HAC/197/2015, de 3 de marzo (BOCyL 20-03-2015) dispone que con fecha 1 de enero de **cada año se actualizarán** las listas de municipios que cumplen los requisitos previstos en la normativa autonómica para la aplicación de beneficios fiscales en los tributos cedidos sobre los cuales la Comunidad de Castilla y León tenga atribuidas competencias normativas. Estas listas se publicarán en el Portal Tributario de la Junta de Castilla y León. Véase al respecto https://tributos.jcyl.es

  Nota: hasta el 31 de diciembre de 2015 se utilizaba el término "municipio". A partir de esa fecha se modifica por el término "población" y desde el 26 de febrero de 2021 se vuelve a sustituir por los términos “municipio” o “entidad local menor”.

> ***Importante:*** *este requisito deberá cumplirse en el momento de la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual. En los supuestos de construcción de vivienda habitual, este requisito deberá cumplirse en el momento en que se realice el primer pago de los gastos derivados de la ejecución de las obras o, en su caso, la primera entrega de cantidades a cuenta al promotor de la vivienda.*

- Que para aquellas adquisiciones que se hayan producido **a partir de 1 de enero de 2016**, el valor de la vivienda, a efectos del impuesto que grave la adquisición, debe ser **menor de 135.000 euros**.

- Que se trate de una **vivienda de nueva construcción o de una rehabilitación calificada como actuación protegible** al amparo de los correspondientes planes estatales o autonómicos de vivienda.

  Se considera vivienda de nueva construcción aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta. Asimismo, se considera vivienda de nueva construcción cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras.

- Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda se produzca **a partir de 1 de enero de 2005**.

- **Que la base imponible general más la base imponible del ahorro menos el mínimo personal y familiar** (casillas [***0435***], [***0460***] y ***[0520]*** de la declaración, respectivamente) **no supere** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación **individual**.

  - 31.500 euros, en tributación **conjunta**.

Base máxima de la deducción

La base máxima de esta deducción será de **9.040 euros anuales** y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica, y demás gastos derivados de la misma.

En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por aplicación del citado instrumento.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

Normativa: Véase el art. 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

- **El concepto de rehabilitación de viviendas es el recogido en el artículo 20. Uno. 22. B de**

la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, o norma que le sustituya.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 20. Uno. 22. B de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes **requisitos**:

1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

- La aplicación de la deducción está condicionada a que el **importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas**, sin computar los intereses y demás gastos de financiación. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

Normativa: Véase el art. 10 del Texto Refundido

Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por inversión en instalaciones medioambientales y de adaptación a personas con discapacidad en vivienda habitual

Normativa: Art. 7.2 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantía de la deducción

El 15 por 100 de las inversiones que se realicen en las actuaciones de rehabilitación de vivienda que a continuación se relacionan, siempre que la vivienda este situada en la Comunidad de Castilla y León y constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente:

a. **Instalación de paneles solares**, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos, del 50 por 100 de la contribución mínima exigible por la normativa técnica de edificación aplicable.

b. Cualquier **mejora en los sistemas de instalaciones térmicas** que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.

c. La **mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua**, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

d. Las **obras e instalaciones de adecuación necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial** que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de uno o varios ocupantes de la vivienda que sean personas con discapacidad, siempre que éstos sean el sujeto pasivo o su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Normativa: Véase el art. 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

- La **rehabilitación** de la vivienda deberá cumplir los requisitos establecidos en la normativa reguladora del IRPF (Ley y Reglamento) en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, para la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual en la modalidad de rehabilitación de vivienda habitual.

  La rehabilitación de la vivienda deberá cumplir los requisitos establecidos en la normativa reguladora del IRPF (Ley y Reglamento) en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, para la aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual en la modalidad de rehabilitación de vivienda habitual (Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio").

- Las **obras de adaptación** a que se refiere la letra d) del apartado "Cuantía de la deducción" anterior deberán ajustarse a los requisitos establecidos en la normativa del estatal del IRPF (Ley y Reglamento) en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

  > ***Atención:*** *esta deducción autonómica es aplicable a las actuaciones de rehabilitación de viviendas y obras de adaptación para personas con discapacidad realizadas tanto con anterioridad a 1 de enero de 2013 como con posterioridad a dicha fecha.*

- La deducción requerirá el **previo reconocimiento por el órgano competente** de que la actuación de rehabilitación haya sido calificada o declarada como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas, en los términos previstos en la normativa, estatal o autonómica, que regule los planes de fomento de la rehabilitación edificatoria.

  Véase el Decreto 54/2010, de 2 de diciembre, por el que se regula el procedimiento para el reconocimiento previo de actuaciones de rehabilitación incluidas en planes de rehabilitación de vivienda a efectos de la deducción por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables y de ahorro de agua en la vivienda habitual y para la aplicación de tal deducción (BOCyL 3-12-2010).

El mero otorgamiento de la subvención no implica haber realizado las obras que permitan la aplicación de la deducción autonómica. Una vez realizadas las obras, el beneficiario de la subvención debe justificar la realización de dichas obras para la posterior comprobación por parte de la Administración.

Base máxima de deducción

La base de esta deducción estará constituida por las **cantidades realmente satisfechas** por el contribuyente para la adquisición e instalación de las inversiones a que se refiere el apartado anterior, **con el límite máximo de 20.000 euros**.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

Normativa: Véase el art. 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos

Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por inversión en rehabilitación de viviendas destinadas a alquiler en núcleos rurales

Normativa: Art. 7.3 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantía de la deducción

El **15 por 100 de las cantidades invertidas** en actuaciones de rehabilitación de viviendas.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- **El concepto de rehabilitación de viviendas es el recogido en el artículo 20.Uno.22.B de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido**, o norma que le sustituya.

  A efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22.B de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes **requisitos**:

  1. Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

  2. Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de

adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

- **La vivienda debe estar situada en un municipio o en una entidad local menor de Castilla y León** que, en el momento de la adquisición o rehabilitación, no exceda de:

  - 10.000 habitantes, con carácter general, o

  - 3.000 habitantes si dista menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.

  Como señala la Orden HAC/197/2015, de 3 de marzo (BOCyL 20-03-2015) se actualizará con fecha 1 de enero de cada año las listas de los municipios (desde 1 de enero de 2016, las poblaciones) que cumplen los requisitos previstos en la normativa autonómica para la aplicación de beneficios fiscales en los tributos cedidos sobre los cuales la Comunidad de Castilla y León tenga atribuidas competencias normativas. Estas listas se publicarán en el Portal Tributario de la Junta de Castilla y León. Véase al respecto https://tributos.jcyl.es

- **El valor de la vivienda**, a efectos del impuesto que grave la adquisición, **debe ser menor de 135.000 euros**.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

a. **Que durante los cinco años siguientes** a la realización de las actuaciones de rehabilitación **la vivienda se encuentre alquilada** a personas distintas del cónyuge, ascendientes, descendientes o familiares hasta el tercer grado de parentesco (tanto colaterales por consanguinidad como por afinidad) del propietario de la vivienda.

b. Que, **si durante los cinco años previstos en la letra anterior, se produjeran periodos en los que la vivienda no estuviera efectivamente alquilada, la vivienda se encuentre ofertada para el alquiler** de acuerdo con los requisitos que se establezcan mediante orden de la consejería competente en materia de hacienda.

   Con efectos a partir del 12 de julio de 2019, la Orden EYH/668/2019, de 4 de julio (BOCyL del 11), determina cuándo una vivienda rehabilitada en una población rural se encuentra ofertada para el alquiler, debiendo reunir los siguientes requisitos:

   1º. Los contribuyentes interesados en aplicar esta deducción deben tener el inmueble efectivamente alquilado u ofertado para su alquiler.

   2º. Tendrán la condición de inmuebles ofertados para el alquiler aquellos cuyo arrendamiento se anuncie o publicite a través de uno o varios de los siguientes medios:

   a. Mediante carteles en el propio inmueble objeto del arrendamiento.
   b. A través de diferentes medios publicitarios, incluidos los portales específicos de Internet.
   c. A través de agencias inmobiliarias, incluyendo también los anuncios que éstas puedan incorporar en sus propios portales inmobiliarios.
   d. A través de agentes inmobiliarios.

   3º. Los inmuebles ofertados para el alquiler no podrán estar efectivamente ocupados durante el período de tiempo en que estén ofertados para el alquiler. Los consumos de suministros asociados al uso de la vivienda, tales como electricidad, agua, gas y/o teléfono, deben evidenciar que la vivienda no se encuentra ocupada durante este periodo de tiempo.

c. Que el importe del **alquiler mensual no supere los 300 euros**. El importe del alquiler mensual será la renta que libremente estipulen las partes, y por los conceptos que se pacten.

Si en el contrato no se hace estipulación en contra, los gastos generales de la vivienda, tales como IBI, tasas municipales, gastos de comunidad, etc., correrán a cargo del arrendador, de acuerdo a la normativa civil que regula la materia; si en el contrato de alquiler se pacta la repercusión de esos gastos, serán por cuenta del arrendatario y formarán parte del importe del alquiler.

d. Que la **fianza legal arrendaticia se encuentre depositada** conforme lo establecido en la normativa aplicable.

Base máxima de deducción

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades realmente satisfechas por el contribuyente para la realización de las actuaciones de rehabilitación, **con el límite máximo de 20.000 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

Normativa: Véase el artículo 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por alquiler de vivienda habitual para jóvenes

Normativa: Art. 7.4 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- El **20 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual en Castilla y León, con un **límite de 459 euros**.
- El **25 por 100** de las cantidades satisfechas, con el **límite de 612 euros**, cuando la vivienda habitual se encuentre situada en **un municipio o en una entidad local menor** de Castilla y León **que no exceda de**:

  - 10.000 habitantes, con carácter general, o

  - 3.000 habitantes si dista menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia

  Como señala la Orden HAC/197/2015, de 3 de marzo (BOCyL 20-03-2015) se actualizará con fecha 1 de enero de cada año las listas de los municipios (desde 1 de enero de 2016, las poblaciones) que cumplen los requisitos previstos en la normativa autonómica para la aplicación de beneficios fiscales en los tributos cedidos sobre los cuales la Comunidad de

Castilla y León tenga atribuidas competencias normativas. Estas listas se publicarán en el Portal Tributario de la Junta de Castilla y León. Véase al respecto https://tributos.jcyl.es

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Normativa: Véase el art. 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

- Que el contribuyente tenga **menos de 36 años** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Que la base imponible general más la base imponible del ahorro menos el mínimo personal y familiar** (casillas ***[0435]***, ***[0460]*** y ***[0520]*** de la declaración, respectivamente) **no supere** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación **individual**.

  - 31.500 euros en tributación **conjunta**.

- La deducción se practicará por el **titular o titulares** del contrato de arrendamiento.

  Las cantidades que satisfaga el cónyuge que no figura en el contrato –incluso mediando sociedad de gananciales- no dan derecho a la aplicación de la deducción por no ser arrendatario. Véase al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 220/2009, de 3 de abril (Sala de lo Civil), recaída en el recurso de casación núm. 1200/2004 (ROJ: STS 2464/2009).

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, el del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas correspondientes.*

Por cantidades invertidas en la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural de Castilla y León

Normativa: Arts. 9. a) y b) y 10 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **15 por 100** de las **cantidades invertidas** con las siguientes **finalidades**:

  a. Las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en el territorio de Castilla y León a la **restauración, rehabilitación o reparación de los mismos**, siempre que concurran las siguientes **condiciones**:

  - Que dichos bienes estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o

afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural, o inventariados de acuerdo con la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León, siendo necesario, en este caso, que los inmuebles reúnan las condiciones determinadas en el artículo 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley de Patrimonio Histórico Español o las determinadas en la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León.

- Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, de la Administración del Estado o, en su caso, por el Ayuntamiento correspondiente.

b. Las cantidades destinadas por los titulares de bienes naturales ubicados en Espacios Naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000 sitos en el territorio de Castilla y León, siempre que estas actuaciones hayan sido autorizadas e informadas favorablemente por el órgano competente de la Comunidad Autónoma.

- Para aplicar esta deducción **la base imponible total** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración) **menos el mínimo personal y familiar** (casilla ***[0520]*** de la declaración) **no puede superar** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación individual.

  - 31.500 euros en tributación conjunta.

Límite máximo conjunto de las deducciones para la recuperación del patrimonio cultural y natural y por donaciones a fundaciones y para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación

La base máxima conjunta de las tres deducciones autonómicas **no podrá exceder del 10 por 100 de la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** del contribuyente o de la unidad familiar en el caso de declaración conjunta. Dicho importe es el resultado de sumar las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración.

Este límite **actúa de forma separada e independiente del límite del 10 por 100**, aplicable a las mismas deducciones generales por donativos y otras aportaciones, contemplado en la normativa estatal del IRPF.

Por cantidades donadas a Fundaciones de Castilla y León y para la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural

Normativa: Art. 9 c), d) y e) y 10 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **15 por 100** de las cantidades donadas con las siguientes **finalidades**:

  a. Rehabilitación o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de Castilla y León, que formen parte del **Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Cultural de**

Castilla y León y que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (BOE del 29), o en los registros o inventarios equivalentes previstos en la Ley 12/2002, de 11 de julio, de Patrimonio Cultural de Castilla y León, **cuando se realicen a favor de las siguientes entidades**:

- Las Administraciones públicas, así como las Entidades e Instituciones dependientes de las mismas.
- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
- Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), incluyan entre sus fines específicos, la reparación, conservación o restauración del Patrimonio Histórico.

b. Recuperación, conservación o mejora de espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000, ubicados en el territorio de Castilla y León, cuando se realicen a favor de las Administraciones públicas, así como de las entidades e instituciones dependientes de las mismas.

c. Cantidades donadas a Fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Castilla y León, siempre que por razón de sus fines estén clasificadas como culturales, asistenciales o ecológicas.

- Para aplicar esta deducción **la base imponible total** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración) **menos el mínimo personal y familiar** (casilla ***[0520]*** de la declaración) **no puede superar** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación **individual**.

  - 31.500 euros en tributación **conjunta**.

- El contribuyente deberá estar en posesión de la **justificación documental** de la donación realizada con los requisitos establecidos en el artículo 24 de la anteriormente citada Ley 49/2002.

Límite máximo conjunto de las deducciones para la recuperación del patrimonio cultural y natural y por donaciones a fundaciones y para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación

La base máxima conjunta de lastres deducciones autonómicas **no podrá exceder del 10 por 100 de la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** del contribuyente o de la unidad familiar en el caso de declaración conjunta. Dicho importe es el resultado de sumar las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración.

Este límite **actúa de forma separada e independiente del límite del 10 por 100**, aplicable a las mismas deducciones generales, contemplado en la normativa estatal del IRPF.

Véase la deducción por donativos y otras aportaciones en el Capítulo 16.

Por cantidades donadas para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación

Normativa: Art. 9. f) Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantía de la deducción

El 15 por 100 de las cantidades donadas a favor de las siguientes entidades:

- **Universidades públicas** de la Comunidad de Castilla y León.
- **Fundaciones y otras instituciones** cuya actividad principal sea la investigación, el desarrollo y la innovación empresarial para la financiación de proyectos desarrollados en Castilla y León con alguna de estas finalidades.

Límite máximo conjunto de las deducciones por donaciones a fundaciones y para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación y para la recuperación del patrimonio cultural y natural

La base máxima conjunta de las tres deducciones autonómicas **no podrá exceder del 10 por 100 de la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** del contribuyente o de la unidad familiar en el caso de declaración conjunta. Dicho importe es el resultado de sumar las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración.

Este límite **actúa de forma separada e independiente del límite del 10 por 100**, aplicable a las mismas deducciones generales por donativos y otras aportaciones, contemplado en la normativa estatal del IRPF.

Para el fomento de la movilidad sostenible

Normativa: Art. 9. g) Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

1. El **15 por 100** de las cantidades destinadas por el contribuyente a la adquisición de un vehículo turismo nuevo que tenga alguna de las siguientes consideraciones:
    - Vehículo eléctrico puro.
    - Vehículo eléctrico con autonomía extendida.
    - Vehículo híbrido enchufable con autonomía en modo eléctrico de más de 40 kilómetros.

2. El importe máximo de la deducción será de **4.000 euros** por cada vehículo, tanto en tributación individual como en conjunta

   Este importe máximo de la deducción se prorrateará, en su caso, entre los adquirentes.

Atención: *esta deducción se modificó, con efectos desde el 26 de febrero de 2021, por la Ley 1/2021, de 22 de febrero, de Medidas Tributarias, Financieras y Administrativas. Por ello, en cuanto a su aplicación deber tenerse en cuenta lo siguiente:*

- *Para contribuyentes fallecidos con anterioridad a esa fecha, la deducción se mantiene como en 2020 (límite máximo anual de 4.000 euros por declaración).*
- *Para el resto de casos, el límite máximo de deducción es de 4.000 euros por vehículo sin que exista un límite máximo de deducción anual.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Normativa: Véase el artículo 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos

- El valor de adquisición del vehículo, impuestos incluidos, no podrá superar los 40.000 euros.
- El vehículo adquirido no podrá estar afecto a actividades profesionales o empresariales, cualquiera que sea el titular de estas actividades.
- La deducción solamente será de aplicación en el periodo impositivo en el cual se matricule el vehículo cuya adquisición genera el derecho a aplicar la deducción.
- El vehículo adquirido deberá mantenerse en el patrimonio del contribuyente al menos durante cuatro años desde su adquisición.
- La autonomía en modo eléctrico de los vehículos cuya adquisición genere el derecho a aplicar la deducción se determinará mediante la aplicación del procedimiento WLTP (Worldwide harmonized Light vehicles Test Procedure) o del procedimiento que le sustituya a efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- La adquisición por el contribuyente de un vehículo que genere el derecho a la aplicación de la deducción, la fecha de esta adquisición y la cantidad efectivamente satisfecha por el contribuyente se acreditarán mediante factura.

Importante: *la deducción solo podrá aplicarse por parte de aquel a cuyo nombre se emita la factura.*

Pérdida del derecho a la deducción practicada

Normativa: Véase el artículo 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán consignar en la casilla [0943] del Anexo B.4 el Número de matrícula del vehículo".*

Por adquisición de vivienda de nueva construcción para residencia habitual

Normativa: Disposición transitoria quinta Texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

El **7,5 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el ejercicio 2021 por la adquisición de la vivienda que vaya a constituir su residencia habitual siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes **requisitos**:

a. Que el contribuyente tenga su **residencia habitual en la Comunidad de Castilla y León**.

b. Que se trate de **su primera vivienda**.

   Se considera que el contribuyente adquiere primera vivienda cuando no dispusiera, ni hubiera dispuesto, de ningún derecho de plena propiedad igual o superior al 50 por 100 sobre otra vivienda.

c. Que la vivienda se encuentre **situada en Castilla y León**.

d. Que se trate de **vivienda de nueva construcción**.

   Tendrán la consideración de viviendas de nueva construcción aquellas situadas en edificaciones para las cuales el visado del proyecto de ejecución de nueva construcción al que se refiere el artículo 2.a) del Real Decreto 1000/2010, de 5 de agosto, sobre visado colegial obligatorio, o norma que le sustituya, se haya obtenido entre el día 1 de septiembre de 2011 y el día 31 de diciembre de 2012.

Base de deducción

- La **base de esta deducción** estará constituida por:
  - Las cantidades satisfechas para la adquisición, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente.
  - En el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los

instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, o norma que le sustituya, y demás gastos derivados de la misma.

- En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

- La **base máxima de la deducción** será de **9.040 euros** anuales.

> ***Importante:*** *la deducción resulta aplicable por las cantidades satisfechas tanto por la adquisición de la vivienda propiamente dicha como por las abonadas mientras la vivienda está en construcción, no siendo aplicable a los supuestos de ampliación o de rehabilitación. Los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar la fecha de visado del proyecto en el Anexo B.4 de la declaración.*

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de esta deducción por la adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

- Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

Ámbito temporal de aplicación de la deducción

La deducción se podrá aplicar en el ejercicio tributario en que se satisfaga la primera cantidad para la adquisición de la vivienda **y en los cuatro ejercicios tributarios siguientes**.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o norma que le sustituya.

Para el fomento de emprendimiento

Normativa: Art. 8 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla

y León en materia de tributos propios y cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación del capital en las sociedades mercantiles que más adelante se detallan.
- El **importe máximo de deducción será de 10.000 euros, tanto en tributación individual como en conjunta**.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Para la aplicación de la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

- **Destino de la inversión:** adquisición de acciones o participaciones como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación del capital en las siguientes sociedades:

  - Sociedades anónimas, limitadas o laborales cuando la sociedad destine la financiación recibida a proyectos de inversión realizados en el territorio de Castilla y León.

  - Sociedades cuyo único objeto social sea la aportación de capital a sociedades anónimas, limitadas o laborales cuyo domicilio social y fiscal se encuentre en Castilla y León, siempre que se cumplan las siguientes **condiciones**:

    a. Que la sociedad cuyas acciones y participaciones se adquieran utilice en el plazo de seis meses la financiación recibida para aportar capital a una sociedad anónima, limitada o laboral cuyo domicilio social y fiscal se encuentre en Castilla y León.

       A estos efectos, los porcentajes del 1 por 100 mínimo y del 40 por 100 máximo del capital de la sociedad que se exige para aplicar la deducción se computarán respecto del conjunto de la aportación de capital.

    b. Que la sociedad anónima, limitada o laboral cuyas acciones y participaciones se adquieran cumpla el requisito de generación de empleo que se expone más adelante y no reduzca su plantilla de trabajadores en Castilla y León.

- **Localización del domicilio social y fiscal**: las sociedades anónimas, limitadas o laborales

deben tener el domicilio social y fiscal en la **Comunidad de Castilla y León**.

- **Porcentaje de capital adquirido:** solo darán derecho a aplicarse esta deducción las adquisiciones de acciones o participaciones **por importe mínimo del 0,5 por 100 y máximo del 45 por 100 del capital de la sociedad**, que se mantengan en el patrimonio del adquirente al menos tres años.

- **Creación de empleo:** las sociedades respecto de las que se adquieran acciones o participaciones deben incrementar en el año en que se realice la inversión o en el ejercicio siguiente y respecto del año anterior:

  - Su plantilla global de trabajadores, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, y mantengan esta plantilla al menos tres años, y/o

  - El número de contratos suscritos con trabajadores autónomos económicamente dependientes de la sociedad, y mantengan estos contratos al menos tres años, y/o

  - El número de personas que se incorporen al régimen de trabajadores por cuenta propia que tengan el carácter de familiares colaboradores de titulares de acciones o participaciones, y se mantengan estas altas al menos tres años.

- **Inversión máxima:** la inversión máxima del proyecto que es computable para la aplicación de la deducción será la que resulte de sumar los siguientes importes:

  - **100.000 euros** por cada incremento de una persona/año en la plantilla.

  - **50.000 euros** por cada contrato con trabajadores autónomos económicamente dependientes de la sociedad.

  - **50.000 euros** por cada alta de trabajadores por cuenta propia que tengan el carácter de familiares colaboradores.

    El concepto de familiar colaborador es el recogido en el artículo 35 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, o norma que lo sustituya.

- **Requisitos formales:** para la práctica de esta deducción será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido en la que se recoja el cumplimiento, en el periodo impositivo en el que se produjo la adquisición, de los requisitos relativos al destino de la inversión y, en su caso, cumplimiento de las condiciones específicas, a la localización del domicilio social y fiscal, al porcentaje de capital adquirido y finalmente al requisito de creación de empleo.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

Normativa: Véase el art. 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el

artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por familia numerosa

Normativa: Art. 3 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantías de la deducción

- **500 euros, con carácter general**, por el hecho de tener la condición de familia numerosa el último día del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre). El concepto de familia numerosa a estos efectos es el establecido en la legislación estatal en la materia.

  Véase al respecto la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosa (BOE del 19).

- **1.000 euros** cuando **alguno de los cónyuges o de los descendientes** a los que se compute para cuantificar el mínimo por descendientes, tenga un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.

  A estos efectos, el grado de discapacidad, cuya determinación se efectuará conforme al baremo establecido actualmente en el artículo 354 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31), se acreditará mediante certificación expedida por el órgano competente en la materia. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no se alcance dicho grado.

Incremento de la deducción

El importe de la deducción **se incrementará en 820 euros por cada descendiente, a partir del cuarto inclusive**, a los que sea de aplicación el mínimo por descendientes.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Normativa: Véase el art. 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

- Si se genera el derecho a la deducción en 2021 la **base imponible total** (casillas [***0435***] y [***0460***] de la declaración), **menos el mínimo personal y familiar** (casilla [***0520***] de la declaración) **no puede superar** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación individual.

  - 31.500 euros en tributación conjunta.

- Esta deducción se aplicará por el contribuyente que sea miembro de una familia numerosa y con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. **Cuando éstos convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción**, en caso de tributación **individual, se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Si sólo uno de los cónyuges tuviera derecho a la deducción, por superar el otro los límites de base imponible menos el mínimo personal y familiar exigidos, la deducción aplicable por aquél será la mitad de su importe total. También corresponderá la mitad del importe total de la deducción al contribuyente cuyo cónyuge no haya residido en la Comunidad de Castilla y León en 2021.

- Para la aplicación de esta deducción, **el contribuyente deberá estar en posesión del documento acreditativo de la condición de familia numerosa** expedido por el órgano competente en la materia de la Comunidad de Castilla y León.
- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

> ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes, podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.*

Por nacimiento o adopción de hijos

Normativa: Art. 4.1 Texto Refundido de las disposiciones legales de la comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantías de la deducción

Por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo, que genere derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, las siguientes cantidades:

- **1.010 euros** si se trata del **primer hijo**.
- **1.475 euros** si se trata del **segundo hijo**.
- **2.351 euros** si se trata del **tercer hijo o sucesivos**.

Incremento de la deducción

- Las cantidades previstas anteriores **se duplicarán** en caso de que el **nacido o adoptado** tenga **reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100**.

> ***Importante:*** *si el reconocimiento de la discapacidad fuera realizado con posterioridad al período impositivo correspondiente al nacimiento o adopción y antes de que el menor cumpla cinco años, la deducción se practicará en el período impositivo en que se realice dicho reconocimiento. Para determinar el derecho a aplicar la deducción en ese año y su cuantía habrá que estar a las circunstancias que concurran en el año de nacimiento y a la*

regulación aplicable dicho año.

- Las cuantías referidas a nacimiento, adopción y discapacidad, **se incrementarán en un 35 por 100** para los contribuyentes **residentes en municipios de menos de 5.000 habitantes**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Normativa; Véase el art. 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

- Para poder aplicar esta deducción **la base imponible total** (casillas ***[0435]*** y *[**0460**]* de la declaración) **menos el mínimo personal y familiar** (casilla ***[0520]*** de la declaración**) no puede superar** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación **individual**.

  - 31.500 euros en tributación **conjunta**.

- A efectos de determinar **el número de orden** del hijo nacido o adoptado, se tendrá en cuenta al hijo nacido y a los restantes hijos, de cualquiera de los dos progenitores, que convivan con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), computándose a estos efectos tanto los que lo sean por naturaleza como por adopción.

  Si se produce el fallecimiento de un hijo durante el año, el mismo no se computaría a efectos de determinar el número de orden de los hijos nacidos o adoptados en el ejercicio, pero dará derecho a aplicar la deducción de 1.010 euros, a pesar de no existir convivencia en la fecha de devengo del impuesto.

- **Cuando ambos progenitores o adoptantes** tengan derecho a la aplicación de la deducción, su importe, en caso de declaración individual, **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  Si sólo uno de los cónyuges tuviera derecho a la deducción, por superar el otro los límites de base imponible menos el mínimo personal y familiar exigidos, la deducción aplicable por aquél será la mitad de su importe total. También corresponderá la mitad del importe total de la deducción al contribuyente cuyo cónyuge no haya residido en la Comunidad de Castilla y León en 2021.

- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

Atención: *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes, podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.*

Por partos múltiples o adopciones simultáneas

Normativa: Art. 4.2 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantías de la deducción

- El **50 por 100** de la cantidad que corresponda por la aplicación de la deducción por nacimiento o adopción si el parto múltiple o la adopción simultánea ha sido de dos hijos que generen el derecho a la aplicación del "mínimo por descendiente".
- El **100 por 100** de la cantidad que corresponda por la aplicación de la deducción por nacimiento o adopción, si el parto múltiple o adopción simultánea ha sido de tres o más hijos, que generen el derecho a la aplicación del "mínimo por descendiente".
- Igual deducción se practicará en los supuestos de nacimientos o adopciones independientes producidos en **un período de doce meses**.

  En el caso de nacimiento de dos hijos en un plazo de doce meses, uno en 2020 y otro en 2021, sólo podrán aplicar la deducción los progenitores que convivan con los hijos en 2020 y en 2021.

Deducción adicional por partos múltiples o adopciones simultáneas producidos en el año 2019 y/o 2020

901 euros durante los dos años siguientes al del último nacimiento o adopción que se compute a efectos de entender producido el parto múltiple o a la adopción simultánea que da derecho a aplicar la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Normativa: Art. 10 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

- Para poder aplicar esta deducción **la base imponible total** (casillas **[*0435*]** y **[*0460*]** de la declaración) **menos el mínimo personal y familiar** (casilla **[*0520*]** de la declaración) **no puede superar** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación individual.

  - 31.500 euros en tributación conjunta.

- A efectos de determinar el **número de orden del hijo nacido o adoptado**, se tendrá en cuenta al hijo nacido y a los restantes hijos, de cualquiera de los dos progenitores, que convivan con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de

diciembre), computándose a estos efectos tanto los que lo sean por naturaleza como por adopción.

- **Cuando ambos progenitores o adoptantes** tengan derecho a la aplicación de la deducción, su importe, en caso de declaración individual, **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  Si sólo uno de los cónyuges tuviera derecho a la deducción, por superar el otro los límites de base imponible menos el mínimo personal y familiar exigidos, la deducción aplicable por aquél será la mitad de su importe total. También corresponderá la mitad del importe total de la deducción al contribuyente cuyo cónyuge no haya residido en la Comunidad de Castilla y León en 2021.

  En el caso de que durante el periodo 2020 se hubiera producido un parto múltiple o adopción simultánea, y los nacidos en dicho año no formaran parte de un nuevo parto múltiple junto con algún hijo nacido en el periodo 2021, se deberá consignar el importe de deducción adicional de 901 euros (prorrateada en función del número de contribuyentes con derecho a la misma) en la casilla correspondiente, siempre y cuando se cumpla el requisito del límite de renta.

- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

> ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes, podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.*

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción por nacimiento o adopción regulada en el artículo anterior.

Por cuidado de hijos menores

Normativa: Art. 5.1 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantías y límites máximos de la deducción

Los contribuyentes que, por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada de hogar o en guarderías o centros infantiles podrán optar por deducir alguna de las siguientes cantidades:

a. El **30 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo a la persona empleada del hogar**, con el **límite máximo de 322 euros**, tanto en tributación individual como conjunta.

b. **El 100 por 100 de los gastos satisfechos de preinscripción y de matrícula, así como los gastos de asistencia en horario general y ampliado y los gastos de alimentación**, siempre que se hayan producido por meses completos, en escuelas, centros y guarderías infantiles de la Comunidad de Castilla y León, inscritas en el Registro de Centros para la conciliación de la vida familiar y laboral, con el **límite máximo de 1.320 euros**, tanto en tributación individual como conjunta.

Base de deducción

- En el caso a) de la deducción por cuidado de hijos (por persona empleada del hogar) la base estará constituida por las cantidades satisfechas a la persona empleada del hogar.

  No obstante, en caso de haber percibido subvenciones públicas por este concepto, el importe total de la deducción más la cuantía de dichas subvenciones no podrá superar el gasto efectivo, minorándose en este caso el importe máximo de la deducción en la cuantía necesaria. Si la suma no supera el gasto, no se deberá restar la subvención.

- En el caso b) de la deducción por cuidado de hijos (por gastos de guardería) la base de la deducción estará constituida por las cantidades satisfechas a escuelas infantiles, centros y guarderías infantiles en los términos antes indicados minorada, en su caso, en el importe de las subvenciones recibidas por este concepto.

  No obstante, en el supuesto de que el contribuyente tuviera derecho al incremento de la deducción estatal por maternidad a que se refiere el artículo 81.2 de la Ley del IRPF, **el importe de la misma minorará la cuantía de esta deducción** determinada conforme los puntos anteriores. En este supuesto, el límite de 1.320 euros **se verá reducido** en la cantidad a que el contribuyente tuviera derecho por la deducción estatal.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Normativa: Véase el art. 10 del Texto Refundido

- Que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), los hijos a los que sea de **aplicación el mínimo por descendientes tuvieran menos de 4 años de edad**.

- Que **ambos padres** realicen una **actividad por cuenta propia o ajena, por la cual estén dados de alta** en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.

- Que, en el supuesto de que la deducción sea aplicable por gastos de custodia por una **persona empleada de hogar**, ésta esté dada de **alta en el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social**.

  > ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF de la persona empleada del hogar, escuela, centro o guardería infantil en el Anexo B.4 de la declaración.*

- Para poder aplicar esta deducción la **base imponible general más la base imponible del ahorro menos el mínimo personal y familiar** (casillas ***[0435]***, ***[0460]*** y ***[0520]*** de la declaración, respectivamente) **no supere** las siguientes cantidades:

- **18.900 euros** en tributación **individual**.
- **31.500 euros** en tributación **conjunta**.

- Cuando **más de un contribuyente tenga derecho a la aplicación** de esta deducción respecto de los mismos descendientes, **el importe de las cantidades satisfechas se prorrateará entre ellos por partes iguales, respetando, en todo caso, el límite máximo de la deducción**.

> ***Importante:*** *el importe total de la deducción aplicada por ambos progenitores, más el importe en su caso, del incremento de la deducción estatal por maternidad y el de la cuantía de las ayudas públicas percibidas, no podrá superar, para el mismo ejercicio, el importe total del gasto efectivo en escuelas infantiles, centros y guarderías infantiles, minorándose en este caso el importe máximo de la deducción en la cuantía necesaria.*
>
> *A estos efectos, la subvención o ayuda conlleva, con independencia de a quién se impute, que la deducción aplicada por los progenitores se deba minorar proporcionalmente a las deducciones de cada una de ellos.*

- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

> ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes, podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.*

Por gastos de adopción

Normativa: Art. 4.3 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantías de la deducción

- **784 euros por cada adopción** realizada en el período impositivo de hijos que generen el derecho a la aplicación del "mínimo por descendiente".
- **3.625 euros** en el supuesto de **adopción internacional**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Normativa: Véase el art. 10 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos

- Para poder aplicar esta deducción la **base imponible total** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración) **menos el mínimo personal y familiar** (casilla ***[0520]*** de la declaración) **no puede superar** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación **individual**.

  - 31.500 euros en tributación **conjunta**.

- Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando se realice según la legislación vigente y de acuerdo con los tratados y convenios suscritos por España.

- La deducción será aplicable al **período impositivo correspondiente al momento en que se produzca la inscripción en el Registro Civil**.

- **Cuando exista más de un contribuyente con derecho** a practicar esta deducción, **el importe** de la misma **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  Si sólo uno de los cónyuges tuviera derecho a la deducción, por superar el otro los límites de base imponible menos el mínimo personal y familiar exigidos, la deducción aplicable por aquél será la mitad de su importe total.

- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

> ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes, podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.*

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con las deducciones "Por nacimiento o adopción de hijos" y "Por partos múltiples o adopciones simultáneas".

Por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar

Normativa: Arts. 5.2 y 10 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

Cuantía de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades** por ellos satisfechas en el período impositivo por las cuotas a la Seguridad Social de un trabajador incluido en el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social

- El límite máximo de la deducción es de 300 euros.

  El límite máximo de la deducción opera tanto en tributación individual como en conjunta.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF de la persona empleada en el Anexo B.4 de la declaración.*

Requisitos y condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción será aplicable solo por los contribuyentes que a la fecha de devengo del impuesto **tengan un hijo menor de 4 años**, al que sea de aplicación el "mínimo por descendiente" regulado en la normativa del IRPF.

  Las cuotas satisfechas se atribuirán íntegramente al contribuyente que figure como empleador salvo que se trate de matrimonios en régimen de gananciales en cuyo caso se atribuirán a los cónyuges por partes iguales.

- Para aplicar esta deducción **la base imponible total** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración) **menos el mínimo personal y familiar** (casilla ***[0520]*** de la declaración) **no puede superar** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación individual.

  - 31.500 euros en tributación conjunta.

- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

> ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes, podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.*

Orden de aplicación de las deducciones sobre la cuota íntegra autonómica

Sobre la cuota íntegra autonómica del ejercicio 2021 las deducciones autonómicas se aplicarán en el siguiente orden:

1. El importe de las **deducciones del ejercicio 2021 no trasladables a ejercicios posteriores**.

2. El importe de las **deducciones "Por familia numerosa", "Por nacimiento o adopción de hijos", "Por partos múltiples o adopciones simultáneas", "Por gastos de adopción", "Por cuidado de hijos menores", "Por paternidad" y "Por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar" pendiente** de aplicación de ejercicios anteriores **(2018, 2019 y**

2020).

> ***Importante:*** *los importes de estas deducciones generados en 2018, 2019 y 2020 pendientes de aplicación se consignarán, respectivamente, en las casillas* ***[0981], [0982] y [0983]*** *y el que se aplique en el ejercicio en la casilla* ***[0984]*** *(se aplicará primero la deducción generada en 2018, casilla [0981], posteriormente la deducción generada en 2019, casilla* ***[0982],*** *y finalmente la deducción generada en 2020, casilla* ***[0983).*** *La diferencia, si existiese, entre la deducción pendiente de los ejercicios 2019 y 2020 y el importe aplicado, se trasladarán, respectivamente, a las casillas* ***[0997]*** *y* ***[0998].***
>
> *La devolución de las deducciones generadas en 2018 y no aplicadas en el ejercicio 2021 se solicitará a la Junta de Castilla y León conforme al procedimiento establecido en la Orden EYH/706/2015, de 24 de agosto (BOCyL del 1 de septiembre).*
>
> *El importe de estas deducciones generadas en 2018 y no aplicadas en el ejercicio 2021 no podrá aplicarse en ejercicios posteriores.*
>
> *El importe de la deducción generada en 2019, casilla* ***[0982],*** *no aplicado en 2021, de existir, se trasladará a la casilla* ***[0997]*** *en concepto de importes pendientes de aplicación para el ejercicio siguiente. Del mismo modo el importe de la deducción generada en 2020, casilla* ***[0983],*** *no aplicado en 2021, de existir, se trasladará a la casilla* ***[0998]*** *en concepto de importes pendientes de aplicación para el ejercicio siguiente*.

3. El importe de las **deducciones "Por familia numerosa", "Por nacimiento o adopción de hijos", "Por partos múltiples o adopciones simultáneas", "Por gastos de adopción", "Por cuidado de hijos menores", y "Por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar"** generado en el ejercicio **2021.**

> ***Importante:*** *el importe que corresponda aplicar en este ejercicio se trasladará a la casilla* ***[0995].*** *La diferencia, si existiese, entre las deducciones a las que se tiene derecho (suma de las casillas* ***[0985] a [0988]; [0990] a [0992] y [0994])*** *y el importe aplicado en la casilla* ***[0995],*** *se trasladará a la casilla* ***[0999]*** *en concepto de importes generados en 2021 pero aún pendientes de aplicación para el ejercicio siguiente.*
>
> *Además, téngase en cuenta que la deducción por partos múltiples o adopciones simultáneas determina el derecho a deducir 901 euros durante los dos años siguientes al del último nacimiento o adopción que se compute a efectos de entender producido el parto múltiple o a la adopción simultánea que da derecho a aplicar la deducción. De ahí que en el modelo de declaración del IRPF se distingan los partos múltiples o adopciones simultáneas producidos en 2019 o 2020 (casilla* ***[0988]****) que dan lugar en 2021 a la deducción de 901 euros, de los partos múltiples o adopciones simultáneas producidos en 2021 (casilla* ***[0987]****).*

Comunidad Autónoma de Cataluña

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por el nacimiento o adopción de un hijo

Normativa: Art. 1.3 Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Cuantía de la deducción

- **150 euros** por el nacimiento o adopción de un hijo durante el período impositivo en la **declaración individual de cada uno de los progenitores**.
- **300 euros en caso de declaración** conjunta de ambos progenitores.

Por alquiler de la vivienda habitual

Normativa: Art. 1º.1 Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales y administrativas, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 10 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual.

  En el caso de matrimonios en régimen económico de gananciales, y en el supuesto de que el arrendamiento de la vivienda habitual sólo esté a nombre de uno de los consortes, sólo el consorte que figure en el contrato de arrendamiento tiene derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual cuando cumpla los requisitos exigidos.

- **El límite máximo será:**
  - **300 euros anuales,** siempre que se cumplen los requisitos que se indican en el siguiente apartado
  - **600 euros anuales**, siempre que en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) el contribuyente pertenezca a una **familia numerosa** y cumpla los requisitos establecidos en las **letras b) y c) que se indican en el siguiente apartado**.

    Respecto al concepto de familia numerosa véase la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).

Requisitos para la aplicación de la deducción

a. **Que el contribuyente se halle en alguna de las situaciones siguientes**:

- Tener **32 o menos años** de edad a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31

de diciembre).

- Haber estado **en paro durante 183 días o más** durante el ejercicio.
- Tener un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.
- Ser **viudo o viuda** y tener **65 años o más**.

b. **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente menos el mínimo personal y familiar**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** menos el importe de la casilla ***[0520]*** de la declaración, **no supere 20.000 euros anuales**.

c. **Que las cantidades satisfechas** en concepto de alquiler excedan del 10 por 100 de los rendimientos netos del contribuyente.

> ***Importante:*** *en caso de tributación conjunta, siempre que alguno de los declarantes se halle en alguna de las circunstancias descritas en la letra a) anterior o pertenezca a una familia numerosa, el importe máximo de la deducción es de 600 euros y el de la suma de las bases imponibles, general y del ahorro menos el importe del mínimo personal y familiar es de 30.000 euros.*

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Esta deducción sólo puede aplicarse una vez**, con independencia de que en un mismo contribuyente puedan concurrir más de una circunstancia de las establecidas en la letra a) del apartado anterior "Requisitos para la aplicación de la deducción".
- **Una misma vivienda no puede dar lugar a la aplicación de una deducción superior a 600 euros**. De acuerdo con ello, si por una misma vivienda tiene derecho a la deducción más de un contribuyente, cada uno de ellos podrá aplicar en su declaración el importe que se obtenga de dividir la cantidad resultante de la aplicación del **10 por 100 del gasto total** o el **límite máximo de 600 euros**, si procede, por el número de declarantes con derecho a la deducción.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe el del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en las casillas correspondientes.*

Por el pago de intereses de préstamos para los estudios de máster y doctorado

Normativa: Art. 1º. 3 Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales y administrativas, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Cuantía de la deducción

El **importe de los intereses pagados** en el período impositivo que correspondan a los **préstamos concedidos mediante la Agencia de Gestión de Ayudas Universitarias y de Investigación** para la financiación de estudios de **máster y de doctorado**.

Para contribuyentes que hayan quedado viudos en los ejercicios 2019, 2020, 2021

Normativa: Art. 1 Ley 7/2004, de 16 de julio, de medidas fiscales y administrativas, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **150 euros**, con carácter general.
- **300 euros** si la persona que se queda viuda tiene **a su cargo uno o más descendientes** que otorguen derecho a la aplicación del **mínimo por descendientes**.
- La deducción se aplica en la declaración correspondiente **al ejercicio en el que el contribuyente haya quedado viudo y en los dos ejercicios siguientes.** No obstante lo anterior, la deducción de 300 euros se aplicará en los dos ejercicios siguientes siempre que los descendientes **mantengan los requisitos** para computar a efectos del mínimo por descendientes.

Ámbito de aplicación temporal de la deducción

Los contribuyentes que se hayan quedado viudos durante los ejercicios 2019 y 2020 pueden aplicar esta deducción con los mismos requisitos y condiciones anteriormente comentados en la declaración del ejercicio 2021.

De igual forma, los que se hayan quedado viudos en el ejercicio 2021, podrán también aplicarla en las declaraciones de los ejercicios 2022 y 2023.

Por donativos a entidades que fomentan el uso de la lengua catalana o de la occitana

Normativa: Art. 14.1 Ley 21/2005, de 29 de diciembre, de medidas financieras, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades donadas** a favor de:
  - **El Instituto de Estudios Catalanes**.
  - **El Instituto de Estudios Araneses - Academia Aranesa de la Lengua Occitana**.

- **Entidades privadas sin finalidad de lucro, de organizaciones sindicales y empresariales o de colegios profesionales u otras corporaciones de derecho público** que tengan por finalidad el fomento de la lengua catalana o de la occitana y que figuren en el censo de estas entidades que elabora el departamento competente en materia de política lingüística.

- El **límite máximo** de esta deducción es el **10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la declaración.

> ***Importante:*** *la aplicación de esta deducción está condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinan su aplicabilidad. A tal efecto, las entidades beneficiarias de los donativos están obligadas a comunicar la relación de las personas físicas que han efectuado donativos, con indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.*

Por donativos a entidades que fomentan la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos

Normativa: Art. 14.2 Ley 21/2005, de 29 de diciembre, de medidas financieras, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Cuantía y límite máximo de la deducción

El 25 por 100 de las cantidades donadas en favor de:

- Los **institutos universitarios y otros centros de investigación integrados o adscritos a universidades catalanas**.

- **Los centros de investigación promovidos o participados por la Generalitat**, que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos.

El **límite máximo** de esta deducción es el **10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la declaración.

> ***Importante:*** *la aplicación de las deducciones por donativos anteriormente relacionadas "Por donativos a entidades que fomentan el uso de la lengua catalana o de la occitana" y "Por donativos a entidades que fomentan la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos", está condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinan su aplicabilidad. A tal efecto, las entidades beneficiarias de los donativos están obligadas a comunicar la relación de las personas físicas que han efectuado donativos, con indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.*

Por rehabilitación de la vivienda habitual

Normativa: Art. 3 Decreto ley 1/2008, de 1 de julio, de medidas urgentes en materia fiscal y financiera, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Cuantía y base máxima de la deducción

- **El 1,5 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por la rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente.

  El concepto de rehabilitación de vivienda habitual se comenta el Capítulo 16.

- **La base máxima de esta deducción se establece en un importe de 9.040 euros anuales**.

Por donaciones a determinadas entidades en beneficio del medio ambiente, la conservación del patrimonio natural y de custodia del territorio

Normativa: Art. 34 Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales y financieras, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Cuantía, límite máximo y requisito para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100** de las cantidades donadas a favor de fundaciones o asociaciones que figuren en el censo de entidades ambientales vinculadas a la ecología y a la protección y mejora del medio ambiente del departamento competente en esta materia, **con el límite del 5 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casilla ***[0546]*** de la declaración.

- La aplicación de la deducción está condicionada a la **justificación documental** adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinen su aplicabilidad.

> ***Importante*: *las entidades beneficiarias de los donativos están obligadas a comunicar la relación de las personas físicas que han efectuado donativos, con indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.***

Por inversión por un ángel inversor para la adquisición de acciones o participaciones sociales

Normativa: Art. 20 Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

(*) Este artículo ha sido modificado por el artículo 52 de la Ley 7/2011, de 27 de julio, de Medidas Fiscales y Financieras (DOGC 29-07-2011- BOE 16-08-2011)

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 30 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en la adquisición de acciones

o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que a continuación se detallan, **con el límite máximo de deducción de 6.000 euros.**

- **El 50 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio, **con un límite de 12.000 euros, en el caso de sociedades creadas o participadas por universidades o centros de investigación**.

> ***Importante:*** *en caso de declaración conjunta estos límites se aplican en cada uno de los contribuyentes.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

a. **La participación conseguida por el contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco**, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 35 por 100 del capital social** de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto.

b. La entidad en la que debe materializarse la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:

   1. Debe tener naturaleza de **Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral**.

   2. Debe tener el **domicilio social y fiscal en Cataluña**.

   3. Debe desempeñar una **actividad económica**.

      A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4. Ocho. Dos. a) de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

   4. **Debe contar, como mínimo, con una persona** ocupada con contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

   5. En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil **debe haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación y no puede cotizar** en el mercado nacional de valores ni en el mercado alternativo bursátil.

   6. El volumen de facturación anual **no debe superar un millón de euros**.

c. **El contribuyente** puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión, pero **en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección. Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad** objeto de la inversión.

d. **Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública**, en la que debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la respectiva inversión.

e. **Las participaciones adquiridas deben mantenerse** en el patrimonio del contribuyente durante un **período mínimo de tres años.**

Los requisitos establecidos en los números 2, 3 y 4 de la letra b anterior, y el límite máximo de participación del 35 por 100 a que se refiere la letra a anterior, deben cumplirse durante un período mínimo de tres años a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o constitución que origine el derecho a la deducción.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

Los requisitos y las condiciones exigidas para tener derecho a la deducción se deben mantener durante un **período mínimo de tres años** a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación del capital o constitución de la sociedad comentado en el párrafo anterior. Su incumplimiento determinará la pérdida del derecho a la deducción practicada, por lo que el contribuyente debe incluir en la declaración del **IRPF** correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla correspondiente.*

Tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual

Normativa: Art. 119 Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Para los contribuyentes a los que sea aplicable el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual que regula la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF, los porcentajes en el tramo autonómico para los residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña son los establecidos por el artículo 1.2 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, en la redacción vigente el 31 de diciembre de 2012:

- **El 7,5 por 100**, con carácter general.
- **El 15 por 100**, si se trata de las obras de adecuación de la vivienda habitual de personas con discapacidad.

Asimismo, será aplicable a estos contribuyentes la disposición transitoria sexta de la Ley 7/2011, de 27 de julio, de Medidas Fiscales y Financieras, que mantiene para los contribuyentes que adquirieron su vivienda habitual antes del 30 de julio de 2011 o o satisfacieron cantidades para la construcción de la vivienda habitual antes del dicha fecha (no incluye la rehabilitación ni la

ampliación de la vivienda habitual) la aplicación de un **porcentaje incrementado del 9 por 100** cuando se encuentren en alguna de las situaciones siguientes:

a. Tener **32 o menos años** de edad a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).

b. Haber estado **en el paro durante 183 días o más** durante el ejercicio.

c. Tener un grado de **discapacidad igual o superior al 65 por 100**.

d. Formar parte de una **unidad familiar que incluya por lo menos un hijo** en la fecha de devengo del impuesto.

Para poder disfrutar del porcentaje del **9 por 100** de deducción, es necesario que la **base imponible total, menos el mínimo personal y familiar**, en la declaración del IRPF del contribuyente correspondiente al ejercicio en el que se aplica la deducción no exceda de **30.000 euros**.

En el caso de tributación conjunta, este límite se computa de modo individual para cada uno de los contribuyentes que tenga derecho a la deducción por haber realizado inversiones en la vivienda habitual durante el ejercicio.

Por obligación de presentar la declaración del IRPF en razón de tener más de un pagador

Normativa: Art. 2 Decreto Ley 36/2020, de 3 de noviembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos y del impuesto sobre la renta de las personas físicas, de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Cuantía de la deducción

El importe de la deducción será el resultado de restar de la cuota íntegra autonómica (casilla ***[0546]*** de la declaración) la cuota íntegra estatal (casilla ***[0545]*** de la declaración), siempre que la diferencia sea positiva.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Solo podrán aplicar esta deducción aquellos contribuyentes que, por obtener rendimientos íntegros de trabajo por cuantía comprendida entre 14.000 y 22.000 euros, de más de un pagador, resulten obligados a presentar declaración en el IRPF por esta circunstancia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley del IRPF.

> ***Recuerde que:***
>
> *Los contribuyentes con rendimientos de trabajo de más de un pagador solo están obligados a presentar declaración por esta circunstancia, si los rendimientos íntegros de trabajo superan los 14.000 euros y las cuantías percibidas del segundo y restantes pagadores excede de 1.500 euros.*

Si la cuantía de los rendimientos íntegros de trabajo supera los 22.000 euros, en todo caso existirá obligación de presentar declaración.

- Esta deducción no resulta aplicable a los contribuyentes perceptores de prestaciones pasivas (pensionistas) que se hayan acogido o se puedan acoger al procedimiento especial de retenciones regulado en el artículo 89 A) del Reglamento del IRPF.

  Por tanto, no se aplica esta deducción a los pensionistas cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del IRPF procedentes de dos o más pagadores, siempre que el importe de las retenciones practicadas por éstos haya sido determinado por la Agencia Tributaria, previa solicitud del contribuyente al efecto, a través del modelo 146 y, además, se cumplan los siguientes requisitos:

  - Que no haya aumentado a lo largo del ejercicio el número de los pagadores de prestaciones pasivas respecto de los inicialmente comunicados al formular la solicitud.
  - Que el importe de las prestaciones efectivamente satisfechas por los pagadores no difiera en más de 300 euros anuales del comunicado inicialmente en la solicitud.
  - Que no se haya producido durante el ejercicio ninguna otra de las circunstancias determinantes de un aumento del tipo de retención previstas en el artículo 87 del Reglamento del IRPF.

Atención: *de acuerdo con el artículo 96 de la Ley del IRPF que regula la obligación de presentar declaración, debe tenerse en cuenta a efectos de la aplicación o no de esta deducción lo siguiente:*

Esta deducción es aplicable *cuando el contribuyente con rendimientos de trabajo resulte obligado a presentar la declaración como consecuencia de tener más de un pagador, siendo indiferente que concurra alguna de las circunstancias previstas en las letras b) c) y d) del artículo 96.3 Ley del IRPF. Esto es:*

- Que se hayan percibido pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de la Ley de IRPF.

- Que el pagador de algún rendimiento de trabajo no está obligado a retener.

- Que alguno de los rendimientos de trabajo percibidos está sometido a un tipo fijo de retención.

Por el contrario, no se aplicará *esta deducción cuando se den las siguientes circunstancias:*

a. *Si se perciben rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta en cuantía superior a 1.600 euros.*

   Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

b. *Si la suma de los importes de las rentas inmobiliarias imputadas, de los rendimientos íntegros procedentes de Letras del Tesoro no sometidos a retención, de las subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, excede de 1.000 euros.*

c. *Si se perciben rendimientos de capital mobiliario, distintos de los precedentes de las Letras del Tesoro, no sometidos a retención, rendimientos de capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas o ganancias patrimoniales no sometidas a retención, con independencia de su cuantía.*

Comunidad Autónoma de Extremadura

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por trabajo dependiente

Normativa: Art. 2 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

75 euros por cada contribuyente que perciba **rendimientos del trabajo** cuyo importe íntegro **no supere la cantidad de 12.000 euros anuales**, siempre **que la suma** del resto de los rendimientos netos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta **no exceda de 300 euros**.

En declaración conjunta la deducción será aplicable por cada contribuyente que perciba rendimientos del trabajo dependiente y cumpla individualmente los requisitos exigidos.

Por partos múltiples

Normativa: Art. 3 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Cuantía de la deducción

300 euros por hijo nacido en el período impositivo, siempre que el menor conviva con el progenitor en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) y se trate de partos múltiples.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta la deducción

- La aplicación de la deducción está condicionada a que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

- Cuando los hijos nacidos **convivan con ambos progenitores el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

Por acogimiento de menores

Normativa: Art. 4 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Cuantía de la deducción

- **250 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar temporal, permanente o de urgencia**, siempre que el contribuyente **conviva con el menor por tiempo igual o superior a 183 días** durante el período impositivo.
- **125 euros por cada menor en régimen de acogimiento**, en los términos anteriormente comentados, **si el tiempo de convivencia** durante el período impositivo **fuera inferior a 183 días y superior a 90 días**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- **En el caso de acogimiento de menores por matrimonios, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de los cónyuges si tributan individualmente.
- Si el **acogimiento se realiza por parejas de hecho**, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura, **la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de sus miembros.

Importante: *en los supuestos de acogimiento simple, permanente y preadoptivo a los que aludía el artículo 6 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, que subsistan a 24 de mayo de 2018, se tendrá derecho a la deducción correspondiente, en los términos que establecía el citado artículo.*

A estos efectos recordar que el citado artículo 6 del Decreto Legislativo 1/2013 permitía deducir la cantidad de 250 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar ***simple, permanente o preadoptivo****,* ***administrativo o judicial,*** *siempre que convivan con el menor 183 días o más durante el período impositivo y 125 euros si el tiempo de convivencia durante el período impositivo fuera inferior a 183 días y superior a 90 días.*

Véase al respecto la disposición adicional única Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

Por cuidado de familiares con discapacidad

Normativa: Arts. 5 y 13 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad

Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Cuantía de la deducción

Por cada ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad al **igual o superior al 65 por 100 o que esté judicialmente incapacitado**:

- **150 euros**, con carácter general.

  El grado de discapacidad o la incapacitación serán reconocidas o declaradas por el órgano administrativo o judicial competente, de acuerdo con la normativa aplicable

  Respecto a la forma de acreditar la discapacidad véase el artículo 72 del Reglamento del IRPF.

- **220 euros** si el ascendiente o descendiente con discapacidad ha sido evaluado por los servicios sociales y **se le ha reconocido el derecho a una ayuda a la dependencia**, pero que a 31 de diciembre aún no la percibe efectivamente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que el ascendiente o descendiente con discapacidad conviva** de forma ininterrumpida con el contribuyente al menos la mitad del período impositivo.
- **Que se acredite la convivencia efectiva** por los Servicios Sociales de base o por cualquier otro organismo público competente.
- **Que la renta general y del ahorro del ascendiente o descendiente con discapacidad no sean superiores al doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM),** incluidas las exentas ni tenga obligación legal de presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio. Para el ejercicio 2021, dicha cuantía asciende a 15.817,20 euros (7.908,60 x 2).
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no sea superior a**:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

  > ***Importante:*** *existiendo más de un contribuyente que conviva con la persona con discapacidad, y para el caso de que sólo uno de ellos reúna el requisito del límite de renta, éste podrá aplicarse la* ***deducción completa****.*

- Cuando dos o más contribuyentes **con el mismo grado de parentesco** tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de una misma persona, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

  Cuando los contribuyentes **tengan distinto grado de parentesco** respecto de la persona con discapacidad, **la deducción corresponderá al de grado más cercano.**

Por cuidado de hijos menores de hasta 14 años inclusive

Normativa: Art. 6 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 10 por 100 de las cantidades satisfechas** en el periodo impositivo por cuidado de hijos menores de hasta 14 años cuando se den las siguientes circunstancias:

  1ª. Que el contribuyente tenga que dejar a sus hijos menores de hasta 14 años inclusive al cuidado de otras personas o entidades **por motivos de trabajo, sea por cuenta propia o ajena**.

  2ª. **Que el cuidado de los menores de hasta 14 años se realice**:

  a. Por una persona empleada del hogar o

  b. En guarderías, centros de ocio, campamentos urbanos, centros deportivos, ludotecas o similares, **autorizados** por la administración autonómica o local competente.

- **El límite máximo** de esta deducción es de **400 euros anuales por unidad familiar.**

  A efectos de la aplicación de la deducción la unidad familiar no es la definida en el artículo 82 de la Ley de IRPF sino la **unidad de convivencia** (matrimonios, parejas de hecho, inscritas o no) teniéndose que tener en cuenta los criterios de prorrateo que se indican en el apartado de requisitos siguiente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que en la fecha de devengo del impuesto **los hijos tengan 14 o menos años de edad**.
- Que **ambos padres** realicen una actividad por **cuenta propia o ajena** por la que **estén dados de alta** en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

  Precisiones:

  - Es necesario que la actividad ejercida sea remunerada.

  - La deducción podrá practicarse por las cantidades satisfechas cuando ambos padres realicen actividades por cuenta propia o ajena simultáneamente, ya sea durante todo o parte del año.

  - En el caso de actividades por cuenta propia se admite que el ejercicio de la actividad económica se realice a través de una entidad en régimen de atribución de rentas.

- Que, en el caso de que la deducción sea aplicable por gastos de una persona empleada del hogar, esta **esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social**.

- Que en el caso de que la deducción sea aplicable por gastos en guarderías, centros de ocio, campamentos urbanos, centros deportivos, ludotecas o similares, **se disponga de la correspondiente factura**.

  El importe total de las cantidades satisfechas se atribuirá en su totalidad al progenitor que figure como titular de la

factura, salvo en el caso de matrimonio en régimen de gananciales en el que el importe satisfecho se distribuirá entre los cónyuges por partes iguales, con independencia de cuál de ellos figure como titular de la factura.

- Que se tenga derecho a aplicar el mínimo por descendiente regulado en el artículo 58 de la Ley del IRPF **por cada uno de los hijos por los que se vaya a aplicar la deducción autonómica**.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración) **no sea superior** a las siguientes cantidades:
  - **28.000** euros en tributación individual.
  - **45.000** euros en tributación conjunta.
- Cuando más de un contribuyente tenga derecho a la aplicación de esa deducción con respecto a los mismos descendientes, su importe será prorrateado entre ellos.

  El prorrateo de la deducción respecto a un mismo descendiente solo procederá cuando ambos padres satisfagan los gastos y tengan derecho a ella por cumplir todos los requisitos exigidos.

  Por otra parte, a efectos de la aplicación de la deducción, se entiende por unidad familiar **la unidad de convivencia**. Por ello en caso de matrimonios, parejas de hecho, inscritas o no, el límite de 400 euros se aplica a la suma de la deducción aplicable por todos los miembros de la familia, prorrateándose su importe en función de las cantidades satisfechas por cada uno de los progenitores.

  Dicho tratamiento será aplicable igualmente cuando fallezca uno de los padres a lo largo del año (al haber convivido con la familia hasta la fecha del fallecimiento) así como en el caso de padres separados o divorciados que tengan la guarda y custodia compartida de los hijos en cuyo caso si ambos padres satisfacen el gasto el límite máximo es igualmente prorrateable.

Ejemplo

Matrimonio formado por don A.R.T y doña B.S.S con un hijo solo de Don A.R.T, por el que tiene derecho al 100 por 100 del mínimo por descendientes, y otro común.

El cónyuge Don A.R.T ha satisfecho 1.600 euros de gastos por su hijo. Por el hijo común se han satisfecho 3.600 euros entre ambos cónyuges.

Se desea saber cuál sería el importe de la deducción aplicable por cada uno de los cónyuges.

Solución

Nota previa: Se trata de una única unidad familiar, en la que don A.R.T tiene derecho al 100 por 100 del mínimo por descendientes por su hijo, y respecto del común, don A.R.T y doña B.S.S tienen derecho a la mitad.

Don A.R.T (160 + 180) **= 340 euros**

- Por el hijo propio: 10% s/1.600 = 160
- Por el hijo común: 10% s/(3.600 ÷ 2) = 180

Doña B.S.S: Por el hijo común: 10% s/(3.600 ÷ 2) = 180

Total (160 + 180 + 180) = 520

Límite máximo: 400

Prorrateo

- Deducción de don A.R.T: (400 x 340) ÷ 520 = 261,54
- Deducción de doña B.S.S: (400 x 180) ÷ 520 = 138,46

Total deducción aplicada (261,54 + 138,46) = 400

Para contribuyentes viudos

Normativa: Art. 7 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **100 euros, con carácter general**, para contribuyente viudos siempre que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración) **no sea superior a**:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

- **200 euros, si el contribuyente viudo tiene a su cargo uno o más descendientes** que, de conformidad con el artículo 58 de la Ley IRPF, computan a efectos de aplicar el **mínimo por descendientes**.

  La deducción de 200 euros podrá aplicarse siempre que alguno de los descendientes dé derecho a aplicar el mínimo por descendientes y no perciba ningún tipo de renta.

- **No tendrán derecho** a la aplicación de esta deducción los contribuyentes que hubieren sido condenados, en virtud de sentencia firme, por delitos de violencia de género contra el cónyuge fallecido.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible para el contribuyente en estado de viudedad con la aplicación de la "deducción por trabajo dependiente".

Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual para jóvenes y para víctimas del terrorismo

Normativa: Arts. 8 y 13 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por

Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Cuantía de la deducción

A. **Para jóvenes:**

- **El 3 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el período impositivo, excluidos los intereses, **para la adquisición o rehabilitación por jóvenes de una vivienda nueva** situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura que constituya o vaya a constituir su primera residencia habitual.

- **El 5 por 100** en caso de adquisición o rehabilitación por jóvenes de su vivienda habitual en cualquiera de los **municipios de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes**, siempre que la adquisición o rehabilitación se haya efectuado **a partir de 1 de enero de 2015**.

B. **Para víctimas del terrorismo:**

También podrán aplicar esta deducción, **cualquiera que sea su edad**, quienes tengan la condición **de víctimas del terrorismo o, en su defecto, y por este orden, el cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con las mismas**.

Base máxima de la deducción

La base máxima de la deducción será de 9.040 euros, importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual contemplada por la normativa estatal del IRPF en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

Requisitos y otras condiciones de aplicación de la deducción

La aplicación de la deducción está **condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos y condiciones exigidos en relación con la deducción general** por adquisición, rehabilitación de la vivienda habitual, base de deducción y límite máximo fijados por la normativa estatal en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, incluido el relativo a la comprobación de la situación patrimonial del contribuyente **y, además, los siguientes**:

- **Debe tratarse de una vivienda nueva**. Se considera vivienda nueva aquélla cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido 3 años desde ésta.

- La vivienda nueva debe estar acogida **a las modalidades de protección pública** contempladas en el artículo 23 de la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso a la Vivienda en Extremadura, referidas a viviendas de protección oficial promovidas de forma pública o privada y viviendas de Promoción Pública. **No será exigible este requisito cuando el porcentaje de deducción aplicable sea el 5 por 100**.

- Los adquirentes **deben ser jóvenes con residencia habitual en Extremadura**, cuya edad, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) sea **inferior a 36 años**.

El requisito de edad no resultará aplicable para quienes tengan la condición de víctimas del terrorismo o, en su

defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con los mismos.

- Que se trate de su **primera vivienda**.
- **La suma de la base imponible general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no debe ser superior a:**

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

> ***Importante:*** *la presente deducción no podrá duplicarse en aquellos supuestos en que las personas que tengan la consideración de víctimas del terrorismo también tengan una edad inferior a 36 años.*

Por arrendamiento de vivienda habitual

Normativa: Arts. 9 y 13 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- El **5 por 100 de las cantidades satisfechas** por el contribuyente en el período impositivo en concepto de alquiler de su vivienda habitual, con el **límite de 300 euros anuales**.
- El **10 por 100 de las cantidades satisfechas** por el contribuyente en el período impositivo con el **límite de 400 euros** en caso de **alquiler de vivienda habitual en el medio rural**.

> ***Atención****: tendrá la consideración de vivienda en el medio rural aquella que se encuentre en municipios y núcleos de población inferior a 3.000 habitantes.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que concurra en el contribuyente **alguna de las siguientes circunstancias**:

  a. Que tenga en la fecha del devengo del impuesto **menos de 36 años cumplidos**. En caso de tributación conjunta, el requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges, o, en su caso, el padre o la madre.

  b. Que forme parte de una **familia que tenga la consideración legal de numerosa**.

  c. Que padezca una discapacidad física, psíquica o sensorial, siempre que tenga la consideración legal de persona con discapacidad con un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 354 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

No obstante, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya discapacidad sea declarada judicialmente por el procedimiento previsto en la Ley de Enjuiciamiento Civil, aunque no alcance dicho grado.

- Que se trate del **arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente**, ocupada efectivamente por el mismo y localizada dentro del territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

- Que se haya satisfecho por el arrendamiento y, en su caso, por sus prórrogas el **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o, en su caso, se haya presentado autoliquidación por el citado impuesto**.

  Precisión: debe tenerse en cuenta el nuevo supuesto de exención que se añade en el artículo 45.1.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados "para los arrendamientos de vivienda para uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos", por el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler (BOE del 5). La exención exime al sujeto pasivo del cumplimiento de la obligación tributaria principal de pago, pero no de la obligación tributaria formal de presentar la correspondiente autoliquidación sin deuda a ingresar

- Que se haya constituido el **depósito obligatorio en concepto de fianza** al que se refiere la Ley de arrendamiento urbanos a favor de la Comunidad Autónoma de Extremadura de conformidad con lo establecido en la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso a la vivienda de Extremadura.

- Que el contribuyente **no tenga derecho** durante el mismo período impositivo a **deducción alguna por inversión en vivienda habitual**.

- Que ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar **sean titulares del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute de otra vivienda situada a menos de 75 kilómetros de la vivienda arrendada**.

  El concepto de unidad familiar que hay que utilizar es el definido en el artículo 82 de la Ley del IRPF.

  En el caso de que el contribuyente y/o cualquiera de los miembros de su unidad familiar sean titulares de un porcentaje en pleno dominio o en usufructo de otra vivienda situada a menos de 75 kilómetros de la vivienda arrendada no se podrá aplicar la deducción.

- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración) **no sea superior** a las siguientes cantidades:

  - **19.000 euros en tributación individual**.
  - **24.000 euros en tributación conjunta**.

- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos bienes para un mismo período impositivo, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

  El prorrateo de la deducción está referido únicamente a su **límite máximo**.

  En caso de matrimonio, cualquiera que sea el régimen económico matrimonial, solamente tiene derecho a la deducción **el cónyuge o cónyuges que figuren como arrendatarios en el**

contrato. Véase al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 220/2009, de 3 de abril (Sala de lo Civil), recaída en el recurso de casación número 1200/2004 (ROJ: STS 2464/2009).

En el caso de que sólo una parte de las cantidades satisfechas en el ejercicio por el alquiler de vivienda habitual lo sea por arrendamiento en el medio rural la deducción aplicable por cada uno de los tipos de arrendamiento no podrá exceder de su propio límite, ni de 400 euros conjuntamente, dado que se trata de una única deducción con porcentajes y límites incrementados para el supuesto de arrendamiento en el medio rural.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, el del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en las casillas correspondientes.*

Por la compra de material escolar

Normativa: Art. 10 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Cuantía de la deducción

15 euros por compra de material escolar para cada hijo o descendiente a cargo del contribuyente.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La compra de material escolar debe ir destinada a **hijos o descendientes en edad escolar obligatoria por los que se tenga derecho al mínimo por descendientes regulado en la Ley del IRPF**.

  Se entenderá cumplido este requisito cuando el hijo o descendiente tenga una edad comprendida entre los 6 y 15 años en la fecha de devengo del impuesto.

- Sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres o ascendientes **que convivan** con sus hijos o descendientes escolarizados.

- Cuando un hijo o descendiente **conviva con ambos padres o ascendientes el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos, en el caso de que optaran por tributación individual.

- Que las **sumas de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  - 19.000 euros en tributación individual.

- 24.000 euros en tributación conjunta.

Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades

Normativa: Art. 11 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio 2021 en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en entidades que tengan naturaleza de **Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedad Cooperativas**.
- El **límite de deducción** aplicable será de **4.000** euros anuales.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.8 de la declaración.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que, como consecuencia de la **participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco**, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no se llegue a poseer** durante ningún día del año natural **más del 40 por 100** del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.
- Que las participaciones adquiridas han de **mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años**, siguientes a la constitución o ampliación y éste no debe ejercer funciones ejecutivas ni de dirección en la entidad.
- Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

  1. Que tenga su **domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Extremadura**.
  2. Que desarrolle una **actividad económica**.

     A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto

sobre el Patrimonio.

3. Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, desde el primer ejercicio fiscal ésta cuente **al menos con una persona con contrato laboral a jornada completa, o con dos personas con contrato laboral a tiempo parcial**, siempre que el cómputo total de horas en el supuesto de contrato laboral a tiempo parcial sea igual o superior al establecido para una persona con contrato laboral a jornada completa. En cualquier caso, los trabajadores deberán estar dados de alta en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social, y que se mantengan las condiciones del contrato durante al menos veinticuatro meses.

4. Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a una ampliación de capital de la entidad, **dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y la plantilla media** de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación **se incremente** respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores **al menos en una persona** con los requisitos del párrafo 3.º anterior, y **dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses**.

   Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se computará el número de personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

- Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben **formalizarse en escritura pública**, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos y de las condiciones establecidas conlleva la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se produjo el incumplimiento la parte del impuesto que se dejó de pagar como consecuencia de la deducción practicada junto con los intereses de demora devengados.

Comunidad Autónoma de Galicia

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción de hijos

Normativa: Art. 5. Dos Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantías y requisitos para la aplicación de la deducción

- **Por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo** que conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), éste podrá deducir de la cuota íntegra autonómica la siguiente cuantía, en función de la base imponible total menos el mínimo personal y familiar del contribuyente:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) - (Mínimo personal y familiar)	Importe de la deducción
Menor o igual a 22.000 euros	360 euros el 1er hijo
	1.200 euros el 2do hijo
	2.400 euros el 3er hijo y ss.
Mayor o igual a 22.000,01 euros	300 euros por hijo
	360 euros por hijo en caso de parto múltiple

Nota al cuadro: ***La base imponible total menos el mínimo personal y familiar*** *se determina sumando los importes de la base imponible general, casilla* ***[0435]*** *de la declaración, y de la base imponible del ahorro, casilla* ***[0460]*** *de la declaración,* ***y minorando dicho resultado en la cuantía del mínimo personal y familiar****, casilla* ***[0520]*** *de la declaración.*

Para determinar el número de orden de los hijos, tanto en declaración conjunta como individual se tendrán en cuenta los mismos criterios que para la aplicación del mínimo por descendientes.

- **Incremento de la deducción**: Las cuantías anteriores se incrementarán en un **20 por 100** para los contribuyentes residentes en **municipios de menos de 5.000 habitantes y en los**

resultantes de procedimientos de fusión o incorporación.

- **Aplicación de la deducción en los dos períodos impositivos siguientes al de nacimiento o adopción**.

  La deducción se extenderá a los dos períodos impositivos siguientes al de nacimiento o adopción, siempre que el hijo nacido o adoptado conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto que corresponda a cada uno de ellos, con arreglo a las siguientes **cuantías y límites de renta**:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) − (Mínimo personal y familiar)	Importe de la deducción
Igual o menor a 22.000 euros	360 euros el 1er hijo
	1.200 euros el 2do hijo
	2.400 euros el 3er hijo y ss.
Entre 22.000,01 y 31.000 euros	300 euros por hijo
Más de 31.000 euros	0 euros

  Para determinar el número de orden de los hijos, tanto en declaración conjunta como individual se tendrán en cuenta los mismos criterios que para la aplicación del mínimo por descendientes.

- Las cuantías fijadas para esta deducción en los puntos anteriores **se duplicarán** en caso de que el nacido o adoptado tenga reconocido un grado de **discapacidad igual o superior al 33 por 100**.

  El grado de discapacidad deberá estar referido a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) y reconocido mediante resolución expedida por el órgano competente en materia de servicios sociales. También se considerará acreditado el grado y la condición de persona con discapacidad en los supuestos que establece el artículo 3.Tres del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

- Cuando, en el período impositivo del nacimiento o adopción o en los dos siguientes, los hijos nacidos o adoptados **convivan con ambos progenitores**, la **deducción que corresponda se practicará por mitad** en la declaración de cada uno de ellos.

Aplicación en 2021 de la deducción por hijos nacidos en 2019 o 2020

Los contribuyentes que tuvieron derecho a la deducción por nacimiento o adopción de hijos en los ejercicios 2019 o 2020 pueden practicar esta deducción en el ejercicio 2021, siempre que el hijo o hijos que originaron el derecho a la deducción en aquellos ejercicios convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).

El importe, requisitos y límites de renta para la aplicación de la deducción por los hijos nacidos o adoptados en los ejercicios 2019 o 2020 son los anteriormente comentados.

Por familia numerosa

Normativa: Art. 5. Tres Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantías de la deducción

- **En general**
  - **250 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
  - **400 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.
- **Cónyuges o descendientes con discapacidad**

  Cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto **tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**, la deducción será:
  - **500 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
  - **800 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial.**

Requisitos y otras condiciones

- El concepto de familia numerosa y su clasificación por categorías se contienen en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).

  El contribuyente debe poseer el título de familia numerosa en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- La deducción se practicará por el contribuyente **con quien convivan** los restantes miembros de la familia numerosa.
- Cuando los hijos **convivan con más de un contribuyente, el importe de las deducciones se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Por acogimiento de menores

Normativa: Art. 5. Cuatro Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantías de la deducción

- **300 euros por cada menor** en régimen de acogimiento familiar simple, permanente, provisional o preadoptivo, administrativo o judicial, siempre que:

a. El contribuyente **conviva con el menor por tiempo igual o superior a 183 días** durante el período impositivo y

b. **No tengan relación de parentesco**.

> **Precisión**: téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) modificó, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil regulando las siguientes modalidades de acogimiento familiar: de urgencia, temporal y permanente. Asimismo, la citada ley añadió un nuevo artículo 176 bis regulando la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva.
>
> Por otra parte, la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015, establece que "Todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional".
>
> Por todo ello, la deducción se entiende aplicable a cualquiera de las modalidades de acogimiento familiar de las contempladas en el artículo 173 bis del Código Civil y la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil.

- **150 euros por cada menor en régimen de acogimiento**, en los términos anteriormente comentados, **si el tiempo de convivencia** durante el período impositivo **fuera inferior a 183 días y superior a 90 días**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **No dará lugar** a esta deducción el **supuesto de acogimiento familiar preadoptivo, cuando la adopción del menor se produzca durante el período impositivo**.

  Téngase en cuenta que el acogimiento familiar preadoptivo es actualmete la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil.

- **El acogimiento deberá estar formalizado por el órgano competente en materia de menores de la Xunta de Galicia**.

- **En el caso de acogimiento de menores por matrimonios, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos, si optan por la declaración individual.

- Si el **acogimiento se realiza por parejas de hecho**, de acuerdo con la disposición adicional tercera de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia, el **importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de sus miembros.

  La práctica de esta deducción queda condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente del supuesto de hecho y a los requisitos que determinen su aplicabilidad.

Por cuidado de hijos menores

Normativa: Art. 5. Cinco Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad

Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantía y límites máximos de la deducción

- **El 30 por 100 de las cantidades satisfechas en el período** por los contribuyentes que, por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al **cuidado de una persona empleada del hogar o en escuelas infantiles de 0-3 años**.
- El **límite máximo** de la deducción es de:

  - 400 euros.

  - 600 euros si se tienen dos o más hijos de 3 o menos años de edad.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que los hijos tengan tres o menos años de edad** (tanto para generar el derecho a la deducción como para hacer cómputo para la deducción incrementada), a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Que ambos padres realicen una actividad por cuenta propia o ajena**, por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.
- Que cuando la deducción sea aplicable por **gastos de una persona empleada en el hogar, ésta esté dada de alta en el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social.**
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro minorada en el importe de los mínimos personal y familiar**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración menos el importe de la casilla ***[0520]*** de la declaración, no sobrepase los siguientes importes:

  - 22.000 euros en tributación individual.

  - 31.000 euros en tributación conjunta.

- **Cuando más de un contribuyente tenga derecho** a la aplicación de esta deducción, por cumplir los requisitos anteriores, **su importe se prorrateará entre ellos**.

Por contribuyentes con discapacidad, de edad igual o superior a 65 años, que precisen ayuda de terceras personas

Normativa: Art. 5. Seis Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 10 por 100 de las cantidades satisfechas a terceros** por los contribuyentes de edad igual o superior a 65 años afectados por un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 y

que precisen ayuda de terceras personas.

- Se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 cuando se trate de personas cuya **incapacidad sea declarada judicialmente**, aunque no alcance dicho grado, así como en los **casos de dependencia severa y gran dependencia**, siempre que estas últimas situaciones fuesen reconocidas por el órgano competente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

  De acuerdo con el artículo 3. Tres del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado el grado de discapacidad habrá de acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el órgano competente. En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

  Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65% cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado, así como en los casos de dependencia severa y gran dependencia, siempre que estas últimas situaciones fuesen reconocidas por el órgano competente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

- El **límite máximo** de la deducción es de **600 euros**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro minorada en el importe de los mínimos personal y familiar**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración menos el **importe** de la casilla ***[0520]*** de la declaración, no **supere** los siguientes importes:

  - 22.000 euros en tributación individual.

  - 31.000 euros en tributación conjunta.

- **Que acredite la necesidad de ayuda de terceras personas**.

- **Que el contribuyente no sea usuario de residencias públicas o concertadas** de la Comunidad Autónoma de Galicia o beneficiario del cheque asistencial de la Xunta de Galicia.

Por alquiler de la vivienda habitual

Normativa: Art. 5. Siete Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 10 por 100** de las cantidades satisfechas durante el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual

  Límite máximo de la deducción: **300 euros por contrato y año**, tanto en tributación

individual como en conjunta.

- **Si se tienen dos o más hijos menores de edad**, el porcentaje anterior de deducción se eleva al **20 por 100**, con un límite máximo de la deducción de **600 euros por contrato y año**, tanto en tributación individual como en conjunta.
- Las cuantías fijadas para esta deducción **se duplicarán** en caso de que el arrendatario tenga reconocido un grado de **discapacidad igual o superior al 33 por 100**.

De acuerdo con el artículo 3. Tres del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado el grado de discapacidad habrá de acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el órgano competente. En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65% cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado, así como en los casos de dependencia severa y gran dependencia, siempre que estas últimas situaciones fuesen reconocidas por el órgano competente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que la edad del contribuyente sea igual o inferior a 35 años** en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre). **En caso de tributación conjunta**, deberá cumplir este requisito al menos uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre.
- **Que la fecha del contrato de arrendamiento sea posterior a 1 de enero de 2003**.
- Que haya constituido el **depósito de la fianza** a que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de arrendamientos urbanos, en el Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo, o bien posea copia compulsada de la **denuncia presentada ante dicho organismo por no haberle entregado dicho justificante la persona arrendadora.**

  El contribuyente deberá acreditar, si es objeto de comprobación, que la fianza fue depositada o la denuncia fue presentada antes de la presentación de la autoliquidación o del fin del plazo voluntario de presentación.

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere el importe de 22.000 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.
- **Cuando dos contribuyentes tengan derecho a esta deducción**, el **importe total** de la misma, sin exceder del límite establecido por contrato de arrendamiento, **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Tratándose de matrimonios en régimen de gananciales, la deducción corresponderá a los cónyuges por partes iguales, aunque el contrato esté sólo a nombre de uno de ellos.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la*

deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, el del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en las casillas correspondientes.

Por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos

Normativa: Art. 5. Ocho Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 30 por 100** de las cantidades satisfechas durante el ejercicio en concepto de **cuota de alta y cuotas mensuales para el acceso a Internet** mediante contratación de líneas de alta velocidad.

- El **límite máximo** de la deducción es de **100 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

  Este límite máximo debe aplicarse respecto a todas las cantidades satisfechas durante el ejercicio, ya correspondan a un sólo contrato de conexión, ya a varios que se mantengan simultáneamente.

  Tratándose de matrimonios en régimen de sociedad legal de gananciales, el importe máximo que puede deducir cada uno de los cónyuges es de **50 euros**, con independencia de que el contrato esté a nombre de uno solo de ellos. En estos casos, el prorrateo tiene carácter obligatorio, de forma que uno solo de los cónyuges no puede aplicar la totalidad de la deducción a la que tienen derecho ambos cónyuges de forma conjunta. No obstante, si cada uno de los cónyuges es titular de una línea, cada uno de ellos podrá aplicar la totalidad de la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción únicamente **podrá aplicarse en el ejercicio en que se celebre el contrato** de conexión a las líneas de alta velocidad.

- **La línea de alta velocidad** contratada deberá estar **destinada a uso exclusivo del hogar** y no podrá estar vinculada al ejercicio de cualquier actividad empresarial o profesional.

- **No resultará aplicable** la deducción si el contrato de conexión supone simplemente un cambio de compañía prestadora del servicio y el contrato con la compañía anterior se ha realizado en otro ejercicio. Tampoco resultará de aplicación cuando se contrate la conexión a una línea de alta velocidad y el contribuyente mantenga, simultáneamente, otras líneas contratadas en ejercicios anteriores.

- La práctica de la deducción está condicionada a la **justificación documental** adecuada del

presupuesto de hecho y de los requisitos que determinan la aplicabilidad de la misma.

Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación

Normativa: Artículo 5. Nueve Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

1. En general

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 30 por 100 las cantidades invertidas** durante el ejercicio en la **adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital** en las Sociedades Anónimas, Limitadas, Sociedades Laborales y Cooperativas.

- El **límite máximo** de la deducción es de **6.000 euros.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **La participación del contribuyente,** computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 40 por 100 ni inferior al 1 por 100 del capital social de la sociedad** objeto de la inversión o de sus derechos de voto en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

  El límite máximo de participación en el capital social no se aplicará en el caso de sociedades laborales o cooperativas compuestas únicamente por dos personas socias, mientras se mantenga esta circunstancia.

- **La entidad en la que hay que materializar la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:**

  1. Debe tener su **domicilio social y fiscal en Galicia** y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

  2. Debe desempeñar **una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.** A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

  3. Debe contar, como mínimo, con **una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa**, dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y con residencia habitual en Galicia, **durante los tres años** siguientes a la constitución o ampliación.

  4. En caso de que la inversión se realizase mediante una ampliación de capital, la **sociedad mercantil debió haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta**

ampliación, y que además, **durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio** del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades en el que se realizase la ampliación, **su plantilla media** con residencia habitual en Galicia **se incrementase**, **por lo menos en una persona**, **con respecto a la plantilla media** con residencia habitual en Galicia **de los doce meses anteriores**, y que dicho incremento **se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses**.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

- Las operaciones en las que sea aplicable la deducción **deben formalizarse en escritura pública**, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

- Las participaciones adquiridas **deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años,** siguientes a la constitución o ampliación.

2. Incremento adicional de la deducción por determinadas circunstancias

- La deducción **podrá incrementarse en un 15 por 100 adicional** cuando, además de cumplir los requisitos establecidos para la deducción en general, **se dé una de las siguientes circunstancias**:

  a. Se trate de sociedades anónimas, limitadas, sociedades laborales y cooperativas que **acrediten ser pequeñas y medianas empresas innovadoras,** de acuerdo con lo dispuesto en la Orden ECC/1087/2015, de 5 de junio, por la que se regula la obtención del sello de pequeña y mediana empresa innovadora y se crea y regula el funcionamiento del Registro de la Pequeña y Mediana Empresa Innovadora.

  b. Se trate de sociedades anónimas, limitadas, sociedades laborales y cooperativas que acrediten ser **sociedades promotoras de un proyecto empresarial que haya accedido a la obtención de calificación como iniciativa de empleo de base tecnológica**, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 56/2007, de 15 de marzo, por el que se establece un programa de apoyo a las iniciativas de empleo de base tecnológica (IEBT), mediante la inscripción de la iniciativa en el Registro administrativo de Iniciativas Empresariales de Base Tecnológica.

  c. Se trate de sociedades anónimas, limitadas, sociedades laborales y cooperativas **participadas por universidades u organismos de investigación.**

- El **límite máximo** de la deducción en estos casos es de **9.000 euros.**

> ***Atención:*** *el porcentaje de deducción aplicable para las inversiones en las que se den estas circunstancias será del 45 por 100 (30 por 100 + 15 por 100) y el límite de 9.000 euros aplicable para el cálculo de la deducción, en estos casos, es independiente del límite general de 6.000 euros.*

Incompatibilidad

La deducción contenida en el presente apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con las deducciones **"Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación"** prevista en el artículo 5. Diez del Decreto Legislativo 1/2011, **"Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista"**prevista en el artículo 5.Once del Decreto Legislativo 1/2011 y **"Por inversión en empresas que desarrollen actividades agrarias"** prevista en el artículo 5.Quince del Decreto Legislativo 1/2011.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla correspondiente.*

Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación

Normativa: Art. 5. Diez Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

1. En general

Cuantía y límite máximo de la deducción

Los contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica, y con un **límite conjunto de 20.000 euros**, las siguientes cantidades:

- **El 30 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en la adquisición de capital social como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en sociedades anónimas, limitadas, sociedades laborales y cooperativas.

- Con respecto a las mismas entidades, **se podrá deducir el 30 por 100 de las cantidades prestadas** durante el ejercicio, así como de las cantidades garantizadas personalmente por el contribuyente, siempre que el préstamo se otorgue o la garantía se constituya en el ejercicio en el que se proceda a la constitución de la sociedad o la ampliación de capital de la misma.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **La participación del contribuyente,** computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 40 por 100 ni inferior al 1 por 100 del capital social de la sociedad** objeto de la inversión o de sus derechos de voto en ningún

momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

En caso de préstamo o garantía, no será necesaria una participación del contribuyente en el capital, pero si esta existe, no puede ser superior al 40 por 100, con los mismos límites temporales anteriores. **El importe prestado o garantizado por el contribuyente tiene que ser superior al 1 por 100 del patrimonio neto de la sociedad**.

El **límite máximo** de participación en el capital social no se aplicará en el caso de sociedades laborales o cooperativas compuestas únicamente por dos personas socias, mientras se mantenga esta circunstancia.

- **La entidad en la que hay que materializar la inversión, préstamo o garantía debe cumplir los siguientes requisitos:**

  1. Debe tener su **domicilio social y fiscal en Galicia** y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

  2. Debe desempeñar **una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.** A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8. Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

  3. Debe **contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa**, dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y con residencia habitual en Galicia. El contrato tendrá una **duración mínima de un año** y deberá formalizarse dentro de los dos años siguientes a la constitución o ampliación, salvo en el caso de sociedades laborales o sociedades cooperativas.

  4. En caso de que la inversión se realizase mediante una ampliación de capital o el préstamo o garantía se hubiese realizado en el ejercicio de una ampliación, l**a sociedad mercantil debió haber sido constituida en los tres años anteriores** a la fecha de esta ampliación, y además, **durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio** del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades en el que se realizó la ampliación, **su plantilla media** con residencia habitual en Galicia **debió haberse incrementado, al menos, en una persona respecto a la plantilla media** con residencia habitual en Galicia **en los doce meses anteriores**, **manteniéndose dicho incremento durante un período adicional de otros doce meses**, salvo en el caso de sociedades laborales o sociedades cooperativas.

     Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

- El contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en que materializó la inversión, pero **en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección durante un plazo de diez años**. **Tampoco puede mantener una relación laboral** con la entidad objeto de la inversión durante ese mismo plazo, **salvo en el caso de sociedades laborales o sociedades cooperativas**.

- Las operaciones en las que sea aplicable la deducción **deben formalizarse en escritura pública**, en la que se debe especificar la identidad de los contribuyentes que pretendan aplicar esta deducción y el importe de la operación respectiva.

- Las participaciones adquiridas **deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años,** siguientes a la constitución o ampliación.

  En el caso de préstamos, estos deben referirse a las operaciones de financiación con un plazo superior a cinco años, **no pudiendo amortizar una cantidad superior al 20 por 100 anual del importe del principal prestado.** En el caso de garantías, estas se extenderán a todo el tiempo de vigencia de la operación garantizada, no pudiendo ser inferior a cinco años.

2. Incremento adicional de la deducción por determinadas circunstancias

- La deducción **podrá incrementarse en un 15 por 100 adicional** cuando, además de cumplir los requisitos establecidos para la deducción en general, **se dé una de las siguientes circunstancias**:

  a. La adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o ampliación de capital, cuando se trate de sociedades anónimas, limitadas, sociedades laborales y cooperativas que **acrediten ser pequeñas y medianas empresas innovadoras,** de acuerdo con lo dispuesto en la Orden ECC/1087/2015, de 5 de junio, por la que se regula la obtención del sello de pequeña y mediana empresa innovadora y se crea y regula el funcionamiento del Registro de la Pequeña y Mediana Empresa Innovadora.

  b. La adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o ampliación de capital, cuando se trate de sociedades anónimas, limitadas, sociedades laborales y cooperativas que acrediten ser **sociedades promotoras de un proyecto empresarial que haya accedido a la obtención de calificación como iniciativa de empleo de base tecnológica**, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 56/2007, de 15 de marzo, por el que se establece un programa de apoyo a las iniciativas de empleo de base tecnológica (IEBT), mediante la inscripción de la iniciativa en el Registro administrativo de Iniciativas Empresariales de Base Tecnológica.

  c. La adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o ampliación de capital, cuando se trate de sociedades anónimas, limitadas, sociedades laborales y cooperativas **participadas por universidades u organismos de investigación.**

- El **límite máximo** de la deducción en estos casos es de **35.000 euros.**

> ***Atención:*** *el porcentaje de deducción aplicable para las inversiones en las que se den estas circunstancias será del 45 por 100 (30 por 100 + 15 por 100) y el límite de 35.000 euros aplicable para el cálculo de la deducción, en estos casos, es independiente del límite general de 20.000 euros.*

Incompatibilidad

La deducción contenida en el presente apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con las deducciones **"Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación"** prevista en el artículo 5. Nueve del

Decreto Legislativo 1/2011, **"Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista"** prevista en el artículo 5.Once del Decreto Legislativo 1/2011 y **"Por inversión que desarrollen actividades agrarias"** prevista en el artículo 5.Quince del Decreto Legislativo 1/2011.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Galicia por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación y su financiación en la casilla correspondiente.*

Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista

Normativa: Art. 5. Once Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en la adquisición de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital suscritos por medio del segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista, aprobado por acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de diciembre de 2005.
- **El límite máximo de la deducción es de 4.000 euros.**

La deducción total así calculada **se prorrateará por partes iguales en el ejercicio en el que se realice la inversión y en los tres ejercicios siguientes**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

a. La participación conseguida por el contribuyente en la sociedad objeto de la inversión **no puede ser superior al 10 por 100 de su capital social**.

b. Las acciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período de **tres años**, como mínimo.

c. La sociedad objeto de la inversión debe tener el **domicilio social y fiscal en Galicia**, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.8. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Los requisitos indicados en las letras a y c anteriores deberán cumplirse durante todo el plazo de mantenimiento indicado en la letra b, contado desde la fecha de adquisición de la participación.

d. Las operaciones en las que sea aplicable la deducción **deben formalizarse en escritura pública**, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos anteriores comporta la pérdida del beneficio fiscal.

Incompatibilidad

La deducción contenida en el presente apartado resultará incompatible, **para las mismas inversiones**, con las deducciones **"Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación"** prevista en el artículo 5. Nueve del Decreto Legislativo 1/2011, **"Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación"** prevista en el artículo 5.Diez del citado Decreto Legislativo, y **"Por inversión en empresas que desarrollen actividades agrarias"** prevista en el artículo 5.Quince del Decreto Legislativo 1/2011.

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Aragón, Galicia, Madrid o Murcia por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil en la casilla correspondiente.*

Por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica

Normativa: Art. 5. Doce Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantía y requisito para la aplicación de la deducción

- El **25 por 100**, **hasta el límite del 10 por 100** de la cuota íntegra autonómica del IRPF, d**e los donativos monetarios realizados a favor de los siguientes centros o entidades:**
  - **Centros de investigación** adscritos a universidades gallegas y de los promovidos o participados por la Comunidad Autónoma de Galicia **que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos**.
  - **Entidades sin ánimo de lucro** acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a condición de que estas últimas tengan la consideración de **organismo de investigación y difusión de conocimientos** con arreglo a lo previsto en el artículo 2.83 del Reglamento (UE) n.º 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.

- La deducción queda condicionada a la **justificación documental** adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinan su aplicabilidad.

Por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo

Normativa: Art. 5. Trece Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 5 por 100 de las cantidades satisfechas** en el ejercicio.
- **El límite máximo de la deducción es de 280 euros** por contribuyente.

  En declaración conjunta el límite será aplicable respecto a cada uno de los contribuyentes que cumplan los requisitos para poder aplicar la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Sólo se podrá practicar la deducción si se cumplen los siguientes **requisitos**:

  a. La **instalación debe estar debidamente registrada** por el instalador, que debe estar habilitado para el efecto, en la Oficina Virtual de Industria (OVI). Se le remitirá al titular o empresa que registró la instalación un **código de verificación** de ésta.
  b. Posteriormente, y siempre antes de que expire el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se sufragó la instalación, **será necesario aportar a través de la OVI la siguiente documentación**:

     - El presupuesto analizado de la instalación.

     - La factura o facturas emitida/s por el instalador habilitado.

     - El/los justificante/s de pago por la totalidad del coste de la instalación.

     - En el caso de efectuarse la inversión por una comunidad de propietarios, deberá aportarse un certificado, emitido por su representante legal, de las aportaciones económicas correspondientes a cada comunero.

- La **base de esta deducción estará constituida por las cantidades efectivamente satisfechas** en la totalidad de la instalación, esto es, sistema de generación, sistema de emisión térmica y sistema de captación, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**, a los instaladores habilitados que realicen la instalación.

- **En ningún caso darán derecho** a practicar esta deducción **las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.**

- Se entiende por energías renovables aquellas a las que se refiere el artículo 2 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

- En caso de edificios de viviendas en régimen de propiedad horizontal que sean de nueva construcción o en los que se proceda a la sustitución de los equipos de generación térmica por otros que empleen energías renovables, esta deducción podrá aplicarla **cada uno de los propietarios individualmente en el porcentaje que le corresponda en la comunidad de propietarios**.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el Código de Instalación facilitado por la Oficina Virtual de Industria en la casilla* ***[1033]*** *de la declaración.*

Por rehabilitación de bienes inmuebles situados en centros históricos

Normativa: Art. 5. Catorce Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades invertidas** en el ejercicio en la r**ehabilitación de inmuebles que sean propiedad del contribuyente situados en los centros históricos** que se han determinado en el anexo de la Orden de 1 de marzo de 2018, por la que se determinan los centros históricos a efectos de las deducciones previstas en los números 14 del artículo 5, y 6 y 7 del artículo 13 ter, del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio (DOG del 13).

  La deducción se aplicará en la declaración correspondiente al ejercicio en el que se paguen las obras.

  Las cantidades satisfechas se atribuirán a quien las pague con independencia del régimen económico matrimonial, sin que en ningún caso se pueda aplicar la deducción sobre un importe superior al resultante de aplicar a las cantidades totales invertidas el porcentaje que el contribuyente tenga en la titularidad del inmueble.

- **El límite máximo de la deducción es de 9.000 euros**.

  En tributación conjunta, el límite máximo de la deducción es de 9.000 euros, con independencia del número de miembros de la unidad familiar que tengan derecho a aplicar la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Se considerarán **rehabilitación las obras** que cumplan los siguientes **requisitos:**

  a. Que dispongan de los **permisos y autorizaciones administrativas** correspondientes.

  b. Que tengan por objeto principal la **reconstrucción del inmueble mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras obras análogas**, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del **25 por 100 del precio de adquisición**, si se efectuó esta durante los dos años inmediatamente anteriores al comienzo de las obras de rehabilitación, o, en otro caso, **del valor de mercado** que tenga el inmueble en el momento de dicho inicio.

  A estos efectos, **se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado del inmueble la parte proporcional correspondiente al suelo**.

  Cuando no se conozca el valor del suelo, este se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho o el valor de mercado entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

- La pertenencia del bien inmueble a un centro histórico se acreditará, de acuerdo con lo establecido por el artículo único. 2 de la Orden de 1 de marzo de 2018 (DOG del 13), mediante certificado emitido por el ayuntamiento correspondiente de que el bien inmueble se encuentra situado dentro de la delimitación fijada en el anexo de la citada Orden de 1 de marzo de 2018.

Por inversión en empresas que desarrollen actividades agrarias

Normativa: Art. 5. Quince Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantías y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100** de las cantidades invertidas o, en caso de aportaciones no dinerarias, del valor de los bienes que destinen en el ejercicio a las siguientes inversiones:

  a. **Adquisición** de capital social a consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital, **así como cualquier aportación a reservas** en:

  1.º Sociedades de fomento forestal reguladas en la Ley 7/2012, de 28 de junio, de montes de Galicia, y otro tipo de sociedades de gestión conjunta.

  2.º Entidades agrarias, cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra que tengan por objeto exclusivo actividades agrarias.

  3.º Entidades que tengan por objeto la movilización o recuperación de las tierras agrarias de Galicia al amparo de los instrumentos previstos en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Galicia.

> ***Atención:*** *el concepto de "actividad agraria" será el recogido en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias (artículo 3.Cinco Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio).*

b. **Préstamos** realizados a favor de las mismas entidades citadas en la letra a) anterior, así como garantías que el contribuyente constituya personalmente a favor de estas entidades.

c. **Aportaciones** que los socios capitalistas realicen a cuentas en participación constituidas para el desarrollo de actividades agrarias y en las que el partícipe gestor sea alguna de las entidades citadas en la letra a) anterior.

- **El límite máximo conjunto de la deducción es de 20.000 euros,** con independencia del número de miembros de la unidad familiar que satisfagan los importes que dan derecho a ella.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción deben f**ormalizarse en escritura pública**, en la cual debe especificarse la identidad de los contribuyentes que pretendan aplicar esta deducción y el importe de la operación respectiva.

- Las inversiones realizadas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un **período mínimo de cinco años**, computado a partir del día siguiente a la fecha en que se formalice la operación en escritura pública.

  En el caso de **operaciones de financiación el plazo de vencimiento deberá ser superior o igual a cinco años**, sin que se pueda amortizar una cantidad superior al 20 por 100 anual del importe del principal prestado.

  Durante ese mismo plazo de cinco años **deben mantenerse las garantías constituidas.**

- El contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en que materializó la inversión, pero en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección durante un plazo de diez años, ni puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión durante ese mismo plazo, excepto en el caso de sociedades laborales o sociedades cooperativas.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con las deducciones "Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación", "Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación" y "Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista" recogidas en los números nueve, diez y once del artículo 5 del Decreto Legislativo 1/2011.

La incompatibilidad está referida **a una misma inversión**, es decir, para cada inversión únicamente se podrá aplicar una deducción (a opción del contribuyente), pero nada impide que si se hacen varias inversiones distintas se pueda aplicar a

cada una de ellas la deducción que corresponda.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a esta deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Galicia por inversión en empresas que desarrollen actividades agrarias" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad en la que se realice la inversión, se otorgue el préstamo o se constituya la garantía y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción en la casilla correspondiente.*

Por determinadas subvenciones y/o ayudas obtenidas a consecuencia de los daños causados por los incendios que se produjeron en Galicia durante el mes de octubre del año 2017

Normativa: Art. 5. Dieciséis Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El importe de dicha deducción será el **resultado** de aplicar los tipos medios de gravamen a la parte de la base liquidable general que corresponda a dicha subvención o ayuda.
- La deducción se podrá aplicar únicamente cuando el contribuyente hubiese integrado en la base imponible general el importe correspondiente a una subvención o cualquier otra ayuda pública obtenida de la Comunidad Autónoma de Galicia de las incluidas en el Decreto 102/2017, de 19 de octubre, de medidas urgentes de ayuda para la reparación de daños causados por los incendios que se produjeron en Galicia durante el mes de octubre del año 2017.

Para paliar los daños causados por la explosión de material pirotécnico que tuvo lugar en Tui durante el mes de mayo del 2018

Normativa: Art. 5. Diecisiete Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

1. Por subvención o cualquier otra ayuda pública obtenida

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El importe de dicha deducción será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen a la parte de la base liquidable general que corresponda a dicha subvención o ayuda.
- La deducción se podrá aplicar únicamente cuando el contribuyente hubiese integrado en la base imponible general el importe correspondiente a una subvención o cualquier otra ayuda

pública obtenida de la Comunidad Autónoma de Galicia de las incluidas en el Decreto 55/2018, de 31 de mayo, de medidas urgentes para la reparación de daños causados por la explosión de material pirotécnico producida en Tui el 23 de mayo de 2018.

2. Por inversiones no empresariales, con la finalidad de paliar los daños sufridos que excedan de las ayudas o subvenciones percibidas

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El importe de las cantidades invertidas, en inversiones no empresariales, con la finalidad de paliar los daños sufridos, por la parte que exceda de las cantidades percibidas por ayudas o subvenciones de las incluidas en el Decreto 55/2018, de 31 de mayo, de Medidas urgentes para la reparación de daños causados por la explosión de material pirotécnico producida en Tui el 23 de mayo de 2018, o por coberturas de seguros.

- En ningún caso la cantidad objeto de deducción podrá ser superior a la diferencia entre el daño sufrido y las cantidades recibidas por ayudas o coberturas de seguro.

Por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares

Normativa: Art. 5. Dieciocho Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantía y límites de la deducción

Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra autonómica en el ejercicio en que finalice la obra de mejora de eficiencia energética de los inmuebles de uso residencial vivienda:

- **El 15 por 100 de las cantidades** totales invertidas, con una **base máxima de la deducción de 9.000 euros** por contribuyente.

  A estos efectos la base de esta deducción estará constituida por las cantidades efectivamente satisfechas en las obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.

  La base de la deducción será el importe de las cantidades efectivamente satisfechas por el contribuyente (con el límite de 9.000 euros por contribuyente), sin que pueda exceder del resultado de aplicar el porcentaje de titularidad en el inmueble al importe total invertido.

  En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

- **El 100 por 100 del coste** de los honorarios para la obtención del certificado que justifique el salto de letra en la calificación energética del inmueble, así como las tasas relacionadas con su inscripción en el Registro de Certificados de Eficiencia Energética de Edificios de la Comunidad Autónoma de Galicia, **con un límite único de 150 euros que será prorrateado**

en función del porcentaje de titularidad de la vivienda.

El límite es único por certificado e inscripción. Es decir, si el certificado es relativo a un edificio de viviendas el límite será de 150 euros, y deberá prorratearse entre todos los comuneros en función del porcentaje de titularidad de las mismas. Sin embargo, si las obras se hacen en dos viviendas separadas para lo cual se requieren dos certificados con sus correspondientes inscripciones independientes en el correspondiente Registro, cada uno tendrá su propio límite de 150 euros.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Las obras se deben realizar **en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares** y por los propietarios de las mismas.

  Se entiende por vivienda la edificación destinada a la residencia de las personas físicas. Por lo tanto, el inmueble sobre el que se aplique tendrá que tener dicha finalidad, pudiendo ser vivienda habitual, segunda residencia, estar alquilado para cualquiera de dichos fines salvo que las rentas percibidas por dicho alquiler tributen como actividad económica, e incluso estar desocupada pese a tener esa finalidad, quedando por tanto fuera del ámbito objetivo de la misma, los despachos profesionales o los inmuebles para el ejercicio de una actividad económica.

  Sólo es aplicable por el propietario del inmueble que satisfaga el importe de las obras, no pudiendo aplicarla el usufructuario del inmueble ni el arrendatario, aunque satisfagan la totalidad o una parte del importe de las obras.

- Ha de tratarse de obras de mejora de eficiencia energética considerándose, a estos efectos, como tales las que cumplan los **siguientes requisitos**:

  a. Que dispongan de los permisos, autorizaciones o títulos habilitantes correspondientes.

  b. Que mejoren el comportamiento energético de las edificaciones reduciendo la demanda energética, mejorando el rendimiento de las instalaciones térmicas y/o incorporando equipos que utilicen fuentes de energía renovable y que tengan por objeto principal subir una letra en la escala de calificación energética de emisiones de CO2 y en la escala de consumo de energía primaria no renovable.

- Deberán presentarse, antes de que expire el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que finalice la obra de mejora energética objeto de deducción, a través de la plataforma electrónica del Registro de Eficiencia Energética de Edificios de la Comunidad Autónoma de Galicia, los **siguientes documentos:**

  a. Certificado de eficiencia energética del edificio, una vez ejecutadas las obras que dan lugar a esta deducción, que debe estar inscrito en el Registro de Certificados de Eficiencia Energética de Edificios de la Comunidad Autónoma de Galicia mediante el procedimiento establecido a tal fin.

  b. Informe firmado por un técnico competente que justifique el salto de letra conseguido con las mejoras, según el modelo que conste en el Registro de Certificados de Eficiencia Energética de Edificios de la Comunidad Autónoma de Galicia.

  c. La totalidad de las facturas correspondientes a las obras de mejora de eficiencia energética objeto de deducción, así como las relativas a la obtención del certificado de eficiencia energética.

  d. Los justificantes de pago de estas facturas.

La justificación de las cantidades satisfechas por el contribuyente ha de realizarse mediante las facturas correspondientes a las obras realizadas y sólo podrá aplicar la deducción la persona en cuyo favor se expidan, salvo en el caso de edificios en régimen de propiedad horizontal.

En el caso de comunidad de bienes o régimen de sociedad legal de gananciales, se imputará a aquel a cuyo nombre esté la factura salvo que se demuestre que ha sido pagada con cargo a la renta de los comuneros o de la sociedad de gananciales.

En caso de que la inversión se realice en una vivienda unifamiliar, esta documentación será aportada por el contribuyente.

En el caso de edificios en régimen de propiedad horizontal, será aportada por el representante legal de la comunidad de propietarios, que, además, deberá adjuntar un certificado de las aportaciones económicas correspondientes a cada comunero.

- Deberá constar en la declaración tributaria del contribuyente el **número de inscripción del certificado de eficiencia energética** tras la reforma en el Registro de Certificados de Eficiencia Energética de Edificios de la Comunidad Autónoma de Galicia, proporcionado por el propio Registro en la etiqueta de eficiencia energética del inmueble.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible, sobre las mismas cantidades invertidas, con la deducción "Por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinada exclusivamente al autoconsumo".

Por las ayudas y subvenciones recibidas por los deportistas de alto nivel de Galicia

Normativa: Art. 5. Diecinueve Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantía de la deducción

El importe de la deducción será el resultado de **aplicar los tipos medios de gravamen al importe de la subvención o ayuda pública** en la base liquidable.

Para ello el contribuyente debe integrar en su base imponible general, casilla ***[0435]***, el importe correspondiente a la subvención o ayuda pública obtenida de la Administración general de la Comunidad Autónoma de Galicia o de las restantes entidades del sector público autonómico.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que se trate de una subvención o cualquier otra ayuda pública obtenida de la Administración general de la Comunidad Autónoma de Galicia o de las restantes entidades del sector público autonómico **para el desarrollo de la actividad deportiva**.

- Que la actividad deportiva por la que se obtiene la subvención o ayuda pública **no genere rendimientos de actividades económicas**.

- El contribuyente ha de tener **reconocida la condición de deportista de alto nivel** según resolución del órgano superior de la Administración general de la Comunidad Autónoma con competencias en materia de deporte.

Por adquisición y rehabilitación de viviendas en los proyectos de aldeas modelo

Normativa: Art. 5. Veinte Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

Cuantía de la deducción

El 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el ejercicio para la adquisición o rehabilitación de viviendas, siempre que:

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción sólo se puede aplicar por las cantidades satisfechas:

  a. En el caso de adquisición de vivienda, por **viviendas adquiridas a partir 1 de enero de 2021**.

  b. En el caso de rehabilitación de vivienda, **por obras de rehabilitación iniciadas a partir del 1 de enero de 2021.**

- Que las viviendas se sitúen en terrenos que se integren en **proyectos de aldeas modelo, de conformidad con lo previsto en la Ley 11/2021, de 14 de mayo, de recuperación de la tierra agraria de Gali**cia.

- Que las viviendas estén destinadas a **residencia de los contribuyentes** que las adquieran o rehabiliten, **ya sea con carácter habitual o esporádico**.

- A los efectos de la deducción, **tienen la consideración de obras de rehabilitación** aquellas que cumplan los siguientes requisitos:

  1. Que dispongan de los permisos y autorizaciones administrativas correspondientes.

  2. Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras obras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 % del precio de adquisición, si se efectuó esta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación, o, en otro caso, del valor de mercado que tenga el inmueble en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado del inmueble la parte proporcional correspondiente al suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo, este se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho o el valor de mercado entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

> ***Atención:*** *en todo aquello que no venga expresamente establecido, para determinar el concepto de obras de rehabilitación, será de aplicación lo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 3.Seis Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio).*

Base de la deducción y base máxima de la deducción:

- ### Base de la deducción

  La base de la deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente, y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo décimo noveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos de ella derivados. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

- ### Base máxima de la deducción

  Para el caso de construcciones destinadas a constituir la vivienda habitual de los contribuyentes, la base de esta deducción **no podrá exceder de 9.000 euros anuales**, tanto en tributación individual como en conjunta.

  En otro caso, la base de la deducción **no podrá exceder de 4.500 euros anuales**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con las deducciones “Por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo” y “por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares” recogidas en los números trece y dieciocho del artículo 5 del Decreto Legislativo 1/2011.

Comunidad de Madrid

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad de Madrid podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción de hijos

Normativa: Arts. 4 y 18.1 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantías de la deducción y periodos de aplicación

- **600 euros por cada hijo nacido o adoptado**
- La deducción **se aplica tanto en el período impositivo en el que se produzca el nacimiento o la adopción como en cada uno de los dos períodos impositivos siguientes.**
- En el caso de **partos o adopciones múltiples la cuantía correspondiente al primer período impositivo** en que se aplique la deducción **se incrementará en 600 euros por cada hijo**.

> ***Importante:*** *de acuerdo con la disposición final quinta del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, la deducción por nacimiento o adopción de hijos del artículo 4 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, en la regulación vigente desde el 1 de enero de 2018, sólo será aplicable a los hijos nacidos o adoptados a partir de dicha fecha*.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres que convivan con los hijos nacidos o adoptados.
- Cuando los hijos nacidos o adoptados **convivan con ambos padres** y estos tributen de forma individual, **el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.
- **Límites de la suma de las bases imponibles general y del ahorro** (suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración) **para poder aplicar la deducción. Se exige un doble límite; uno general, que ha de cumplir el contribuyente que pretenda aplicar la deducción, y otro especifico que ha de cumplir la unidad familiar de la que forme parte:**

  a. Contribuyente: la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente no

podrá superar:

- **30.000 euros** en tributación individual.
- **36.200 euros** en tributación conjunta.

b. Unidad familiar: la suma de las bases imponibles general y del ahorro **de todos los miembros** de la unidad familiar de la que el contribuyente pueda formar parte **no podrá ser superior a 60.000 euros.**

Reglas para su aplicación:

- Si se trata de una unidad familiar conyugal (de las reguladas en el artículo 82.1.1ª de la Ley del IRPF), habrán de agregarse las bases imponibles de cada uno de los miembros de la unidad familiar integrados en la misma, con independencia de que opten o no por el régimen de tributación conjunta y de que estén obligados o no a presentar declaración.
- Así, para cada cónyuge, la base imponible será la correspondiente a ambos más las de los hijos (menores de edad o mayores incapacitados judicialmente sujetas a patria potestad prorrogada o rehabilitada), comunes o no, que convivan con el matrimonio.

  En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.
- Si se trata de una unidad familiar monoparental o no conyugal, habrán de agregarse, exclusivamente las bases imponibles de los miembros de la unidad familiar que teóricamente corresponda a cada contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.1.2ª de la Ley del IRPF: el propio contribuyente y los hijos de este (menores o mayores incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada) que convivan con él. Y todo ello, también, con independencia de que se opte o no por tributar por el régimen de tributación conjunta y de que estén o no obligados a presentar declaración. En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.

Por adopción internacional de niños

Normativa: Art. 5 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantía de la deducción

600 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo, siempre que se trate de una adopción de carácter internacional.

Condiciones para la aplicación de la deducción

- La adopción tiene carácter internacional cuando así resulte de las normas y convenios aplicables a esta materia.
- Cuando el niño adoptado **conviva con ambos padres** adoptivos y estos tributen de forma individual, la **deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción anterior **"Por nacimiento o adopción de hijos"**.

Por acogimiento familiar de menores

Normativa: Arts. 6 y 18.1 y 4.a) Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantías de la deducción

Los contribuyentes podrán deducir **por cada menor en régimen de acogimiento familiar** las siguientes cantidades:

- **600 euros** si se trata del **primer menor** en régimen de acogimiento familiar.
- **750 euros** si se trata del **segundo menor** en régimen de acogimiento familiar.
- **900 euros** si se trata del **tercer o sucesivo menor** en régimen de acogimiento familiar.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- El acogimiento familiar que da derecho a la deducción podrá ser simple, permanente o preadoptivo, administrativo o judicial.

  Precisión: téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) ha modificado, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar (de urgencia, temporal y permanente). Asimismo, la citada ley añadió un nuevo artículo 176 bis regulando la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva.

  Por otra parte, la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015, establece que "Todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional".

  Por todo ello, la deducción se entiende aplicable a cualquiera de las modalidades de acogimiento familiar de las contempladas en el artículo 173 bis del Código Civil y a delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil.

- **A efectos de determinar el número de orden del menor acogido**, solamente se computarán aquellos menores que hayan permanecido en dicho régimen durante más de 183 días del período impositivo. En ningún caso se computarán los menores que hayan sido adoptados durante dicho período impositivo.
- **El contribuyente deberá convivir con el menor más de 183 días** del período impositivo **y estar en posesión, en caso de ser requerido, del correspondiente certificado acreditativo del acogimiento**, expedido por la Consejería competente de la Comunidad de Madrid.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas [***0435***] y [***0460***] de la declaración, **no supere**:

- **25.620 euros en tributación individual**.
- **36.200 euros en tributación conjunta**.

- En el supuesto de acogimiento de menores por **matrimonios o uniones de hecho**, **el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración individual de cada uno de ellos si tributaran de esta forma.

> ***Importante:*** *esta deducción no podrá aplicarse en el supuesto de delegación de guarda para la convivencia preadoptiva cuando el mismo diera lugar a la adopción del menor durante el año, sin perjuicio de la aplicación de la deducción anteriormente comentada "Por nacimiento o adopción de hijos"*

Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o con discapacidad

Normativa: Arts. 7 y 18.1 y 4.b) Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

1.500 euros por cada persona mayor de 65 años o con discapacidad igual o superior al 33 por 100, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- Que conviva durante **más de 183 días al año** con el contribuyente en régimen de **acogimiento sin contraprestación,**
- Que la persona en régimen de **acogimiento** no dé lugar a la obtención de ayudas o subvenciones de la Comunidad de Madrid.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- En el supuesto de acogimiento de personas mayores de 65 años, **la persona acogida no debe hallarse vinculada con el contribuyente** por un parentesco de grado igual o inferior al cuarto, bien sea de consanguinidad o de afinidad.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas [***0435***] y [***0460***] de la declaración, **no supere**:

  - 25.620 euros en tributación individual.

  - 36.200 euros en tributación conjunta.

- Cuando la persona acogida genere el derecho a la deducción para más de un contribuyente simultáneamente, **el importe de la misma se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos, si tributaran de forma individual.

- El contribuyente que desee aplicar esta deducción **deberá obtener, en caso de ser requerido, el correspondiente certificado de la Consejería competente en la materia**, acreditativo de que ni el contribuyente ni la persona acogida han recibido ayudas de la Comunidad de Madrid vinculadas al acogimiento.

Por arrendamiento de la vivienda habitual

Normativa: Arts. 8 y 18.1 y 4.c) Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 30 por 100** de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda habitual en el período impositivo.

  Precisión: la renta a satisfacer por el contrato de arrendamiento suscrito por uno solo de los cónyuges es una deuda que corresponde, en exclusiva, al propio firmante con independencia de las relaciones internas que posteriormente puedan surgir en el seno del régimen económico matrimonial. Por ello, las cantidades que satisfaga el cónyuge que no figura en el contrato no dan derecho a dicha deducción por no ser arrendatario, con independencia de cuál sea el régimen económico matrimonial. Véase al respecto la Sentencia del Tribunal Supremo número 220/2009, de 3 de abril (Sala de lo Civil), recaída en el recurso de casación número 1200/2004 (ROJ: STS 2464/2009).

- El **límite máximo de deducción será de 1.000 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Edad del contribuyente.**

  El contribuyente debe tener **menos de 35 años de edad a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).

  No obstante, la deducción podrá aplicarse también si el contribuyente tiene **más de 35 años y menos de 40 años siempre que, durante el periodo impositivo, se haya encontrado en situación de desempleo y haya soportado cargas familiares.**

  Definiciones:

  - Situación de desempleo: se entenderá que el contribuyente se ha encontrado en situación de desempleo cuando haya estado inscrito como demandante de empleo en las Oficinas de Empleo de la Comunidad de Madrid al menos 183 días dentro del período impositivo.

  - Cargas familiares: se entenderá que el contribuyente ha soportado cargas familiares cuando tenga al menos dos familiares, ascendientes o descendientes, a su cargo, considerándose como tales aquellos por los que tenga derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes o descendientes.

- **Límites de la suma de las bases imponibles general y del ahorro** (suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración) **para poder aplicar la deducción.**

Se exige un doble límite; uno general, que ha de cumplir el contribuyente que pretenda aplicar la deducción, y otro especifico que ha de cumplir la unidad familiar de la que forme parte:

a. Contribuyente: la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente no **podrá superar:**

- **25.620 euros en tributación individual**.
- **36.200 euros en tributación conjunta**.

b. Unidad familiar: la suma de las bases imponibles general y del ahorro **de todos los miembros** de la unidad familiar de la que el contribuyente pueda formar parte **no podrá ser superior a 60.000 euros.**

Reglas para su aplicación de los límites a la unidad familiar:

- Si se trata de una unidad familiar conyugal (de las reguladas en el artículo 82.1.1ª de la Ley del IRPF), habrán de agregarse las bases imponibles de cada uno de los miembros de la unidad familiar integrados en la misma, con independencia de que opten o no por el régimen de tributación conjunta y de que estén obligados o no a presentar declaración.

  Así, para cada cónyuge, la base imponible será la correspondiente a ambos más las de los hijos (menores de edad o mayores incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada), comunes o no, que convivan con el matrimonio.

  En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.

- Si se trata de una unidad familiar monoparental o no conyugal, habrán de agregarse, exclusivamente las bases imponibles de los miembros de la unidad familiar que teóricamente corresponda a cada contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.1.2ª de la Ley del IRPF: el propio contribuyente y los hijos de este (menores o mayores incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada) que convivan con él. Y todo ello, también, con independencia de que se opte o no por tributar por el régimen de tributación conjunta y de que estén o no obligados a presentar declaración. En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.

- Las cantidades abonadas por el arrendamiento de la vivienda habitual deben superar el **20 por 100** de la mencionada suma de bases imponibles general y de ahorro del contribuyente.

- Para la aplicación de la deducción, e**l contribuyente debe estar en posesión de una copia del resguardo del depósito de la fianza** en la Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid formalizado por el arrendador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y en el Decreto 181/1996, de 5 de diciembre, por el que se regula el régimen de depósito de fianzas de arrendamientos en la Comunidad de Madrid, **o bien poseer copia de la denuncia presentada ante dicho organismo por no haberles entregado dicho justificante el arrendador**.

- Adicionalmente, el contribuyente en el momento en que manifieste su intención de aplicar esta deducción autonómica deberá, como arrendatario, haber liquidado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivado del arrendamiento de la vivienda, salvo que no esté obligado a presentar autoliquidación por aplicar la bonificación prevista en el artículo 30 quater del Decreto legislativo 1/2010.

No obstante, dicha intención no tiene por qué circunscribirse a un único momento temporal y, por ello el límite temporal para exigir dicha liquidación dependerá de cuándo se manifieste la misma. Así, sin ánimo de exhaustividad, el momento en que el contribuyente que desee aplicar la deducción debe haber liquidado el impuesto de TPO se fija en:

- La finalización del plazo de declaración, en el caso de presentar la declaración del impuesto con aplicación de la deducción autonómica.
- El momento en que se inste por el contribuyente la rectificación de una declaración previamente presentada, en la que no se hubiera incluido la citada deducción.
- El momento en que se inicie por la Administración Tributaria el procedimiento de comprobación de una declaración en la que no se haya incluido la deducción.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, el del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas correspondientes.*

Por donativos a fundaciones y clubes deportivos

Normativa: Arts. 9 y 18.3 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100** de las cantidades donadas a fundaciones que cumplan los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid que persigan fines culturales, asistenciales, educativos o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos.

  En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

- **El 15 por 100** de las cantidades donadas a clubes deportivos elementales y básicos definidos en los artículos 29 y 30 de la Ley 15/1994, de 28 de diciembre, del Deporte de la Comunidad de Madrid.

  En todo caso, será preciso que estos clubes se encuentren inscritos en el Registro de Asociaciones Deportivas de la Comunidad de Madrid.

- La **base de la deducción por todas las donaciones indicadas** no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable, entendiendo como tal la suma de la base liquidable general y la de ahorro del contribuyente.

Por el incremento de los costes de la financiación ajena para la inversión en vivienda habitual derivado del alza de los tipos de interés (no aplicable en 2021)

Normativa: Art. 10 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

> ***Importante:*** *en el ejercicio 2021 esta deducción no resulta de aplicación, dado que el porcentaje de deducción es negativo.*

Por gastos educativos

Normativa: Arts. 11 y 18.2 y 4.d) Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantías de la deducción

- **El 15 por 100** de los gastos de escolaridad.
- **El 10 por 100** de los gastos de enseñanza de idiomas.
- **El 5 por 100** de los gastos de adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar.

Base de la deducción

- **La base de deducción,** salvo para hijos o descendientes que estén escolarizados en el **primer ciclo de Educación Infantil,** está constituida por las cantidades satisfechas por los siguientes conceptos:

  "Escolaridad" durante las etapas correspondientes al segundo ciclo de Educación Infantil, a la Educación Básica Obligatoria y la Formación Profesional Básica, a que se refieren los artículos 3.3, 3.10, 4 y 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación.

  > ***Precisiones:*** *en los centros públicos y en los privados con concierto educativo la enseñanza debe ser gratuita, por lo que ningún alumno incluido en un centro de tales características podrá soportar gastos relativos a la escolaridad. Sí será posible soportar gastos de escolaridad en los centros privados no concertados.*
  >
  > No serán deducibles los gastos de comedor, transporte, etc. girados por el centro educativo que, aunque indirectamente vinculados con la enseñanza, no se corresponden con ésta. Tampoco serán deducibles los gastos por adquisición de libros de texto.

  "Adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar" durante las etapas correspondientes al segundo ciclo de Educación Infantil, a la Educación Básica Obligatoria y la Formación Profesional Básica, a que se refieren los artículos 3.3, 3.10, 4 y 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación.

Precisión: sólo podrá aplicarse la deducción para las prendas de vestido o calzado exigido o autorizado por las directrices del centro educativo en el que el alumno curse sus estudios. La deducción abarca todo el vestuario exigido por el centro.

"Enseñanza de idiomas" tanto si ésta se imparte como actividad extraescolar como si tiene el carácter de educación de régimen especial. La deducción contempla los gastos derivados de la enseñanza de idiomas exclusivamente en los siguientes supuestos:

a. Enseñanza de régimen especial que se imparta en centros oficiales de enseñanza de idiomas.

b. Enseñanza de idiomas como actividad extraescolar adquirida bien por el centro educativo, con cargo a los alumnos o bien por los propios alumnos directamente siempre que, en este último caso, el alumno esté cursando algún estudio oficial.

Importante: *la base de deducción se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de la Comunidad de Madrid o de cualquier otra Administración pública que cubran todos o parte de los gastos citados.*

- En el caso de hijos o descendientes que estén escolarizados en el **primer ciclo de Educación Infantil** a que se refiere el artículo 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, la **base de deducción estará constituida exclusivamente por las cantidades satisfechas por el concepto de escolaridad que no se abonen mediante precios públicos ni mediante precios privados autorizados por la Administración**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Los gastos educativos que dan derecho a esta deducción son los originados durante el período impositivo por los hijos o descendientes **por los que tengan derecho al mínimo por descendientes** regulado en la Ley del IRPF.
- **Que la suma de la base imponible general y del ahorro del contribuyente, junto con la correspondiente al resto de miembros de su unidad familiar**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere la cantidad en euros correspondiente a multiplicar por 30.000 el número de miembros de dicha unidad familiar**.

El concepto de unidad familiar en el IRPF se explica en el Capítulo 2.

A efectos de la aplicación de la deducción se tendrá en cuenta, de manera agregada, la base imponible de su unidad familiar, con independencia de la existencia o no de obligación de declarar. En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.

- Cumplidos los anteriores requisitos, sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres o ascendientes que convivan con sus hijos o descendientes escolarizados. Cuando un hijo o descendiente **conviva con ambos padres o ascendientes el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos, en caso de que optaran por tributación individual.

> ***Importante:*** *los contribuyentes que deseen aplicar esta deducción deberán estar en posesión de los correspondientes justificantes acreditativos del pago de los conceptos objeto de deducción.*

Límites máximos de la deducción

La cantidad a deducir no podrá exceder de:

- **400 euros** por cada uno de los hijos o descendientes que generen el derecho a la deducción **por gastos de enseñanza de idiomas y/o de adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar.**
- **900 euros** por cada uno de los hijos o descendientes en el caso de que el contribuyente tenga derecho a practicar deducción, además de por los gastos del párrafo anterior o exclusivamente, por **gastos de escolaridad**. Este límite será de **1.000 euros** por cada uno de los hijos o descendientes que cursen durante el ejercicio estudios del **primer ciclo de Educación Infanti**l y cuyos gastos den derecho a esta deducción**.**

Por cuidado de hijos menores de 3 años

Normativa: Arts. 11 bis y 18.2 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100** de las cuotas ingresadas por el contribuyente por cotizaciones al Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, con **el límite de deducción de 400 euros anuales.**
- **El 30 por 100** de las cuotas ingresadas por cotizaciones al Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, en el caso de contribuyentes que sean titulares de una familia numerosa con el **límite de deducción de 500 euros anuales**.

> ***Importante:*** *la deducción resultará aplicable por las cotizaciones efectuadas en los meses del periodo impositivo en los que el contribuyente tenga, al menos, un hijo menor de 3 años por el que se aplique el mínimo por descendientes. A tal efecto, se computarán como base de deducción las cotizaciones efectuadas por el mes en que el hijo cumpla los tres años, así como, en su caso, se produzca el fallecimiento del menor, pero no los siguientes.*

Requisitos para la aplicación de la deducción

- El contribuyente **debe estar en situación de alta en la Seguridad Social como empleador titular de un hogar familiar, tener contratada y cotizar por una o varias personas por el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social**

durante el periodo en que se pretenda aplicar la deducción.

Asimismo, será necesario que la persona o personas contratadas presten servicios para el titular del hogar familiar durante, al menos, 40 horas mensuales.

- El **contribuyente empleador y, en su caso, el otro progenitor** del hijo menor de 3 años por el que se apliquen el mínimo por descendientes, deben realizar una **actividad por cuenta propia o ajena por la que estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, al menos, durante 183 días dentro del periodo impositivo**.

  En caso de que el contribuyente tenga hijos menores de 3 años con diferentes progenitores, podrá aplicarse la deducción cuando se cumpla el requisito indicado en el párrafo anterior respecto de cualquiera de ellos.

- **Que la suma de la base imponible general y del ahorro del contribuyente, junto con la correspondiente al resto de miembros de su unidad familiar,** suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración**, no supere la cantidad en euros correspondiente a multiplicar por 30.000 el número de miembros de dicha unidad familiar.**

  A efectos de la aplicación de la deducción se tendrá en cuenta, de manera agregada, la base imponible de su unidad familiar, con independencia de la existencia o no de obligación de declarar. En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.

Para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos

Normativa: Art. 14 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantía de la deducción

El 10 por 100 del importe resultante de minorar la cuota íntegra autonómica en el resto de deducciones autonómicas aplicables en la Comunidad de Madrid y la parte de deducciones estatales que se apliquen sobre dicha cuota íntegra autonómica.

Dicha operación se realizará restando de la cuantía de la cuota íntegra autonómica, casilla ***[0546]*** de la declaración, los importes consignados en las casillas ***[0548]***, ***[0551]***, ***[0553]***, ***[0555]***, ***[0557]***, ***[0559]***, ***[0561]*** y ***[0563]***, así como el de la casilla ***[0564]***, excluido de este último el importe correspondiente a esta deducción y casilla ***[0566]*** correspondiente a la nueva deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados Miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente **tenga dos o más descendientes** que generen a su favor el derecho a la aplicación del correspondiente **mínimo por descendientes** establecidos en la normativa reguladora del IRPF.

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no sea superior a 24.000 euros**.

  Para calcular la suma de las bases imponibles se adicionarán las siguientes:

  a. Las de los contribuyentes que tengan derecho, por los mismos descendientes, a la aplicación del mínimo correspondiente tanto si declaran individual como conjuntamente.

  b. Las de los propios descendientes que dan derecho al citado mínimo.

Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación

Normativa: Art. 15 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **Con carácter general: El 30 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio** en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima o Sociedad de Responsabilidad Limitada.

  El **límite** de deducción aplicable es de **6.000 euros anuales.**

- **El 50 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio** en el ejercicio en la adquisición de acciones, participaciones y aportaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de sociedades anónimas laborales, sociedades de responsabilidad limitada laborales y sociedades cooperativas.

  El **límite** de la deducción aplicable es de **12.000 euros**.

- **El 50 por 100 de las cantidades invertidas durante** el ejercicio en el caso de sociedades creadas o participadas por universidades o centros de investigación.

  El **límite** de la deducción es de **12.000 euros.**

> ***Importante:*** *téngase en cuenta que la deducción se aplica por tres tipos de inversiones diferentes para cada una de las cuales se establece un límite distinto e independiente.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Los siguientes requisitos y condiciones **no son exigibles** cuando se trate de inversiones efectuadas en **entidades creadas o participadas por universidades o centros de investigación:**

- **La participación adquirida** por el contribuyente como consecuencia de la inversión,

computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior durante ningún día del año natural al 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto**.

- Que dicha participación **se mantenga un mínimo de tres años.**
- **Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:**

  1. Que tenga su **domicilio social o fiscal en la Comunidad de Madrid**.

  2. Que desarrolle una **actividad económica**.

     A estos efectos, no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

  3. En el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, que desde el primer ejercicio fiscal ésta **cuente, al menos, con una persona contratada** con contrato laboral y a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

     > ***Importante:*** *cuando se trate de sociedades anónimas laborales, sociedades de responsabilidad limitada laborales y sociedades cooperativas no será exigible este requisito.*

  4. En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital de la entidad, que dicha **entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores** a la ampliación de capital y que **la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona** con los requisitos anteriores, y que dicho **incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses**.

     Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla correspondiente.*

Para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de 35 años

Normativa: Art. 16 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantía de la deducción

1.000 euros para los contribuyentes en los que se den las siguientes circunstancias:

- **Que sean menores de 35 años**
- **Que causen alta por primera vez**, como persona física o como partícipe en una entidad en régimen de atribución de rentas, en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (BOE de 5 de septiembre).

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La deducción se practicará en el período impositivo en que se produzca el **alta en el Censo**.
- Que la actividad se desarrolle principalmente en el **territorio de la Comunidad de Madrid**.
- Que el contribuyente se mantenga en el citado Censo **durante al menos un año desde el alta**.

  No se considerará incumplido este requisito en el caso de fallecimiento del contribuyente antes del transcurso de un año desde el alta en el censo, siempre que no se hubiere dado de baja en el mismo antes del fallecimiento.
- En la tributación conjunta **no se multiplicará** el importe de la deducción por el número de miembros de la unidad familiar que cumplan con los requisitos exigidos para su aplicación**.**

Por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el mercado alternativo bursátil

Normativa: Art. 17 Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 octubre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas** en el ejercicio en la adquisición de acciones correspondientes a procesos de ampliación de capital o de oferta pública de valores, en ambos casos a través del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros del 30 de diciembre de 2005**.**

- **El límite máximo de la deducción es de 10.000 euros.**

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que las acciones o participaciones adquiridas **se mantengan al menos durante dos años**.

  Esta deducción se aplicará a aquellas inversiones con derecho a deducción que se realicen después del 23 de febrero de 2010

- Que la **participación** en la entidad a la que correspondan las acciones o participaciones **no sea superior al 10 por 100 del capital social durante los dos años siguientes** a la adquisición de las mismas.

- La sociedad en que se produzca la inversión debe tener durante los **dos años siguientes a la misma el domicilio social y fiscal en la Comunidad de Madrid, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**, de acuerdo con los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Incompatibilidad

La presente deducción resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción "Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación" anteriormente comentada.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Aragón, Galicia, Madrid o Murcia por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil en la casilla correspondiente.*

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

Normativa: Texto refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, en adelante, texto refundido de Tributos Cedidos

Los contribuyentes que en 2021 han tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por inversión en vivienda habitual por jóvenes de edad igual o inferior a 35 años

Importante: *los contribuyentes que aplicaron las deducciones autonómicas por inversión en vivienda con anterioridad al 1 de enero de 2013, podrán aplicar sobre las cantidades satisfechas en el ejercicio, por la misma vivienda, el "Régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual", que se comenta dentro de las deducciones de la Región de Murcia.*

Normativa: Art. 1. Uno Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Cuantía de la deducción

El 5 por 100 de las **cantidades satisfechas** en el ejercicio por la **adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir la **vivienda habitual** del contribuyente, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.

Se entenderá por vivienda habitual la vivienda en la que el contribuyente resida por un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo, de empleo más ventajoso u otros análogos.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Importante: *esta deducción será de aplicación a los contribuyentes que cumplan los requisitos que a continuación indicamos, con independencia de la fecha en la que se haya realizado la adquisición de la vivienda o se hayan iniciado las obras de rehabilitación o ampliación. Por tanto, podrán aplicarla los contribuyentes que hayan realizado la inversión en la vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013.*

- Que los contribuyentes tengan su **residencia habitual en la Región de Murcia**.
- Que los contribuyentes tengan una **edad sea igual o inferior a 35 años** en el momento de la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- Que **la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro del contribuyente,** casillas [***0435***] y [***0460]*** de la declaración, sea inferior a **24.107,20 euros**, siempre que **la base imponible del ahorro**, **no supere** la cantidad de **1.800 euros**.
- Tratándose de **adquisición o ampliación** de vivienda, debe tratarse de **viviendas de nueva construcción**. A estos efectos, se considerará vivienda de nueva construcción aquélla cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde dicha declaración.
- **Tratándose de rehabilitación de vivienda**, se considerarán las obras en la misma que cumplan los siguientes requisitos:

  a. Que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, o con aquellas normas de ámbito estatal o autonómico que las sustituyan.

  b. Los establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

- La deducción requerirá que **el importe comprobado del patrimonio del sujeto pasivo, al finalizar el período de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al final del mismo,** al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del IRPF.

Límites aplicables:

A. Base máxima de las inversiones con derecho a deducción

La base máxima de las cantidades satisfechas con derecho a esta deducción estará constituida por el resultado de **restar de la cantidad de 9.040 euros**, **aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente la base de dicha deducción estatal**, excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad, y sin que en ningún caso la diferencia pueda ser negativa.

También resultan aplicables en relación con esta deducción las reglas establecidas en la legislación estatal en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012 para los casos en que se hayan practicado deducciones por una vivienda habitual anterior o se haya transmitido esta última obteniendo una ganancia patrimonial que se haya considerado exenta por reinversión, así como el requisito de aumento del patrimonio del contribuyente, al menos, en la cuantía de las inversiones con derecho a la deducción.

B. Límite máximo absoluto

El importe de esta deducción no podrá superar la cuantía de 300 euros anuales, tanto en

tributación individual como en conjunta.

Régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual

Normativa: Disposición transitoria única Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Contribuyentes que practicaron la deducción en los ejercicios 2001 a 2013

Los contribuyentes que aplicaron las deducciones autonómicas por adquisición de vivienda para jóvenes con residencia en la Comunidad Autónoma en la Región de Murcia, establecidas para los ejercicios 2001 a 2013, podrán aplicar la presente deducción por inversión en vivienda habitual por jóvenes, siempre que cumplan los requisitos exigidos para ello y, en particular, el de la edad.

Contribuyentes que practicaron la deducción en los ejercicios 1998 a 2000

Los contribuyentes que practicaron, por la misma vivienda, cualquiera de las deducciones autonómicas en el IRPF por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual establecidas para los ejercicios 1998, 1999 y 2000, por las Leyes de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia 13/1997, de 23 de diciembre; 11/1998, de 28 de diciembre y 9/1999, de 27 de diciembre, respectivamente, podrán aplicar en el presente ejercicio la siguiente deducción:

- El **2 por 100 de las cantidades satisfecha** siempre que, en el supuesto de adquisición, se trate de viviendas de nueva construcción.
- El **3 por 100 de las cantidades satisfechas** siempre que, en el supuesto de adquisición, se trate de viviendas de nueva construcción y la **base imponible general menos el mínimo personal y familiar del contribuyente**, casillas [***0435***] y [***0519***] de la declaración, respectivamente, sea inferior a 24.200 euros, siempre que la **base imponible del ahorro**, casilla [***0460***] de la declaración, no supere los 1.800 euros.

En ambos casos, debe concurrir el requisito regulado en el artículo 1.uno, de la Ley 9/1999, de 27 de diciembre, de la citada Comunidad Autónoma, relativo a que la **adquisición de la vivienda habitual fuese de nueva construcción**.

Por donativos para la protección del patrimonio cultural de la Región de Murcia o la promoción de actividades culturales y deportivas

Normativa: Art. 1. Dos.1 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

> ***Atención:*** *téngase en cuenta que la base de deducción autonómica se reducirá en las*

cantidades que, para una misma donación, se hayan beneficiado de la deducción general por donativos y otras aportaciones a que se refiere el artículo 68.3 de la Ley del IRPF. Ahora bien, en el caso de que la base de deducción general por donativos, donaciones y otras aportaciones supere el 10 por 100 de la base liquidable del ejercicio, el exceso puede formar parte de la base de deducción autonómica, ya que para la deducción autonómica no se fija límite.

Cuantía de la deducción

El 50 por 100 de las donaciones dinerarias puras y simples efectuadas durante el período impositivo para las **finalidades** que se indican a continuación:

- La protección del patrimonio cultural de la Región de Murcia o
- La promoción de actividades culturales y deportivas

Condiciones y requisitos para aplicar la deducción

- Las donaciones deberán realizarse a favor de cualquiera de las **siguientes entidades:**
  - La **Comunidad Autónoma de la Región de Murcia**, así como las **entidades dependientes del sector público autonómico**.
  - Las **fundaciones** que persigan exclusivamente **fines culturales, las asociaciones culturales y deportivas** que hayan sido declaradas de utilidad pública y las **federaciones deportivas**, que se encuentren inscritas en los Registros respectivos de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.
- La aplicación de la deducción requerirá la **emisión por parte de la entidad donataria de certificación** que contenga los siguientes datos:
  1. El número de identificación fiscal del donante y de la entidad donataria, importe y fecha del donativo. La entrega del importe donado deberá realizarse necesariamente mediante transferencia bancaria, cuyos datos identificativos deberán asimismo constar en la certificación.
  2. Mención expresa de que la donación se ha efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha aceptado.
- En el caso en que por las cantidades donadas el contribuyente aplique las deducciones estatales por donativos y otras aportaciones del artículo 68.3 de la Ley del IRPF, la base de deducción autonómica **se minorará en las cantidades que constituyan la base de deducción en aquellas.**

Por donativos para la investigación biosanitaria

Normativa: Art. 1. Dos.2 Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo

1/2010, de 5 de noviembre.

> ***Atención:*** *téngase en cuenta que la base de deducción autonómica se reducirá en las cantidades que, para una misma donación, se hayan beneficiado de la deducción general por donativos y otras aportaciones a que se refiere el artículo 68.3 de la Ley del IRPF. Ahora bien, en el caso de que la base de deducción general por donativos, donaciones y otras aportaciones supere el 10 por 100 de la base liquidable del ejercicio, el exceso puede formar parte de la base de deducción autonómica, ya que para la deducción autonómica no se fija límite.*

Cuantía de la deducción

El 50 por 100 de las donaciones dinerarias puras y simples efectuadas durante el período impositivo que tengan **como destino la investigación biosanitaria** a que se refiere la Ley 4/1994, de 26 de julio, de Salud de la Región de Murcia.

Condiciones y requisitos para aplicar la deducción

- Las donaciones deberán realizarse a favor de cualquiera de las **siguientes entidades:**
  - La **Comunidad Autónoma de la Región de Murcia**, así como las **entidades dependientes del sector público autonómico** que ejerzan la actividad de investigación biosanitaria. A estos efectos, se incluye a las **universidades públicas** de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.
  - Las **entidades sin fines lucrativos** a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que entre sus fines principales se encuentre la investigación biosanitaria a que se refiere la Ley 4/1994, de 26 de julio, de Salud de la Región de Murcia y **se hallen inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia**.
- La aplicación de la deducción requerirá la **emisión por parte de la entidad donataria de certificación** que contenga los siguientes datos:
  1. El número de identificación fiscal del donante y de la entidad donataria, importe y fecha del donativo. La entrega del importe donado deberá realizarse necesariamente mediante transferencia bancaria, cuyos datos identificativos deberán asimismo constar en la certificación.
  2. Mención expresa de que la donación se ha efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha aceptado.
- En el caso en que por las cantidades donadas el contribuyente aplique las deducciones estatales por donativos y otras aportaciones del artículo 68.3 de la Ley del IRPF, la base de deducción autonómica **se minorará en las cantidades que constituyan la base de deducción en aquellas.**

Por gastos de guardería

Normativa: Art. 1. Tres Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100 de las cantidades satisfechas** por gastos educativos originados durante el período impositivo por los hijos o descendientes que cumplan los requisitos que se indican.
- La cantidad a deducir **no excederá de 1.000 euros por cada uno de los hijos o descendientes** que generen el derecho a la deducción.

Requisitos y condiciones para aplicar la deducción

- Los gastos educativos que dan derecho a esta deducción son los originados durante el período impositivo **por los hijos o descendientes por los que tengan derecho al mínimo por descendientes regulado en la Ley del IRPF.**

  Por tanto, se asimilan a descendientes las personas vinculadas al contribuyente por razón de acogimiento en los términos establecidos en el artículo 58 de la Ley 35/2006.

- Ha de tratarse de **gastos correspondientes a la etapa de Primer Ciclo de Educación Infantil** a que se refiere el artículo 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, **cursada en centros autorizados e inscritos por la Consejería competente en materia de educación.**
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere**:

  - 30.000 euros en declaración individual.

  - 50.000 euros en declaración conjunta.

- Cumplidos los anteriores requisitos, sólo tendrán derecho a practicar la deducción los **contribuyentes que convivan con sus hijos o descendientes escolarizados a la fecha de devengo del impuesto.**

  Precisiones:

  Si el hijo sólo convive con uno de los padres en la fecha de devengo del impuesto, la deducción sólo puede ser aplicada por él y por el importe total de las cantidades satisfechas a su cargo.

  No obstante, en el caso de guarda y custodia compartida, ambos padres pueden aplicar la deducción, aunque los hijos no estén conviviendo de forma efectiva con uno de ellos en la fecha de devengo del impuesto, prorrateándose el importe de la deducción siempre y cuando ambos hayan soportado el gasto de guardería. Si solo uno de ellos ha satisfecho el importe, será este el que pueda aplicar el porcentaje de la deducción sobre dicho importe.

  En el caso de que el descendiente hubiera fallecido en el período impositivo, el contribuyente también podrá aplicar la deducción, siempre que se conviviera con él en la fecha de su fallecimiento.

- Cuando el menor conviva con más de un **progenitor, tutor o adoptante**, el importe de la deducción **se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos**, en caso de que optaran por tributación individual.

  Precisiones:

  Por tanto, en el caso de que ambos padres satisfagan los gastos de guardería, si los dos tienen derecho a la deducción cada uno podrá deducir el 20 por 100 del importe satisfecho con un máximo de 500 euros cada uno, mientras que si sólo uno de ellos tuviera derecho a ella podría deducir el 20 por 100 de lo satisfecho por él con un límite máximo de 1.000 euros.

  Del mismo modo, en el caso del fallecimiento del otro progenitor o adoptante, si ambos satisfacen gastos respecto de un hijo durante el año (aunque antes del fallecimiento sólo los pagara el fallecido), el límite máximo de la deducción se prorrateará entre ellos por partes iguales.

  Si el descendiente convive con ambos padres casados en régimen de gananciales se presume que el gasto ha sido satisfecho por ambos padres aun cuando el abono haya podido ser realizado por solo uno de ellos. Si tributan de forma conjunta, podrán aplicar el porcentaje de la deducción sobre la totalidad de las cantidades satisfechas. Si tributan por separado, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales entre ambos con el límite de 500 euros para cada uno.

  Por el contrario, si se trata de matrimonios en otro régimen distinto o parejas de hecho, cada uno de los miembros deberá justificar que ha satisfecho los gastos de guardería para poder aplicar la deducción, prorrateándose el límite por parte iguales si ambos tienen derecho. Si solo uno de ellos ha realizado el abono, será éste el que únicamente aplique la deducción.

- Los contribuyentes deberán conservar, durante el plazo máximo de prescripción, las facturas acreditativas de los gastos que dan derecho a la deducción.

Base de la deducción

- La base de deducción estará constituida por las **cantidades satisfechas por los conceptos de**:

  - Custodia

  A estos efectos las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores se considerarán gastos de custodia.

  - Alimentación y

  - Adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar.

- Dicha base de deducción **se minorará en el importe de las becas y ayudas** obtenidas de cualquier Administración Pública que cubran todos o parte de los gastos citados.

  La minoración se aplicará individualmente para cada uno de los descendientes que se beneficien de las becas y ayudas.

Por inversiones en dispositivos domésticos de ahorro de agua

Normativa: Art. 1. Cuatro Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100 de las inversiones realizadas** en dispositivos domésticos de ahorro de agua, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 6/2006, de 21 de julio, sobre incremento de las medidas de ahorro y conservación en el consumo de agua en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.
- **El importe máximo de deducción aplicable es de 60 euros anuales**.

Base máxima de la deducción

La base de la deducción, que está constituida por las **cantidades satisfechas** para la adquisición e instalación de los dispositivos domésticos de ahorro de agua que hayan corrido a cargo del contribuyente, **no podrá superar la cantidad de 300 euros anuales.**

Requisitos y condiciones para aplicar la deducción

- Que las cantidades satisfechas lo sean para la adquisición e instalación de dispositivos domésticos de ahorro de agua en viviendas que constituyan la vivienda habitual del contribuyente.
- Que exista un **reconocimiento previo de la Administración regional** sobre la procedencia de la aplicación de la deducción.

Por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables

Normativa: Art. 1. Cinco Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **10 por 100 de las inversiones realizadas** en ejecución de proyectos de instalación de recursos energéticos procedentes de las fuentes de energía renovables siguientes: **solar térmica y fotovoltaica y eólica**.
- **El límite de deducción aplicable es de 1.000 euros anuales.**

Base máxima de la deducción

La **base de esta deducción** está constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición e instalación de los recursos energéticos renovables que hayan corrido a cargo del contribuyente, **sin que su importe máximo pueda superar los 10.000 euros**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La instalación de los recursos energéticos renovables debe realizarse en **viviendas que constituyan o vayan a constituir la residencia habitual** del contribuyente o **en las que se destinen al arrendamiento**, siempre que este último no tenga la consideración de actividad

económica.

Las circunstancias que determinan que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica se comentan dentro del concepto de rendimientos de capital mobiliario en "otras precisiones en relación con el concepto de rendimientos del capital inmobiliario" en el capítulo 4.

- La aplicación de la deducción requerirá el **reconocimiento previo de la Administración regional** sobre su procedencia en la forma que reglamentariamente se determine.
- La aplicación de la deducción requerirá que el **importe comprobado del patrimonio del contribuyente, al finalizar el período de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al inicio del mismo**, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del IRPF.

Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación

Normativa: Art. 1.Seis Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio** en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital **en sociedades anónimas, limitadas, anónimas laborales, limitadas laborales o cooperativas**.
- **El límite de deducción aplicable es de 4.000 euros**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **La participación** del contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 40 por 100 del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación**.
- **La entidad en la que hay que materializar la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:**

  1. Debe tener el **domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia** y mantenerlo durante los **tres años siguiente**s a la constitución o ampliación.
  2. Debe **desempeñar una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación**.

     A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991,

de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Debe contar, **como mínimo y desde el primer ejercicio fiscal, con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa**, dadas de alta en el régimen general de la Seguridad Social, durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

4. En caso de que la inversión se realizase mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil **debió haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación, y que además, durante los veinticuatro meses siguientes** a la fecha del inicio del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades en el que hubiese realizado **la ampliación, su plantilla media se hubiese incrementado, al menos en dos personas, con respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores, y que dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses**.

   Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

- El contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que materializó la inversión, pero **en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección durante un plazo de diez años. Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión durante ese mismo plazo**.

- Las operaciones en las que sea aplicable la deducción **deben formalizarse en escritura pública**, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

- Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un **período mínimo de tres años**, siguientes a la constitución o ampliación.

- La aplicación de la deducción **requerirá la comunicación previa a la Administración regional** en la forma que reglamentariamente se determine.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos anteriores conlleva la pérdida del beneficio fiscal, de conformidad con la normativa estatal reguladora del IRPF.

Incompatibilidad

La deducción contenida en este apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción autonómica por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo*

B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla correspondiente.

Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil

Normativa: Art. 1. Siete Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas en el ejercicio** en la adquisición de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital suscritos por medio del segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil, aprobado por acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de diciembre de 2005.
- **El límite de deducción aplicable es de 10.000 euros.**

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La **participación** conseguida por el contribuyente en la sociedad objeto de la inversión **no puede ser superior al 10 por 100** de su capital social.
- Las acciones adquiridas deben **mantenerse en el patrimonio** del contribuyente durante un período de **dos años**, como mínimo.
- La sociedad objeto de la inversión debe **tener el domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Los requisitos indicados en los anteriores puntos primero y tercero **deberán cumplirse durante todo el plazo de dos años, como mínimo,** de mantenimiento indicado en el punto segundo, contado desde la fecha de adquisición de la participación.
- Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben **formalizarse en escritura pública,** en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.
- La aplicación de la deducción requerirá la **comunicación previa a la Administración regional** en la forma que reglamentariamente se determine.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos anteriores conlleva la pérdida del beneficio fiscal, de conformidad con la normativa estatal reguladora del IRPF.

Incompatibilidad

La presente deducción resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción autonómica "Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" anteriormente comentada.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Aragón, Galicia, Madrid o Murcia por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil en la casilla correspondiente.*

Por gastos en la adquisición de material escolar y libros de texto

Normativa: Art. 1. Ocho Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Cuantía de la deducción

120 euros por cada descendiente por la adquisición de material escolar y libros de texto derivados de la escolarización de sus descendientes en el segundo ciclo de educación infantil, educación primaria y educación secundaria obligatoria.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  a. En el supuesto de contribuyentes **que no formen parte de una unidad familiar que tenga la condición legal de familia numerosa**:

  - **20.000 euros en tributación individual**.
  - **40.000 euros en tributación conjunta**.

  b. En el supuesto de contribuyentes **que formen parte de una unidad familiar que tenga la condición legal de familia numerosa**:

  - **33.000 euros en tributación individual.**
  - **53.000 euros en tributación conjunta.**

- La deducción corresponderá al **ascendiente que haya satisfecho las cantidades** destinadas a la adquisición de los libros de texto y del material escolar. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación del beneficio fiscal, e**l importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  En el caso de que uno de los contribuyentes con derecho a la aplicación del beneficio fiscal no presente declaración por no estar obligado el otro contribuyente si cumple los requisitos puede aplicarla en su totalidad.

- Para la aplicación de la presente deducción, sólo se tendrán en cuenta aquellos **descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes** en el artículo 58 de la Ley del IRPF:

- El importe de la deducción deberá **minorarse**, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las **becas y ayudas obtenidas en el período impositivo** procedentes de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia o de cualquier otra Administración Pública, que cubra la totalidad o parte de los gastos por adquisición de material escolar o libros de texto.

Por adopción o nacimiento

Normativa: Art. 1. Nueve Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Cuantías de la deducción

Los contribuyentes podrán deducir, **por cada hijo nacido o adoptado** en el período impositivo en el que se produzca el nacimiento o la adopción, las siguientes cantidades:

- **100 euros** si se trata del primer hijo.
- **200 euros** si se trata del segundo hijo.
- **300 euros** si se trata del tercer hijo o sucesivos.

Requisitos y otras condiciones de aplicación

- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere**:

  - 30.000 euros en declaración individual.

  - 50.000 euros en declaración conjunta.

- Cuando los hijos nacidos o adoptados en el periodo impositivo convivan con ambos progenitores o adoptantes y estos sean declarantes con derecho a la aplicación de la deducción, el importe de la misma **se practicará por mitad en la declaración de cada uno de los progenitores o adoptantes**, salvo que estos tributen presentando una **única declaración conjunta,** en cuyo caso se aplicará en la misma la totalidad del importe que

corresponda por esta deducción.

Si uno de los progenitores o adoptantes con los que convive el hijo biológico o adoptado y que tributa de forma individual no cumple el requisito del límite de base imponible, el importe íntegro de la deducción podrá aplicarla el otro progenitor o adoptante que lo cumpla.

- En el caso de que el número de hijos de cada progenitor o adoptante dé lugar a la aplicación de un importe diferente, ambos se aplicarán la deducción que corresponda **en función del número de hijos preexistente**.

  Si dándose esta circunstancia la declaración fuere **conjunta**, la deducción será la **suma de lo que a cada uno correspondería si la declaración fuera individual**, según lo indicado en el párrafo anterior.

Para contribuyentes con discapacidad

Normativa: Art. 1. Diez Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **100 euros** por cada contribuyente que tenga acreditado un **grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.**

  Nota: respecto a la acreditación del grado de discapacidad téngase en cuenta lo dispuesto en el artículo 72 Reglamento del IRPF que se comenta en el capítulo 14 de este Manual al hablar de mínimo por discapacidad.

- Que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

Por conciliación

Normativa: Art. 1. Once Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Cuantía y límites máximos de la deducción

- **El 20 por 100 de las cuotas ingresadas por el contribuyente por cotizaciones al Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social,** cuando tengan contratada a una persona para atender o cuidar a descendientes menores por razones de conciliación.

- El **límite máximo** de la deducción es de **400 euros**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que el contribuyente tenga, al menos, un hijo menor de 12 años de edad por el que tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.**

  No obstante, la deducción también es aplicable en los supuestos de tutela y acogimiento.

  > ***Atención**: la deducción resultará aplicable por las cotizaciones efectuadas en los meses del periodo impositivo en los que el contribuyente tenga, al menos, un hijo o acogido o tutelado menor de 12 años por el que se aplique el mínimo por descendientes.*

- **Que el contribuyente debe estar en situación de alta en la Seguridad Social como empleador titular de un hogar familiar, y tener contratada y cotizar por una o varias personas por el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social** durante el periodo en que se pretenda aplicar la deducción.

- Que cuando la deducción sea aplicable por **gastos de una persona empleada en el hogar, ésta esté dada de alta en el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social.**

- Que el titular del hogar familiar y, en su caso, su cónyuge o pareja de hecho, **sean madres o padres de hijos que formen parte de la unidad familiar**.

  A efectos de la delimitación del concepto de unidad familiar para la aplicación de la deducción téngase en cuenta que se entiende como tal “la unidad de convivencia” en la fecha de devengo del impuesto. Véase al respecto en el cuadro final los criterios para la aplicación de la deducción según las distintas unidades de convivencia.

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no debe superar la cantidad de 34.000 euros**, en la unidad familiar.

- Que el titular del hogar familiar y, en su caso, el cónyuge o pareja de hecho que formen parte de la unidad familiar, **perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas**.

Precisiones:

A efectos de la aplicación de la deducción debe tenerse en cuenta, en base a los requisitos antes indicados, los siguientes supuestos:

a. **En el caso de contribuyentes casados** podrá aplicarse la deducción, siempre que las bases imponibles de ambos cónyuges no superen 34.000 euros, exigiéndose, adicionalmente, que ambos obtengan rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

b. **En el caso de parejas de hecho**, la deducción la podrá aplicar el progenitor que figure como empleador titular del hogar familiar, con independencia de que tribute de forma individual o conjunta, siempre que ambos miembros de la pareja obtengan rendimientos del trabajo o de actividades económicas y que la suma de las bases imponibles totales de ambos no exceda de 34.000 euros, con lo que la deducción se aplicará en los mismos términos que para los matrimonios.

c. **En el caso de padres separados o divorciados que tengan la guarda y custodia compartida de sus hijos**, la deducción la podrá aplicar el progenitor (o progenitores, teniendo en cuenta que ambos podrían figurar como empleadores en la Seguridad Social al vivir en hogares distintos) que figuren como empleadores titulares del hogar familiar, con independencia de que tributen de forma individual o conjunta, siempre que el progenitor en cuestión (y en su caso, su cónyuge o pareja de hecho) obtenga rendimientos del trabajo o de actividades económicas y que su base imponible total (o de la unidad familiar de la que forme parte) no exceda de 34.000 euros.

d. **En el caso de contribuyentes casados que hayan fallecido durante el año** podrán aplicar la deducción al formar parte con su cónyuge, en la fecha del fallecimiento, de una unidad de convivencia, siempre que ambos hayan obtenido rendimientos del trabajo o de actividades económicas y que la suma de las bases imponibles totales de ambos no exceda de 34.000 euros. El mismo criterio se seguiría si el fallecido formara parte de una pareja de hecho.

e. **En el caso de contribuyentes no casados (viudos, separados, divorciados o solteros) que tengan la guarda y custodia exclusiva de sus hijos** la deducción será aplicable si figura como empleador titular del hogar familiar con independencia de que tribute de forma individual o conjunta, siempre que obtengan rendimientos del trabajo o de actividades económicas y que su base imponible total no exceda de 34.000 euros.

f. **En el caso de contribuyentes no casados con descendientes distintos de los hijos** que figuraran como empleadores titulares del hogar familiar podrán aplicar la deducción conforme al criterio de las letras anteriores que resultara aplicable.

Por acogimiento no remunerado de mayores de sesenta y cinco años y/o personas con discapacidad

Normativa: Art. 1. Doce Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre.

Cuantía de la deducción

600 euros por cada persona mayor de 65 años o con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 33 por 100, que conviva con el contribuyente durante **más de 183 días** al año en régimen de acogimiento sin contraprestación, cuando por ello no hayan obtenido ayudas o subvenciones de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el acogimiento **no dé lugar** a la obtención de **ayudas o subvenciones** de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.
- **No se podrá practicar** la presente deducción, en el supuesto de acogimiento de mayores de 65 años, cuando el acogido esté ligado al contribuyente por un **vínculo de parentesco** de consanguinidad o de afinidad hasta el cuarto grado incluido.
- Cuando la persona acogida genere el **derecho a la deducción para más de un contribuyente simultáneamente, el importe de la misma se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

- Para la aplicación de la deducción el contribuyente debe estar en posesión del **documento acreditativo del correspondiente acogimiento no remunerado**, expedido por la Consejería competente en materia de asuntos sociales.

Comunidad Autónoma de La Rioja

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas.

Por nacimiento y adopción de hijos

Normativa: Art. 32.1 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantías de la deducción

- **600 euros,** cuando se trate del **primer hijo**.
- **750 euros**, cuando se trate del **segundo hijo**.
- **900 euros**, cuando se trate del **tercero y sucesivos**.
- **60 euros adicionales** por cada hijo, en caso de **nacimientos o adopciones múltiples**.

Requisitos y condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el hijo haya nacido o haya sido adoptado **durante el periodo impositivo y conviva con el contribuyente** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- Cuando los hijos nacidos o adoptados en el periodo impositivo **convivan con ambos progenitores o adoptantes**, el importe de la deducción **se prorrateará entre ellos por partes iguale**s si tributan de forma individual. **En caso de tributación conjunta** ambos progenitores se aplicará la totalidad del importe que corresponda por la deducción.
- En el caso de que el número de hijos de cada progenitor dé lugar a la aplicación de un importe diferente, ambos se aplicarán la deducción que corresponda en función del número de hijos preexistente. Si dándose esta circunstancia la declaración fuere conjunta, la deducción será la suma de lo que a cada uno correspondería si la declaración fuera individual, según lo dispuesto en el párrafo anterior.

> **Precisión:** para determinar número de orden de los hijos nacidos o adoptados en el año, deben computarse todos los hijos del contribuyente, convivan o no con él, independientemente de su edad, estado civil, lugar de residencia o cualquier otra circunstancia.

Ejemplo:

Matrimonio, formado por doña S.S.T y don R.T.V que tiene un hijo de 13 de años de una relación anterior que convive con él. En 2021 se produce el nacimiento de un hijo común.

Determinar el importe de la deducción a aplicar

Solución

Para doña S.S.T es el primer hijo y para don R.T.V el segundo. Por tanto:

Declaración individual doña S.S.T. (600 euros ÷ 2) = 300 euros

Declaración individual don R.T.V (750 euros ÷ 2) = 375 euros

Declaración conjunta doña S.S.T. y don R.T.V (300 euros + 375 euros) = 675 euros

Por la adquisición, construcción o rehabilitación de vivienda habitual en pequeños municipios de La Rioja

Normativa: Art. 32.2 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 5 por 100 de las cantidades satisfechas en el ejercicio** en la adquisición, rehabilitación o construcción de **la vivienda habitual** en los pequeños municipios que más adelante se detallan.
- **El límite máximo** de deducción aplicable es de **452 euros** por declaración.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente **tenga su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja**.
- Que el contribuyente **hubiera adquirido, rehabilitado o iniciado la construcción de la vivienda a partir del 1 de enero de 2017**.
- Que la vivienda constituya la **vivienda habitual del contribuyente**.
- Que la vivienda esté situada en alguno de los **pequeños municipios** de La Rioja que se relacionan al final de las deducciones autonómicas de esta Comunidad Autónoma.

Base máxima de la deducción

La base máxima anual de esta deducción será de **9.040 euros**

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Para que dicha vivienda tenga el carácter de habitual deberán cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, y en el artículo 54 del Reglamento, en su redacción vigente a 31 de

diciembre de 2012, y, en particular, en lo referente al concepto de vivienda habitual, plazo de ocupación y requisitos de permanencia en la misma, entre otros.

- Los conceptos de adquisición, construcción y rehabilitación de vivienda habitual serán los definidos en el artículo 55 del Reglamento del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

- Para poder aplicar la deducción por inversión en vivienda, cualquiera que sea el contribuyente beneficiario de la medida, se requiere que el **importe comprobado del patrimonio** del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición **exceda** del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, **al menos en la cuantía de las inversiones realizadas**, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

  A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el periodo impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente ni tampoco el incremento patrimonial obtenido por hechos imponibles sujetos al impuesto de sucesiones y donaciones.

Consignación en la declaración del código correspondiente al municipio

Los contribuyentes deberán consignar en la casilla ***[1067]*** del anexo B.6 de la declaración, el código correspondiente al municipio en el que esté situada la vivienda, conforme a la relación de municipios de La Rioja con derecho a esta deducción que puede consultar en su correspondiente apartado.

Por gastos en escuelas infantiles, centros de educación infantil o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años para contribuyentes que fijen su residencia habitual en pequeños municipios de La Rioja

Normativa: Art. 32.3 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 30 por 100** de los gastos en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años.

  A estos efectos se entenderán por gastos las cantidades satisfechas a escuelas o centros de educación infantil por los siguientes conceptos:

  - la preinscripción y matrícula de menores de 3 años,

  - la asistencia, en horario general y ampliado, y

  - la alimentación.

  Siempre que no tengan para el contribuyente la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.3. b) o d) de la Ley del IRPF,

es decir, por:

- La contratación directa o indirectamente por empresas o empleadores del servicio de primer ciclo de educación infantil para los hijos de sus trabajadores en guarderías o centros de educación infantil autorizados [Art, 42.3.b) Ley IRPF].

- La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado [Art. 42.3.d) Ley IRPF].

- **La base de esta deducción** tendrá como límite para cada hijo el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en el ejercicio a la escuela o centro de educación infantil.

- **El límite máximo** de deducción aplicable es de **600 euros por menor.**

  En caso de declaraciones individuales, el límite máximo se prorrateará por partes iguales entre los progenitores con derecho a su aplicación.

  El prorrateo de las cantidades abonadas y del límite máximo de la deducción sólo pueden tener lugar cuando ambos progenitores puedan aplicar el mínimo por descendientes por el hijo que origina el gasto.

  En el caso de parejas de hecho el prorrateo de las cantidades abonadas y del límite máximo de la deducción tendrá lugar cuando uno de sus miembros presenta declaración conjunta con los hijos menores de edad y el otro presenta declaración individual, siempre que ambos tengan derecho al mínimo por descendientes.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente dentro del periodo impositivo **fije su residencia habitual en uno de los pequeños municipios** de La Rioja que se relacionan al final de las deducciones autonómicas de esta Comunidad Autónoma, **y resida en el municipio a fecha de devengo del impuesto.**
- Que el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto **conviva con el menor de tres años y tenga derecho al mínimo por descendientes**.

  La aplicación de esta deducción va unida al mínimo por descendientes. Por tanto, independientemente de quien satisfaga los gastos y del régimen económico matrimonial, se aplicará a ambos progenitores, prorrateándose entre ellos los importes totales satisfechos y el límite máximo de la deducción. Por el contrario, si sólo uno de los padres tuviera derecho al mínimo por descendientes éste aplicará la deducción por la totalidad de las cantidades satisfechas con el límite máximo de 600 euros.

  En caso de fallecimiento de uno de los progenitores con derecho al mínimo por descendientes, se aplicará el 50 por 100 de deducción a cada uno de los progenitores hasta la fecha de fallecimiento y posteriormente la deducción sobre la totalidad de lo abonado al cónyuge supérstite. La suma del conjunto de todas las deducciones no podrá superar 600 euros ni la deducción aplicable por el fallecido puede exceder de 300 euros por cada hijo “común”.

- Que el o los progenitores **ejerzan una actividad, por cuenta propia o ajena, fuera del domicilio familiar**, al menos durante el periodo en que el menor se encuentre escolarizado o contratado el personal destinado a su cuidado.

  Si los progenitores ejercen una actividad fuera del domicilio familiar sólo durante una parte del período en que se

encuentre contratado el personal destinado a su cuidado, se podrá aplicar la deducción por las cantidades satisfechas durante la parte del mismo en la que se cumpla el requisito de realización de una actividad.

Para que se entienda cumplido el requisito de realizar una actividad por cuenta ajena es necesario que la actividad sea remunerada. En el caso de actividad por cuenta propia es necesario que-por cualquier medio de prueba- se demuestre el ejercicio de dicha actividad.

Se entiende cumplido el requisito de realización de una actividad por cuenta propia cuando la misma se realice a través de una entidad en régimen de atribución de rentas

- Que el **menor esté matriculado** en una escuela o centro infantil de La Rioja, al menos la mitad de la jornada establecida, **o bien se acredite la existencia de una persona con contrato laboral y alta en Seguridad Social** en el epígrafe correspondiente a Empleados del hogar-Cuidador de familias o similar para el cuidado de los menores.
- Que la **base liquidable general sometida a tributación,** según el artículo 50 de la Ley del IRPF, **no exceda** de las siguientes cantidades:

  - 18.030 euros en declaración individual.

  - 30.050 euros en declaración conjunta.

  Siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF **no supere 1.800 euros**.

  El importe de la base liquidable general sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el reflejado en la casilla ***[0500]*** de la declaración.

  Por su parte, el importe de la base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el que aparece reflejado en la casilla ***[0510]*** de la declaración.

Consignación en la declaración del código correspondiente al municipio

Los contribuyentes deberán consignar en la casilla ***[1071]*** del anexo B.6 de la declaración, el código correspondiente al municipio en el que esté situada la vivienda, conforme a la relación de municipios de La Rioja con derecho a esta deducción que puede consultar en su correspondiente apartado.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF de la persona empleada del hogar, escuela, centro o guardería infantil en la casilla* ***[1070]*** *de la declaración.*

Por cada menor en régimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente o guarda con fines de adopción

Normativa: Art. 32.4 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes con residencia en la Comunidad Autónoma de La Rioja que tengan en su domicilio un menor en r**égimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente o guarda con fines de adopción,** podrán deducir las siguientes cantidades:

- **300 euros por cada menor** siempre que el contribuyente conviva con el menor 183 días o más durante el período impositivo.
- **150 euros por cada menor**, si el tiempo de convivencia durante el período impositivo fuera inferior a 183 días y superior a 90 días.

No obstante, podrá aplicarse la deducción correspondiente el contribuyente que haya acogido durante el ejercicio a distintos menores, sin que la estancia de ninguno de ellos supere los 90 días, siempre que la suma de los periodos de los distintos acogimientos sí supere, al menos, dicho plazo.

Se computarán los acogimientos superiores a 90 días de forma individual y los inferiores a dicho plazo de forma conjunta.

Si se optase por declaraciones individuales, cada uno de los contribuyentes con derecho a la deducción **se aplicará el 50 por 100 de la misma.**

Ejemplos de aplicación de la deducción en caso de acogimiento durante el ejercicio a distintos menores

1. Deducción aplicable si un contribuyente hubiera tenido durante el ejercicio 2021 en acogimiento tres menores durante un periodo de 40 días cada uno.
2. Deducción aplicable si el acogimiento de los tres menores hubiera sido durante un periodo de 70 días cada uno.
3. Deducción aplicable si el acogimiento de los tres menores hubiera sido uno por 200 días y los otros dos de 60 día.

Solución

1. En el primer caso, puesto que en total han sido 120 días (superior a 90 e inferior a 183 días) se aplicará una deducción de 150 euros.
2. En el segundo, la suma total será de 210 días (70 días x 3 menores) por lo que le corresponderá una deducción de 300 euros (al ser superior a 183 días).
3. En el tercer y último caso se podrá aplicar una deducción de 300 euros por el primer acogimiento y otra de 150 euros por los dos acogimientos de 60 días (pues la suma total de los dos acogimientos de 60 días será de 120 días).

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- El menor ha de estar en régimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente o guarda con fines de adopción, formalizado por el órgano **judicial o administrativo** competente en materia de menores de esta Comunidad Autónoma de La Rioja.

- No procederá la deducción por acogimiento familiar cuando se hubiese producido la adopción del menor durante el periodo impositivo.

Por cada hijo de 0 a 3 años de contribuyentes que tengan su residencia o trasladen la misma a pequeños municipios de La Rioja en el periodo impositivo y la mantengan durante un plazo de al menos 3 años consecutivos

Normativa: Art. 32.5 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía de la deducción

100 euros mensuales por cada hijo de 0 a 3 años.

En el caso de progenitores con derecho a deducción por el mismo descendiente y que presenten declaraciones individuales, su importe se prorrateará por partes iguales.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente tenga su residencia habitual o traslade la misma durante 2021 **a uno de los pequeños municipios** de La Rioja que se relacionan al final de las deducciones autonómicas de esta Comunidad Autónoma.

- Que dicha residencia **se mantenga durante un plazo continuado de, al menos, 3 años** contados desde el mes en que se inicie el derecho a la deducción.

  Excepción: Sin embargo, **no se perderá el derecho a la deducción cuando**, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de residencia, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

- Solo se tendrán en cuenta aquellos hijos de 0 a 3 años que den derecho al contribuyente a la aplicación del mínimo por descendiente.

  En caso de fallecimiento del hijo o del progenitor, la deducción no resulta aplicable por el mes en el que haya tenido lugar el fallecimiento, incluso si se ha producido el último día del mes.

Consignación en la declaración del código correspondiente al municipio

Los contribuyentes deberán consignar en la casilla ***[1062]*** del anexo B.6 de la declaración, el código correspondiente al municipio en el que esté situada la vivienda, conforme a la relación de municipios de La Rioja con derecho a esta deducción que puede consultar en su correspondiente apartado.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos mencionados, obligará al contribuyente a devolver las deducciones indebidamente practicadas más los correspondientes intereses de demora, mediante regularización en la declaración del IRPF del año en que se produzca el incumplimiento.

Por cada hijo de 0 a 3 años en escuelas infantiles o centros de educación infantil de cualquier municipio de La Rioja

Normativa: Art. 32.6 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantías y límites máximos de la deducción

- El **20 por 100** de los gastos de escolarización no subvencionado por cada hijo de 0 a 3 años

  A estos efectos se entenderán por gastos de escolarización las cantidades satisfechas a escuelas o centros de educación infantil por los siguientes conceptos:

  - la preinscripción y matrícula de menores de 3 años,

  - la asistencia, en horario general y ampliado, y

  - la alimentación.

  Siempre que no tengan para el contribuyente la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.3. b) o d) de la Ley del IRPF, es decir, por:

  - La contratación directa o indirectamente por empresas o empleadores del servicio de primer ciclo de educación infantil para los hijos de sus trabajadores en guarderías o centros de educación infantil autorizados [Art, 42.3.b) Ley IRPF].

  - La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado [Art. 42.3.d) Ley IRPF].

- **La base de esta deducción** tendrá como límite para cada hijo el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en el ejercicio a la escuela o centro de educación infantil.

- El **límite máximo** de la deducción es de **600 euros anuales**, por cada hijo de 0 a 3 años.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente **tenga su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja**.

- Que el contribuyente, a fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre), **conviva con el menor y tenga derecho al mínimo por descendientes**.

Si el hijo cumple tres años durante el ejercicio, se podrá aplicar la deducción por los gastos de escolarización satisfechos hasta el mes anterior al cumplimiento de esa edad.

Se podrá aplicar la deducción por los gastos de escolarización de los hijos que hubieran fallecido en el año.

Finalmente se puede aplicar la deducción por los hijos respecto de los que el contribuyente tenga la guarda y custodia compartida, aunque en la fecha de devengo del impuesto convivan con el otro progenitor, siempre que tenga derecho al mínimo por descendientes.

- Que cada hijo de 0 a 3 años que pueda dar derecho a la deducción este **matriculado** en una escuela o centro de educación infantil de **cualquier municipio** de La Rioja.
- Que la **base liquidable general sometida a tributación** según el artículo 50 de la Ley del IRPF **no exceda** de las siguientes cantidades:

  - 18.030 euros en declaración individual.

  - 30.050 euros en declaración conjunta.

  Siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF **no supere 1.800 euros**.

  El importe de la base liquidable general sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el reflejado en la casilla ***[0500]*** de la declaración.

  Por su parte, el importe de la base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el que aparece reflejado en la casilla ***[0510]*** de la declaración.

- **En el caso de progenitores con derechos a deducción por el mismo descendiente y que presenten declaraciones individuales,** el importe se prorrateará por partes iguales entre ambos.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF de escuela, centro o guardería infantil en la casilla* ***[1076]*** *del Anexo B.6 la declaración.*

Por adquisición de vehículos eléctricos nuevos

Normativa: Art. 32.7 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía de la deducción

El 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la **adquisición de vehículos eléctricos nuevos** siempre que corresponda a alguna de las categorías que se relacionan a continuación.

Sólo tendrá derecho a la deducción el adquirente que figure en el documento justificativo de la compra.

Atención: *solo podrá aplicarse esta deducción por la adquisición de un vehículo por persona y en el periodo impositivo en el cual se matricule el vehículo cuya adquisición genera el derecho a aplicar la deducción.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Ha de tratarse de vehículos **no afectos a actividades profesionales o empresariales** del adquiriente.
- El importe de adquisición del vehículo no puede superar los **50.000 euros**.
- Los vehículos han de pertenecer a alguna de las siguientes categorías definidas en la Directiva 2007/46/CE del Parlamento y del Consejo, de 5 de septiembre de 2007, y en el Reglamento (UE) 168/2013 del Parlamento y del Consejo, de 15 de enero de 2013:

  a. **Turismos M1:** Vehículos de motor concebidos y fabricados principalmente para el transporte de personas y su equipaje, que tengan, además del asiento del conductor, ocho plazas como máximo.

  b. **Furgonetas o camiones ligeros N1:** Vehículos de motor concebidos y fabricados principalmente para el transporte de mercancías cuya masa máxima no sea superior a 3,5 toneladas.

  c. **Ciclomotores L1e:** Vehículos de dos ruedas con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h y potencia continua nominal no superior a 4 kW.

  d. **Triciclos L2e:** Vehículos de tres ruedas con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h y potencia continua nominal no superior a 4 kW.

  e. **Cuadriciclos ligeros L6e:** Cuadriciclos ligeros cuya masa en vacío sea inferior o igual a 350 kg, no incluida la masa de las baterías, cuya velocidad máxima por construcción sea inferior o igual a 45 km/h, y potencia máxima inferior o igual a 4 kW.

  f. **Cuadriciclos pesados L7e**: Cuadriciclos cuya masa en vacío sea inferior o igual a 400 kg (550 kg para vehículos destinados al transporte de mercancías), no incluida la masa de las baterías, y potencia máxima inferior o igual a 15 kW.

  g. **Motocicletas L3e:** Vehículos de dos ruedas sin sidecar con un motor de cilindrada superior a 50 cm³ y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h.

  h. **Categoría L5e:** Vehículos de tres ruedas simétricas con un motor de cilindrada superior a 50 cm³ y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h.

  i. **Bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico.**

- Cuando el vehículo adquirido pertenezca a las **categorías M y N** (Turismos M1 y Furgonetas o camiones ligeros N1) ha de tratarse de alguno de los siguientes tipos vehículos eléctricos:

  1. Vehículos propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar

combustibles fósiles alternativos homologados como GLP/Autogas, Gas Natural Comprimido (GNC), Gas Natural Licuado (GNL) o bifuel gasolina gas.

2. Eléctricos puros (BEV).

3. Eléctricos de autonomía extendida (REEV), propulsados totalmente mediante motores eléctricos.

- Cuando el vehículo adquirido pertenezca a las **categorías L y bicicletas eléctricas** deben estar propulsados exclusivamente por motores eléctricos, y estar homologados como vehículos eléctricos.

  Además:

  - Las **motocicletas eléctricas (categorías L3e y L5e)** deberán tener baterías de litio con una potencia igual o superior a 3 kW/h y una autonomía mínima en modo eléctrico de 70 km.

  - Las **bicicletas de pedaleo** asistido por motor eléctrico deberán tener baterías de litio y cumplir con las prescripciones de las normas armonizadas que resulten de aplicación y en particular la Norma UNE-EN 15194:2009.

Límite máximo

El importe máximo deducible **por declaración** será de:

- **300 euros** para los vehículos indicados en el apartado anterior salvo las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico.

- **225 euros** las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico

> ***Atención:*** *téngase en cuenta que la deducción total aplicada en la declaración (conjunta o individual) no puede exceder del límite máximo establecido para la categoría del vehículo de que se trate. Cuando cada uno de los cónyuges haya adquirido un vehículo de diferente categoría (bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico y resto) el importe máximo deducible en la declaración conjunta no podrá superar 300 euros.*

Por acceso a Internet para los jóvenes emancipados

Normativa: Art. 32.9 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía y condiciones para la aplicación de la deducción

- **El 30 por 100 del importe de los gastos anuales** facturados y pagados a las empresas

suministradoras, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a. Que el contribuyente tenga la consideración de "joven emancipado" a efectos de esta deducción, teniendo esta consideración aquel contribuyente **que no haya cumplido los 36 años de edad a la finalización del periodo impositivo**.

b. Que el contribuyente **suscriba durante el ejercicio un contrato de acceso a Internet** para su **vivienda habitual**.

Para que la vivienda tenga el carácter de habitual deberán cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012; y en el artículo 54 del Reglamento del IRPF, y, en particular, en lo referente al concepto de vivienda habitual, plazo de ocupación y requisitos de permanencia en la misma, entre otros.

> ***Importante:*** *en ningún caso deberán estar vinculados a una actividad económica los contratos de acceso a Internet.*

- **El 40 por 100** del importe de los gastos anteriores para aquellos contribuyentes en los que, cumpliéndose las condiciones exigidas, concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1. Que se trate de jóvenes que constituyan **unidades familiares monoparentales**.

La unidad familiar monoparental es la definida en el artículo 82.1.2º de la Ley del IRPF. Esto es, la formada en los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y cumplan los siguientes requisitos:

a. Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos.

b. Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2. Tengan su residencia habitual en uno de los **pequeños municipios de La Rioja** que se relacionan en el apartado correspondiente al final de las deducciones autonómicas de esta Comunidad Autónoma.

> ***Importante:*** *en este último caso el contribuyente deberá consignar en la casilla **[1204]** del anexo B.6 de la declaración, el código correspondiente al pequeño municipio en el que esté situada la vivienda, conforme a la relación de municipios de La Rioja con derecho a esta deducción que puede consultar en su correspondiente apartado.*

- Cuando las circunstancias exigidas en el punto anterior no se den durante todo el período impositivo, el porcentaje del 40 por 100 será aplicable a las cantidades satisfechas durante la parte del mismo en la que se dé alguna de ellas.

Requisitos para la aplicación de la deducción

Además, se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- El contribuyente deberá **disponer de la vivienda habitual** en régimen de propiedad o arrendamiento.

  El cumplimiento del período mínimo de permanencia de tres años que se requiere para considerar la vivienda como habitual solo se exige en caso de vivienda en propiedad, no en caso de arrendamiento.

- El contrato deberá suscribirse **con una antelación mínima de 6 meses a la fecha de devengo** del impuesto y deberá mantenerse, al menos, hasta dicha fecha.

  Ha de suscribirse un contrato de alta de acceso a Internet, sin que sea válido el simple cambio de titularidad del contrato o de modalidad de tarifa.

- El contrato **deberá constar a nombre del contribuyente** con derecho a deducción.

- En el caso de que convivan en la misma vivienda habitual más de un contribuyente con derecho a la deducción, la misma **será prorrateada entre todos ellos**.

- Esta deducción **podrá aplicarse una única vez por vivienda y por contribuyente**, independientemente del régimen de ocupación de la citada vivienda.

- En ningún caso los titulares de los contratos y la vivienda deberán estar vinculados a una actividad económica. Así, ninguno de los titulares del contrato de acceso a Internet podrá aplicar la deducción cuando uno de ellos realice en la vivienda una actividad económica, aunque también constituya su residencia habitual.

- Que la **base liquidable general sometida a tributación** según el artículo 50 de la Ley del IRPF **no exceda** de las siguientes cantidades:

  - 18.030 euros en declaración individual.

  - 30.050 euros en declaración conjunta.

  Siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF **no supere 1.800 euros**.

  El importe de la base liquidable general sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el reflejado en la casilla ***[0500]*** de la declaración.

  Por su parte, el importe de la base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el que aparece reflejado en la casilla ***[0510]*** de la declaración.

Por suministro de luz y gas de uso doméstico para los jóvenes emancipados

Normativa: Art. 32.10 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía y condiciones para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100 del importe de los gastos anuales** facturados y pagados a las empresas suministradoras cuando se cumplan las siguientes condiciones:

  a. Que el contribuyente tenga la consideración de "joven emancipado" a efectos de esta deducción, teniendo esta consideración aquel contribuyente **que no haya cumplido los 36 años de edad a la finalización del periodo impositivo**.

  b. Que el contribuyente **suscriba durante el ejercicio un contrato de suministro eléctrico o de gas para su vivienda habitual**.

  Para que la vivienda tenga el carácter de habitual deberán cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012; y en el artículo 54 del Reglamento del IRPF, y, en particular, en lo referente al concepto de vivienda habitual, plazo de ocupación y requisitos de permanencia en la misma, entre otros.

- El **20 por 100** del importe de los gastos anteriores para aquellos contribuyentes que, cumpliendo las condiciones exigidas en el apartado anterior, tengan su residencia habitual en uno de los **pequeños municipios de La Rioja** que se relacionan al final de las deducciones autonómicas de esta Comunidad Autónoma.

  > ***Importante:*** *en este último caso el contribuyente deberá consignar en la casilla* ***[1205]*** *del anexo B.6 de la declaración, el código correspondiente al pequeño municipio en el que esté situada la vivienda, conforme a la relación de municipios de La Rioja con derecho a esta deducción que puede consultar en su correspondiente apartado.*

- **El 25 por 100** del importe de los gastos anteriores para aquellos contribuyentes jóvenes que constituyan **unidades familiares monoparentales.**

- Cuando las circunstancias exigidas en el apartado anterior no se den durante todo el período impositivo, el porcentaje del 20 o el 25 por 100 será aplicable a las cantidades satisfechas durante la parte del mismo en la que se dé alguna de ella.

Requisitos para la aplicación de la deducción

Además, se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- El contribuyente deberá **disponer de la vivienda habitual** en régimen de propiedad o arrendamiento.

  El cumplimiento del período mínimo de permanencia de tres años que se requiere para considerar la vivienda como habitual solo se exige en caso de vivienda en propiedad, no en caso de arrendamiento.

- El o los contratos deberán suscribirse **con una antelación mínima de 6 meses a la fecha de devengo** del impuesto y deberán mantenerse, al menos, hasta dicha fecha.

  Ha de suscribirse un contrato de alta de suministro eléctrico o de gas, sin que sea válido el simple cambio de titularidad del contrato o de modalidad de tarifa.

- El o los contratos **deberán constar a nombre del contribuyente** con derecho a deducción.
- En el caso de que convivan en la misma vivienda habitual más de un contribuyente con derecho a la deducción, la misma **será prorrateada entre todos ellos**.
- Esta deducción **podrá aplicarse una única vez por vivienda y por contribuyente**, independientemente del régimen de ocupación de la citada vivienda.

  En ningún caso los titulares de los contratos y la vivienda deberán estar vinculados a una actividad económica. Así, ninguno de los titulares de los contratos de suministro de luz y gas de uso doméstico podrá aplicar la deducción cuando uno de ellos realice en la vivienda una actividad económica, aunque también constituya su residencia habitual.
- Que la **base liquidable general sometida a tributación** según el artículo 50 de la Ley del IRPF **no exceda** de las siguientes cantidades:

  - 18.030 euros en declaración individual.

  - 30.050 euros en declaración conjunta.

  Siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF **no supere 1.800 euros**.

  El importe de la base liquidable general sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el reflejado en la casilla ***[0500]*** de la declaración.

  Por su parte, el importe de la base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el que aparece reflejado en la casilla ***[0510]*** de la declaración.

Por inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años

Normativa: Artículo 32.11 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas** en el ejercicio por la **adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda habitual** del contribuyente siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

  a. Que la vivienda esté situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

  b. Que el contribuyente **sea menor de 36 años** a fecha de devengo del impuesto (normalmente 31 de diciembre).

  c. Que la vivienda constituya o vaya a constituir la **residencia habitual del contribuyente**.

  d. Que la vivienda debe haber sido **adquirida con posterioridad a 1 de enero 2013 o la rehabilitación iniciada con posterioridad a esa fecha.**

  e. Que la **base liquidable general sometida a tributación** según el artículo 50 de la Ley del

IRPF **no exceda** de las siguientes cantidades:

- **18.030 euros en declaración individual.**
- **30.050 euros en declaración conjunta.**

Siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF **no supere 1.800 euros**.

El importe de la base liquidable general sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el reflejado en la casilla ***[0500]*** de la declaración.

Por su parte, el importe de la base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el que aparece reflejado en la casilla ***[0510]*** de la declaración.

Base de la deducción

- La **base de esta deducción** estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma.

  En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

- **La base máxima anual** de esta deducción será de **9.000 euros.**

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

- El concepto de adquisición será el definido en el artículo 58 bis de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

  A estos efectos se asimila a la adquisición de vivienda la construcción o ampliación de la misma, en los siguientes términos:

  - Ampliación de vivienda, cuando se produzca el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año.
  - Construcción, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquellas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

Por el contrario, no se considerarán adquisición de vivienda:

a. Los gastos de conservación o reparación. A estos efectos, tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación:

   - Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

   - Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

b. Las mejoras

c. La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de esta. Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con estas, con el máximo de dos.

- El concepto de la rehabilitación deberá cumplir las condiciones establecidas en el artículo 55 del Reglamento del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

- Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

  Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

- Para poder aplicar esta deducción, cualquiera que sea el contribuyente beneficiario de la medida, se requiere que el **importe comprobado del patrimonio** del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición **exceda** del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo **al menos en la cuantía de las inversiones realizadas**, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

  A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el periodo impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente ni tampoco el incremento patrimonial obtenido por hechos imponibles sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con las deducciones autonómicas "Por las cantidades invertidas en obras de rehabilitación de la vivienda habitual" y "Por cantidades invertidas en adquisición o construcción de vivienda habitual para jóvenes" previstas en los apartados a) y b) de la disposición transitoria 1.ª de la Ley 10/2017 que se comentan a continuación, **para aquellos jóvenes que hubieran adquirido o rehabilitado su vivienda antes del día 1 de enero de 2013**.

Cuando se dé la anterior circunstancia el contribuyente seguirá aplicando las deducciones autonómicas "Por las cantidades invertidas en obras de rehabilitación de la vivienda habitual" y

"Por cantidades invertidas en adquisición o construcción de vivienda habitual para jóvenes", que corresponda, y no podrá aplicarse la presente deducción por inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años.

Por arrendamiento de vivienda habitual para contribuyentes menores de 36 años

Normativa: Art. 32.12 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos

Cuantía y límite de la deducción

1. En general

- **El 10 por 100 de las cantidades** no subvencionadas satisfechas en el ejercicio para el alquiler de la vivienda habitual.
- **El importe máximo anual será de 300 euros** por contrato de arrendamiento, tanto en tributación individual como en conjunta.

2. Para contribuyentes residentes en pequeños municipios

- **El 20 por 100 de las cantidades** no subvencionadas satisfechas en el ejercicio para el alquiler de la vivienda habitual, siempre y cuando la vivienda habitual se encuentre situada en uno de los pequeños municipios **de La Rioja** que se relacionan al final de las deducciones autonómicas de esta Comunidad Autónoma.

  > ***Importante:*** *en este último caso el contribuyente deberá consignar en la casilla **[1205]** del anexo B.6 de la declaración, el código correspondiente al pequeño municipio en el que esté situada la vivienda, conforme a la relación de municipios de La Rioja con derecho a esta deducción que puede consultar en su correspondiente apartado.*

- **El importe máximo anual será de 400 euros** por contrato de arrendamiento, tanto en tributación individual como en conjunta.

> ***Atención:*** *si hay contratos relativos a viviendas situadas en los pequeños municipios y otros sobre viviendas situadas en otros municipios, a las deducciones relativas a cada uno de los tipos de contrato se les aplicará su respectivo límite (400 o 300 euros), y la deducción total aplicada no podrá exceder de 400 euros, tanto en tributación individual como en la conjunta.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente no haya cumplido los 36 años de edad a la fecha de devengo del impuesto.

En caso de tributación conjunta el requisito de la edad habrá de cumplirlo al menos uno de los cónyuges.

- Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por el mismo y localizada en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

- Que el contribuyente sea titular de un contrato de arrendamiento por el cual se haya presentado el correspondiente modelo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

  En el supuesto de matrimonios en régimen de gananciales, la deducción corresponderá a los cónyuges por partes iguales, aunque el contrato de arrendamiento conste sólo a nombre de uno de ellos.

- Que el contribuyente **no tenga derecho** durante el mismo periodo impositivo **a deducción alguna por inversión en vivienda habitual**.

- Que la **base liquidable general sometida a tributación** según el artículo 50 de la Ley del IRPF **no exceda** de las siguientes cantidades:

  - 18.030 euros en declaración individual.

  - 30.050 euros en declaración conjunta.

  Siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF **no supere 1.800 euros**.

  El importe de la base liquidable general sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el reflejado en la casilla ***[0500]*** de la declaración.

  Por su parte, el importe de la base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 50 de la Ley del IRPF es el que aparece reflejado en la casilla ***[0510]*** de la declaración.

- Cuando dos contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción, el importe total, sin exceder del límite máximo establecido por contrato de arrendamiento (400 euros para contratos de arrendamiento de viviendas situadas en los pequeños municipios y 300 euros para contratos de arrendamiento de viviendas situadas en otros municipios), se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

- La práctica de esta deducción quedará condicionada a su justificación documental (sea mediante el contrato de arrendamiento y justificante de las transferencias bancarias, recibos de pago o cualquier otra prueba admitida en derecho)

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, el del segundo arrendador; en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará también una X.*

Por adquisición de bicicletas de pedaleo no asistido

Normativa: Art. 32.13 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos

Cuantía y límite de la deducción

- **El 15 por 100** del importe de las adquisiciones de bicicletas de pedaleo no asistido.
- **Límites máximos:**
  - **50 euros por vehículo** y, a su vez,
  - **2 vehículos** por unidad familiar.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La práctica de esta deducción quedará condicionada a su **justificación documental** mediante la correspondiente **factura**.

  Por tanto, la deducción sólo podrá aplicarla aquel o aquellos a cuyo nombre se emita la factura, con la excepción que indicamos en el punto siguiente. Cuando haya más de un titular de la factura, el importe satisfecho y el límite máximo de deducción por vehículo se prorrateará entre ellos.

- En el caso de matrimonios en régimen de gananciales que presenten declaraciones individuales, se **prorrateará** el importe de la deducción por partes iguales.

  En este caso, aunque solo uno de los cónyuges sea titular de la factura tanto el límite de la deducción (50 euros) como el importe satisfecho se atribuirá a ambos cónyuges por partes iguales.

Por las cantidades invertidas en obras de rehabilitación de la vivienda habitual

Normativa: Disposición transitoria primera.a) Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía de la deducción

- **El 5 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio cuando se den las siguientes circunstancias:

  a. Que se destine a la **rehabilitación** de una vivienda

  b. Que la vivienda, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a **constituir la residencia habitual del contribuyente**

  c. Que se trate de contribuyentes que tengan la consideración de **"jóvenes",** entendiéndose

como tales los contribuyentes **que no hayan cumplido los 36 años de edad a la finalización del período impositivo** (normalmente, el 31 de diciembre).

- **El 7 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio **cuando, dándose las circunstancias anteriores, la base liquidable general** del contribuyente sometida **a tributación,** según el artículo 56 de la Ley del IRPF, n**o exceda** de las siguientes cantidades:
  - **18.030 euros** en declaración individual**.**
  - **30.050 euros** en declaración conjunta**.**

  Siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación, según el artículo 56 de la Ley del IRPF, **no supere 1.800 euros**.

  La base liquidable general sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF es el resultado de minorar el importe reflejado en la casilla ***[0505]*** de la declaración en la cuantía del mínimo personal y familiar que forma parte de la citada base liquidable general y que aparece reflejado en la casilla **[*0521*]** de la declaración.

  Por su parte, la base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF es el resultado de minorar el importe reflejado en la casilla ***[0510]*** de la declaración en la cuantía del mínimo personal y familiar que forma parte de la citada base liquidable del ahorro y que, en su caso, aparecerá reflejado en la casilla ***[0522]*** de la declaración.

- **El 2 por 100** de las cantidades invertidas en el ejercicio **por el resto de contribuyentes** (los de edad igual o superior a 36 años de edad a la finalización del período impositivo) en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

> ***Importante:*** *los diferentes porcentajes son incompatibles entre sí.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Solo tendrán derecho a la deducción los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad al 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que las mismas estén terminadas antes del 1 de enero de 2017.

  En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por rehabilitación en vivienda habitual en un periodo impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013, salvo que no la hayan podido practicar todavía porque el importe invertido en la misma no haya superado las cantidades invertidas en viviendas anteriores, en la medida que hubiesen sido objeto de deducción y, en su caso, el importe de las ganancias patrimoniales exentas por reinversión.

  Por tanto, se exigen los mismos criterios que establece la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF para tener derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción estatal por obras de rehabilitación en vivienda habitual.

- Además, deberán cumplirse todos los **requisitos establecidos, con carácter general, en la normativa estatal reguladora del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de**

2012, sobre los conceptos de vivienda habitual, rehabilitación de la misma y elementos que integran la base de la deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición.

- **La base máxima de esta deducción conjuntamente con la de obras de adecuación de vivienda habitual para personas con discapacidad se establece en 9.040 euros**.

- En **caso de tributación conjunta**, sólo podrán beneficiarse de la deducción del 5 o 7 por 100 los contribuyentes integrados en la unidad familiar que tengan la consideración de **"joven"** en los términos anteriormente comentados, por las cantidades efectivamente invertidas por ellos, sin perjuicio de que el otro contribuyente c**on residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja** tuviera derecho a la aplicación del porcentaje de deducción general del 2 por 100.

- Para poder aplicar esta deducción, cualquiera que sea el contribuyente beneficiario de la medida, se requiere que el **importe comprobado del patrimonio** del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición **exceda** del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo **al menos en la cuantía de las inversiones realizadas**, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

  A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el periodo impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente ni tampoco el incremento patrimonial obtenido por hechos imponibles sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Importante: *aquellos jóvenes que hubieran adquirido o rehabilitado su vivienda antes del día 1 de enero de 2013 deberán seguir aplicando la presente deducción en vez de la deducción por inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años que es incompatible con ésta.*

Por cantidades invertidas en adquisición o construcción de vivienda habitual para jóvenes

Normativa: Disposición transitoria primera.b) Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía de la deducción

- **El 3 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio cuando se den las siguientes circunstancias:

  a. Que se destinen a la **adquisición** de una vivienda

  b. Que la vivienda, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a **constituir la residencia habitual del contribuyente**

  c. Que se trate de contribuyentes que tengan la consideración de **"jóvenes",** entendiéndose

como tales los contribuyentes **que no hayan cumplido los 36 años de edad a la finalización del período impositivo** (normalmente, el 31 de diciembre).

- **El 5 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio en el ejercicio, **cuando dándose las circunstancias anteriores**, **la base liquidable general** del contribuyente sometida **a tributación** según el artículo 56 de la Ley del IRPF **no exceda** de las siguientes cantidades:

  - 18.030 euros en declaración individual**.**

  - 30.050 euros en declaración conjunta**.**

  Siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF **no supere 1.800 euros**.

  La base liquidable general sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF es el resultado de minorar el importe reflejado en la casilla ***[0505]*** de la declaración en la cuantía del mínimo personal y familiar que forma parte de la citada base liquidable general y que aparece reflejado en la casilla **[*0521*]** de la declaración.

  Por su parte, la base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF es el resultado de minorar el importe reflejado en la casilla ***[0510]*** de la declaración en la cuantía del mínimo personal y familiar que forma parte de la citada base liquidable del ahorro y que, en su caso, aparecerá reflejado en la casilla *[**0522**] de la declaración.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Deben cumplirse los mismos criterios que exige la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF para tener derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción estatal por inversión en adquisición o construcción de vivienda habitual. En concreto:

  1. Tendrán derecho a la presente deducción los siguientes contribuyentes:

  a. Los que hubieran adquirido su vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013.

  b. Los que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

  En este último supuesto, salvo las ampliaciones excepcionales contempladas en la normativa del impuesto en vigor a 31 de diciembre de 2012, las obras deberán finalizar antes del plazo de cuatro años desde el inicio de la inversión, conforme al régimen de deducción aplicable en caso de construcción de vivienda habitual.

  c. Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

- En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en un periodo impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013, salvo que no la hayan podido practicar todavía porque el importe invertido en la misma no haya superado las cantidades invertidas en viviendas anteriores, en la medida que hubiesen sido objeto de deducción y, en su caso, el importe de las ganancias patrimoniales exentas por reinversión. Deben cumplirse los mismos criterios que exige la disposición

transitoria decimoctava de la Ley del IRPF para tener derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción estatal por inversión en adquisición o construcción de vivienda habitual. En concreto:

- Además, deberán cumplirse todos los **requisitos establecidos, con carácter general, en la normativa estatal reguladora del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012,** sobre los conceptos de vivienda habitual, adquisición de la misma y elementos que integran la base de la deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición.
- **La base máxima anual** de las deducciones autonómicas para adquisición de vivienda y de segunda vivienda en el medio rural vendrá constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de **9.040 euros** en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente base de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal, siempre que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF, excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad.
- **En caso de tributación conjunta**, sólo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que tengan la consideración de **"joven"** en los términos anteriormente comentados, por las cantidades efectivamente invertidas por ellos.

> ***Importante:*** *aquellos jóvenes que hubieran adquirido o rehabilitado su vivienda antes del día 1 de enero de 2013 deberán seguir aplicando la presente deducción en vez de la deducción por inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años que es incompatible con ésta.*

Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural

Normativa: Disposición transitoria primera.c) Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 8 por 100 de las cantidades invertidas** en la adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de una **única segunda vivienda** en el medio rural, siempre que dicha vivienda se encuentre en un municipio distinto al de su vivienda habitual.
- **El límite máximo** de deducción aplicable es de **450,76 euros anuales.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Solo tendrán derecho a la presente deducción los contribuyentes que:

- hubieran **adquirido segunda vivienda en el medio rural antes del 1 de enero de 2013 o**

- hubieran satisfecho cantidades para las obras de **rehabilitación de la segunda vivienda en el medio rural con anterioridad a dicha fecha**, siempre que las mismas estén terminadas antes del 1 de enero de 2017.

- Para aplicar esta deducción deberán cumplirse todos los **requisitos y condiciones establecidos, con carácter general, en la normativa estatal reguladora del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012,** sobre los conceptos de vivienda habitual, adquisición y rehabilitación de la misma y elementos que integran la base de la deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición.

- En todo caso, los criterios establecidos en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF, sobre el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual, serán de obligado cumplimiento.

Además, deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

- Que el contribuyente **tenga su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja**.

- Que la vivienda constituya la **segunda residencia del contribuyente**.

- Que la vivienda esté situada en alguno de los **municipios que más adelante se relacionan**, siempre que dicho municipio sea diferente al de su vivienda habitual.

- **La base máxima anual** de las deducciones autonómicas para adquisición de vivienda y de segunda vivienda en el medio rural vendrá constituida por **el importe resultante de minorar la cantidad de 9.040 euros en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente base de la deducción por inversión en vivienda habitual** contemplada en la normativa estatal, siempre que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF, excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad.

Consignación en la declaración del código correspondiente al municipio

Los contribuyentes deberán consignar en la casilla ***[1064]*** del Anexo B.6 de la declaración, el código correspondiente al municipio en el que esté situada la segunda vivienda, conforme a la "Relación de municipios de La Rioja con derecho a deducción por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural" que puede consultar en su correspondiente apartado.

Por obras de adecuación de vivienda habitual en La Rioja para personas con discapacidad

Normativa: Disposición transitoria primera.d) Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de

impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía de la deducción

El 15 por 100 de las cantidades satisfechas en obras de adecuación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual, siempre que se trate de contribuyentes que tengan la consideración de personas con discapacidad.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Deben cumplirse los mismos criterios que exige la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF para **tener derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción estatal por obras de rehabilitación en la vivienda habitual.**

  En concreto:

  - Solo tendrán derecho a la presente deducción los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad **con anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.**

    En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en un periodo impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2.º de la Ley del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, relativo a los límites de la aplicación de la deducción por adquisición o rehabilitación de otras viviendas habituales anteriores y por la generación de una ganancia patrimonial exenta por reinversión, que impiden la práctica de la deducción por adquisición de la nueva en tanto no se superen los importes detallados en dicho artículo.

  - La citada deducción se aplica por las obras de adecuación de la vivienda habitual, **entendiendo como tales las definidas en el artículo 68.1.4º de la Ley de IRPF** en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

- Los contribuyentes han de tener la consideración legal de **persona con discapacidad**.

  Deberán cumplirse los requisitos establecidos en el **artículo 72.1 del Reglamento del impuesto y que su acreditación** deberá efectuarse según lo previsto en dicho artículo.

- **La base máxima de esta deducción conjuntamente con la de rehabilitación de vivienda habitual se establece en 9.040 euros**.

- Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas mediante el correspondiente **informe técnico emitido por órgano competente en la materia** como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad.

Por gastos para contratación de personal para el cuidado de familiares afectados por la Covid-19

Normativa: Disposición transitoria primera.Uno Ley 2/2021, de 29 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2021 (BOR 1 de febrero 2021) de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Atención: *esta deducción solo es aplicable en los ejercicios 2020, 2021 y 2022.*

Téngase en cuenta que la disposición transitoria única de la Ley 7/2021, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas para el año 2022. ha extendido la aplicación de esta deducción, inicialmente prevista solo para 2020 y 2021, al ejercicio 2022.

Cuantía y límite de la deducción

- El 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por la contratación de personal para el cuidado de ascendientes o descendientes afectados por Covid-19:
  - como consecuencia del resultado positivo de los mismos en pruebas de Covid-19 desde el 14 de marzo de 2020 inclusive o
  - por haber permanecido en cuarentena desde el fin del estado de alarma en adelante.

  Se tendrá derecho a la deducción por todas las cantidades abonadas a partir del momento en que se produzcan cualquiera de esas situaciones.
- El importe de la deducción no podrá superar 300 euros por contribuyente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente ejerza una actividad laboral, por cuenta propia o ajena, fuera del domicilio familiar, al menos durante el periodo en el que se encuentre contratado el personal destinado al cuidado de su familiar

  Si los progenitores ejercen una actividad fuera del domicilio familiar sólo durante una parte del período en que se encuentre contratado el personal destinado a su cuidado, se podrá aplicar la deducción por las cantidades satisfechas durante la parte del mismo en la que se cumpla el requisito de realización de una actividad.

  Para que se entienda cumplido el requisito de realizar una actividad por cuenta ajena es necesario que la actividad sea remunerada. En el caso de actividad por cuenta propia es necesario que-por cualquier medio de prueba- se demuestre el ejercicio de dicha actividad.

  Se entiende cumplido el requisito de realización de una actividad por cuenta propia cuando la misma se realice a través de una entidad en régimen de atribución de rentas
- Que se acredite la existencia de una persona con contrato laboral y alta en Seguridad Social en el epígrafe correspondiente a Empleados del hogar-Cuidador de familias o similar para el cuidado de los menores o personas mayores.

Precisiones:

1. el contribuyente con derecho a aplicar la deducción será aquel que haya contratado el personal para el cuidado de familiares, abone los gastos y que figure dado de alta en la Seguridad Social como titular del hogar familiar (salvo que se haya contratado al personal a través de una empresa).

2. Tratándose de cónyuges (o miembros de una pareja), si ambos han contratado personal para el cuidado de familiares (de forma simultánea o sucesiva) y cumplen los requisitos de trabajar o realizar una actividad fuera del hogar familiar y de tener derecho al mínimo por descendientes, los dos tendrán derecho a aplicar la deducción por las cantidades que abonen.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF de la persona o personas empleadas para el cuidado de los familiares afectados por la Covid-19, en la casilla* ***[1168]*** *del anexo B.6 de la declaración.*

- Dicho contrato deberá haber sido realizado en el periodo comprendido a partir del 14 de marzo de 2020 inclusive, como consecuencia del resultado positivo en pruebas de Covid-19 de los ascendientes o descendientes desde esa misma fecha o bien por cuarentena de los mismos desde el fin de estado de alarma en adelante.

- Que se tenga derecho al mínimo por ascendientes o descendientes en la declaración de IRPF de las personas para cuyo cuidado se contrata el personal antes mencionado.

- Deberá acreditarse, de cualquier manera, posible, que el ascendiente o descendente han dado resultado positivo en los test de Covid-19 o han sido objeto de confinamiento por contacto con personas o colectivos de riesgo.

> ***Recuerde:*** *esta medida será de aplicación a los contratos formalizados a partir del 14 de marzo de 2020 inclusive.*

Por donaciones irrevocables, puras y simples en materia de mecenazgo

> ***Atención:*** estas deducciones no son aplicables en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 30 de abril de 2021.
>
> *No obstante, en el caso de la deducción "Por donaciones para para la promoción y estímulo de las actividades de fomento de mecenazgo" prevista en el apartado 14.a) del artículo 32 de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, téngase en cuenta que, para los donativos realizados a la Comunidad Autónoma de La Rioja para paliar los efectos de la COVID-19, la citada deducción es aplicable desde el 1 de enero de 2021.*

Incluye las siguientes deducciones:

1. Por donaciones para la promoción y estímulo de las actividades de fomento de mecenazgo

Recuerde: *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 30 de abril de 2021, salvo para los donativos realizados a la Comunidad Autónoma de La Rioja para paliar los efectos de la COVID-19 que es aplicable desde el 1 de enero de 2021.*

Normativa: Art. 32.14.a) Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos

Cuantía y límites de la deducción

- **El 15 por 100** de las cantidades donadas desde el 30 de abril hasta el 31 de diciembre de 2021 para la promoción y estímulo de las actividades previstas en el artículo 1 de la Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja y recogidas en la Estrategia Regional de Mecenazgo.

  En el caso de los donativos realizados a la Comunidad Autónoma de La Rioja **para paliar los efectos de la COVID-19**, el 15 por 100 de las cantidades donadas desde el 1 de enero de 2021.

  Estas actividades son las culturales, de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica o del deporte, y otras actividades que persigan fines de interés general de los previstos en los apartados 7 y 8 del artículo 2 de la Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

  Otras actividades que persigan fines de interés general de los previstos en los apartados 7 y 8 del artículo 2 de la Ley 3/2021 son:

  - los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medioambiente, de protección del patrimonio artístico e histórico, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones de discapacidad, género, orientación sexual, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

  - la investigación vinculada a la lengua castellana, como parte esencial de la cultura, y las actividades desarrolladas por la Fundación San Millán, el Centro Internacional de Investigación de la Lengua Española y Dialnet.

- **Límites:**

  El importe máximo de esta deducción no podrá superar los siguientes límites:

  - **Límite conjunto** con la deducción por donaciones para la investigación, conservación, restauración, rehabilitación, consolidación, difusión, exposición y adquisición de bienes de

interés cultural del Patrimonio Histórico de La Rioja prevista en el artículo 32.14.b) de la Ley 10/2017**: 500 euros anuales** tanto en tributación individual como en conjunta.

- **Límite aplicable a la suma de las deducciones por donaciones** irrevocables, puras y simples en materia de mecenazgo del artículo 32.14 de la Ley 10/2017: **30 por 100 de la cuota íntegra** autonómica del sujeto pasivo

Condiciones específicas para la aplicación de la deducción

A los efectos de aplicar esta deducción se equiparan a las donaciones dinerarias las donaciones o aportaciones de medios materiales.

El valor de las donaciones o aportaciones de medios materiales se calculará de conformidad con los criterios de valoración contenidos en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con las deducciones “Por donaciones a empresas culturales” y “Por donación de bienes culturales por sus autores o creadores y sus herederos".

No obstante, si se presenta una declaración conjunta y los cónyuges tuvieran derecho a deducciones diferentes que fueran incompatibles entre sí, podrán aplicarse ambas en una misma declaración, siempre que el derecho a cada una de las deducciones incompatibles corresponde diferenciada e individualmente a cada cónyuge.

En el caso de donaciones hechas con cargo a la sociedad de gananciales, solo podrá aplicarse la deducción de su 50 por 100 el cónyuge que no tenga derecho a otra deducción incompatible con la anterior. Se podrá optar por la más favorable.

2. Por donaciones para la investigación, conservación, restauración, rehabilitación, consolidación, difusión, exposición y adquisición de bienes de interés cultural del Patrimonio Histórico de La Rioja

Recuerde: *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 30 de abril de 2021.*

Normativa: Art. 32.14.b) Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos

Atención: *téngase en cuenta que esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 30 de abril de 2021.*

Cuantía y límites de la deducción

- **El 15 por 100** de las cantidades donadas desde el 30 de abril hasta el 31 de diciembre de

2021 para la investigación, conservación, restauración, rehabilitación, consolidación, difusión, exposición y adquisición de bienes ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja cuya titularidad sea de la Administración pública de la Comunidad Autónoma de La Rioja, y/o que hayan sido declarados expresa e individualizadamente bienes de interés cultural e inscritos como tales en el Inventario de Patrimonio Histórico de La Rioja.

- **Límites:**

  El importe máximo de esta deducción, no podrá superar los siguientes límites:

  - **Límite conjunto** con la deducción por donaciones para la promoción y estímulo de las actividades de fomento de mecenazgo prevista en el artículo 32.14.a) de la Ley 10/2017**: 500 euros anuales** tanto en tributación individual como en conjunta.

  - **Límite aplicable a la suma de las deducciones** por donaciones irrevocables, puras y simples en materia de mecenazgo del artículo 32.14 de la Ley 10/2017: **30 por 100** de la cuota íntegra autonómica del sujeto pasivo.

Condiciones específicas para la aplicación de la deducción

A los efectos de aplicar esta deducción se equiparan a las donaciones dinerarias las donaciones o aportaciones de medios materiales.

El valor de las donaciones o aportaciones de medios materiales se calculará de conformidad con los criterios de valoración contenidos en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con las deducciones “Por donaciones a empresas culturales” y “Por donación de bienes culturales por sus autores o creadores y sus herederos".

3. Por donaciones a empresas culturales

> ***Recuerde:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 30 de abril de 2021.*

Normativa: Art. 32.14.d) Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos.

Cuantía y límites de la deducción

- **El 20 por 100** de las cantidades donadas desde el 30 de abril hasta el 31 de diciembre de 2021, a empresas culturales con fondos propios inferiores a 300.000 euros con domicilio fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja, para ser **empleados** en el desarrollo de las siguientes actividades:

1.º La cinematografía, las artes audiovisuales y las artes multimedia.

2.º Las artes escénicas, la música, la danza, el teatro y el circo.

3.º Las artes plásticas o bellas artes, la fotografía y el diseño.

4.º El libro, la lectura y las ediciones literarias, fonográficas y cinematográficas, en cualquier soporte o formato, incluyendo el libro y la lectura.

5.º Las relacionadas con la investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural material e inmaterial de La Rioja.

6.º El folclore y las tradiciones populares de La Rioja, especialmente la música popular y las danzas tradicionales.

7.º Las artes aplicadas como la joyería y cerámica artesanal.

- **Límite máximo**

  El importe máximo de esta deducción no podrá superar los siguientes límites:

  - **Límite** de la deducción aplicable **por contribuyente: 500 euros anuales.**
  - **Límite aplicable a la suma de las deducciones por donaciones** irrevocables, puras y simples en materia de mecenazgo del artículo 32.14 de la Ley 10/2017: **30 por 100** de la cuota íntegra autonómica del sujeto pasivo.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con las deducciones “Por donaciones para la promoción y estímulo de las actividades de fomento de mecenazgo” y “Por donaciones para la investigación, conservación, restauración, rehabilitación, consolidación, difusión, exposición y adquisición de bienes de interés cultural del Patrimonio Histórico de La Rioja".

4. Por donación de bienes culturales por sus autores o creadores y sus herederos

> ***Recuerde:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 30 de abril de 2021.*

Normativa: Art. 32.14.e) Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos

Cuantía y límites de la deducción

- **El 20 por 100** del importe a que ascienda la valoración de los bienes culturales de calidad garantizada que hayan sido donados desde el 30 de abril hasta el 31 de diciembre de 2021,

por los autores y creadores de bienes culturales y sus herederos, o sobre los que se constituya por éstos un derecho real de usufructo o depósito temporal sin contraprestación en favor de las instituciones culturales de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

- **Límites**

  El importe máximo de esta deducción no podrá superar los siguientes límites:

  - **Límite** de la deducción aplicable por **contribuyente: 500 euros anuales.**
  - **Límite aplicable a la suma de las deducciones por donaciones** irrevocables, puras y simples en materia de mecenazgo del artículo 32.14 de la Ley 10/2017: **30 por 100** de la cuota íntegra autonómica del sujeto pasivo.

Condiciones para la aplicación de la deducción

Corresponde a la consejería competente en materia de Cultura aceptar las citadas donaciones, usufructos y depósitos, según lo dispuesto en el artículo 50.2 de la Ley 11/2005, de 19 de octubre, de Patrimonio de la Comunidad Autónoma de La Rioja. Dicha valoración se llevará a cabo de conformidad con las reglas contenidas en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con las deducciones “Por donaciones para la promoción y estímulo de las actividades de fomento de mecenazgo” y “Por donaciones para la investigación, conservación, restauración, rehabilitación, consolidación, difusión, exposición y adquisición de bienes de interés cultural del Patrimonio Histórico de La Rioja ".

5. Requisitos comunes para la aplicación de las deducciones

Normativa: Art. 32.16 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos

- La cuota líquida autonómica **no podrá arrojar un resultado negativo** como consecuencia del resultado de las operaciones derivadas de la aplicación de estas deducciones y de la deducción de las cantidades destinadas a investigación, conservación, restauración, rehabilitación o consolidación de bienes que formen parte del patrimonio histórico de La Rioja.
- Estas deducciones resultarán incompatibles con el **crédito fiscal reconocido** en virtud de la donación que da derecho a la deducción a que se refiere la Ley de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja, en tanto el referido crédito fiscal permanezca vigente.

  Debe tenerse en cuenta que la Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja en su artículo 8, modificado por el artículo 3.Uno de la Ley 7/2021, de 27 de diciembre (BOR 28-12-2021), define el crédito fiscal como "aquellas cantidades reconocidas por la Administración de la Comunidad Autónoma de La Rioja a favor de los contribuyentes que puedan ser utilizadas por los mismos para satisfacer el pago de los tributos propios de la Comunidad Autónoma".

  Por su parte, el crédito fiscal al que va referida la incompatibilidad con esta deducción es el previsto en el

artículo 9 de la citada Ley de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja que dispone que la Comunidad Autónoma de La Rioja reconocerá un crédito fiscal a favor de las personas donantes por el 25 por 100 de los convenios de colaboración empresarial o de los importes dinerarios donados a favor de la Comunidad Autónoma, siempre que se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones desarrolladas por su sector público que tengan por objeto la promoción de cualquiera de las actividades previstas en el artículo 1 de dicha ley o el establecimiento de becas para cursar estudios.

Finalmente indicar en cuanto a la vigencia de este crédito fiscal que el artículo 11 de la Ley 3/2021, de 28 de abril, de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja señala que estos créditos fiscales reconocidos por la Comunidad Autónoma de La Rioja tendrán una vigencia de diez años, contados a partir de la fecha de reconocimiento de los mismos.

6. Justificación documental

Normativa: Art. 32.14.h) Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos

Las personas y entidades beneficiarias de las distintas formas de mecenazgo a que se refieren las deducciones anteriores deberán remitir a la consejería competente en materia de Hacienda información sobre las certificaciones emitidas de las donaciones y aportaciones deducibles percibidas durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, deberá constar la siguiente información referida a los donantes y aportantes:

1. Nombre y apellidos, razón o denominación social.
2. Número de identificación fiscal.
3. Importe de la donación o aportación. En caso de que sean en especie, valoración de lo donado o aportado.
4. Referencia a si la donación o aportación se percibe para los acontecimientos de excepcional interés regional a los que hace referencia el artículo 9 de la Ley de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja.
5. Indicación de la deducción a la que da derecho el donativo.

Esta información se presentará durante el mes de enero de cada año, en relación con las donaciones percibidas en el año inmediato anterior, y deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o medios electrónicos, de acuerdo con las especificaciones aprobadas reglamentariamente.

Las obligaciones derivadas de esta letra no se aplicarán en el caso de que ya sean objeto de declaración ante la Administración tributaria del Estado en cumplimiento de otra normativa de alcance estatal.

A estos efectos, el Gobierno de La Rioja solicitará a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el suministro de dicha información. Mientras dicho suministro de información no esté regulado, las personas y entidades beneficiarias de mecenazgo que hayan aportado la información exigida en esta disposición a la Administración tributaria del Estado, deberán aportar una copia de dicha declaración ante la Administración autonómica en la forma y plazos previstos reglamentariamente.

Por cantidades destinadas a investigación, conservación, restauración, rehabilitación o consolidación de bienes que formen parte del patrimonio histórico de La Rioja

Normativa: Art. 32.15 Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos

> ***Atención:*** *estas deducciones no son aplicables en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 30 de abril de 2021.*

Cuantía y límites de la deducción

- **El 15 por 100** de las cantidades destinadas desde el 30 de abril hasta el 31 de diciembre de 2021 a investigación, conservación, restauración, rehabilitación o consolidación de bienes que sean de su titularidad en propiedad o en usufructo, que formen parte del patrimonio histórico de La Rioja y que estén inscritos en el Registro General del Patrimonio Cultural, Histórico y Artístico de La Rioja.

  > ***Atención****: no podrá aplicarse esta deducción a las cantidades destinadas a inversiones empresariales*

- **Límite máximo**

  El límite de la deducción aplicable por contribuyente será de 500 euros anuales.

Condiciones para la aplicación de la deducción

La cuota líquida autonómica no podrá arrojar un resultado negativo como consecuencia del resultado de las operaciones derivadas de la aplicación de esta deducción y de las “Por donaciones irrevocables, puras y simples en materia de mecenazgo”.

Anexo: Relación de municipios de La Rioja con derecho a deducción: "Por la adquisición, construcción o rehabilitación de vivienda habitual en pequeños municipios de La Rioja", "Por gastos en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años para contribuyentes con residencia habitual en pequeños municipios de La Rioja", "Por cada hijo de 0 a 3 años de contribuyentes que tengan su residencia o trasladen la misma a pequeños municipios de La Rioja en el periodo impositivo y la mantengan durante un plazo de al menos 3 años consecutivos", "Por acceso a Internet para los jóvenes emancipados", "Por suministro de luz y gas de uso doméstico para los jóvenes emancipados" y "Por arrendamiento de vivienda habitual para contribuyentes menores de 36 años"

Código	Municipio	Código	Municipio	Código	Municipio
12	Abalos	630	Fonzaleche	129	Robres del Castillo
33	Aguilar del Río Alhama	658	Galbárruli	1275	Rodezno
48	Ajamil de Cameros	661	Galilea	1281	Sajazarra
70	Alcanadre	677	Gallinero de Cameros	1308	San Millán de la Cogolla
99	Alesanco	683	Gimileo	1315	San Millán de Yécora
103	Alesón	696	Grañón	1320	San Román de Cameros
125	Almarza de Cameros	700	Grávalos	1341	Santa Coloma
131	Anguciana	722	Herce	1354	Santa Engracia del Jubera
146	Anguiano	738	Herramélluri	1367	Santa Eulalia Bajera
159	Arenzana de Abajo	743	Hervías	1392	San Torcuato
162	Arenzana de Arriba	756	Hormilla	1406	Santurde de Rioja
178	Arnedillo	769	Hormilleja	1413	Santurdejo

Código	Municipio	Código	Municipio	Código	Municipio
197	Arrúbal	775	Hornillos de Cameros	1434	Sojuela
201	Ausejo	781	Hornos de Moncalvillo	1449	Sorzano
223	Azofra	794	Huércanos	1452	Sotés
239	Badarán	808	Igea	1465	Soto en Cameros
244	Bañares	815	Jalón de Cameros	1471	Terroba
257	Baños de Rioja	820	Laguna de Cameros	1487	Tirgo
276	Berceo	836	Lagunilla del Jubera	1490	Tobía
282	Bergasa	867	Ledesma de la Cogolla	1503	Tormantos
295	Bergasilla Bajera	873	Leiva	1510	Torrecilla en Cameros
309	Bezares	889	Leza de Río Leza	1525	Torrecilla sobre Alesanco
316	Bobadilla	913	Lumbreras	1531	Torre en Cameros
321	Brieva de Cameros	928	Manjarrés	1546	Torremontalbo
337	Briñas	934	Mansilla de la Sierra	1559	Treviana
342	Briones	949	Manzanares de Rioja	1578	Tricio
355	Cabezón de Cameros	952	Matute	1584	Tudelilla
374	Camprovín	965	Medrano	1601	Uruñuela
380	Canales de la Sierra	987	Munilla	1411	Valdemadera
393	Canillas de Río Tuerto	1004	Muro de Aguas	1623	Valgañón
407	Cañas	1011	Muro en Cameros	1639	Ventosa
414	Cárdenas	1032	Nalda	1644	Ventrosa
435	Castañares de Rioja	1047	Navajún	1657	Viguera
440	Castroviejo	1063	Nestares	1660	Villalba de Rioja

Código	Municipio	Código	Municipio	Código	Municipio
453	Cellorigo	1079	Nieva de Cameros	1676	Villalobar de Rioja
488	Cidamón	1098	Ochánduri	1695	Villanueva de Cameros
491	Cihuri	1085	Ocón	1709	Villar de Arnedo (El)
504	Cirueña	1102	Ojacastro	1716	Villar de Torre
511	Clavijo	1119	Ollauri	1721	Villarejo
526	Cordovín	1124	Ortigosa de Cameros	1737	Villarroya
532	Corera	1130	Pazuengos	1742	Villarta-Quintana
547	Cornago	1145	Pedroso	1755	Villavelayo
550	Corporales	1158	Pinillos	1768	Villaverde de Rioja
563	Cuzcurrita de Río Tirón	1183	Pradillo	1774	Villoslada de Cameros
579	Daroca de Rioja	1196	Préjano	1780	Viniegra de Abajo
585	Enciso	1217	Rabanera	1793	Viniegra de Arriba
602	Estollo	1222	Rasillo de Cameros (El)	1807	Zarratón
624	Foncea	1238	Redal (El)	1814	Zarzosa
				1835	Zorraquín

Anexo: Relación de municipios de La Rioja con derecho a deducción: "Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural"

Código	Municipio	Código	Municipio	Código	Municipio
12	Abalos	630	Fonzaleche	1275	Rodezno
27	Agoncillo	658	Galbárruli	1281	Sajazarra
33	Aguilar del Río Alhama	661	Galilea	1294	San Asensio
48	Ajamil de Cameros	677	Gallinero de Cameros	1308	San Millán de la Cogolla
70	Alcanadre	683	Gimileo	1315	San Millán de Yécora
99	Alesanco	696	Grañón	1320	San Román de Cameros
103	Alesón	700	Grávalos	1341	Santa Coloma
125	Almarza de Cameros	722	Herce	1354	Santa Engracia del Jubera
131	Anguciana	738	Herramélluri	1367	Santa Eulalia Bajera
146	Anguiano	743	Hervías	1392	San Torcuato
159	Arenzana de Abajo	756	Hormilla	1406	Santurde de Rioja
162	Arenzana de Arriba	769	Hormilleja	1413	Santurdejo
178	Arnedillo	775	Hornillos de Cameros	1428	San Vicente de la Sonsierra
197	Arrúbal	781	Hornos de Moncalvillo	1434	Sojuela
201	Ausejo	794	Huércanos	1449	Sorzano
223	Azofra	808	Igea	1452	Sotés
239	Badarán	815	Jalón de Cameros	1465	Soto en Cameros
244	Bañares	820	Laguna de Cameros	1471	Terroba
257	Baños de Rioja	836	Lagunilla del Jubera	1487	Tirgo
260	Baños de Río Tobía	867	Ledesma de la Cogolla	1490	Tobía

Código	Municipio	Código	Municipio	Código	Municipio
276	Berceo	873	Leiva	1503	Tormantos
282	Bergasa y Carbonera	889	Leza de Río Leza	1510	Torrecilla en Cameros
295	Bergasilla Bajera	913	Lumbreras	1525	Torrecilla sobre Alesanco
309	Bezares	928	Manjarrés	1531	Torre en Cameros
316	Bobadilla	934	Mansilla de la Sierra	1546	Torremontalbo
321	Brieva de Cameros	949	Manzanares de Rioja	1559	Treviana
337	Briñas	952	Matute	1578	Tricio
342	Briones	965	Medrano	1584	Tudelilla
355	Cabezón de Cameros	987	Munilla	1601	Uruñuela
374	Camprovín	990	Murillo de Río Leza	1411	Valdemadera
380	Canales de la Sierra	1004	Muro de Aguas	1623	Valgañón
393	Canillas de Río Tuerto	1011	Muro en Cameros	1639	Ventosa
407	Cañas	1032	Nalda	1644	Ventrosa
414	Cárdenas	1047	Navajún	1657	Viguera
429	Casalarreina	1063	Nestares	1660	Villalba de Rioja
435	Castañares de Rioja	1079	Nieva de Cameros	1676	Villalobar de Rioja
440	Castroviejo	1098	Ochánduri	1695	Villanueva de Cameros
453	Cellorigo	1085	Ocón	1709	Villar de Arnedo (El)
488	Cidamón	1102	Ojacastro	1716	Villar de Torre
491	Cihuri	1119	Ollauri	1721	Villarejo
504	Cirueña	1124	Ortigosa de Cameros	1737	Villarroya
511	Clavijo	1130	Pazuengos	1742	Villarta-Quintana
526	Cordovín	1145	Pedroso	1755	Villavelayo

Código	Municipio	Código	Municipio	Código	Municipio
532	Corera	1158	Pinillos	1768	Villaverde de Rioja
547	Cornago	1177	Pradejón	1774	Villoslada de Cameros
550	Corporales	1183	Pradillo	1780	Viniegra de Abajo
563	Cuzcurrita de Río Tirón	1196	Préjano	1793	Viniegra de Arriba
579	Daroca de Rioja	1217	Rabanera	1807	Zarratón
585	Enciso	1222	Rasillo de Cameros (El)	1814	Zarzosa
598	Entrena	1238	Redal (El)	1835	Zorraquín
602	Estollo	1243	Ribafrecha		
624	Foncea	129	Robres del Castillo		

Comunitat Valenciana

Los contribuyentes que en 2021 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunitat Valenciana podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar

Normativa: Art. 4.Uno.a), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

- **270 euros** por cada hijo **nacido o adoptado** durante el período impositivo.
- **270 euros** por cada **acogido** en régimen de acogimiento familiar con familia educadora, simple o permanente, administrativo o judicial durante el periodo impositivo.

> **Precisión:** téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) modificó, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar diferenciando entre acogimiento familiar de urgencia, temporal y permanente.
>
> Por lo que se refiere al acogimiento simple señalar que la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015 establece que todas las referencias en normas que se realicen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil. Por otra parte, por lo que se refiere al acogimiento familiar de urgencia se considera que a la misma también es aplicable la deducción.
>
> Por tanto, la deducción es aplicable al acogimiento familiar de urgencia, temporal y permanente.

En el supuesto de que la duración del periodo impositivo sea inferior al año natural, como consecuencia del fallecimiento del contribuyente, procederá prorratear la cuantía de deducción en función del porcentaje resultante de dividir el número de días de duración del acogimiento entre el número de días que comprenden el periodo impositivo del contribuyente (desde 1 de enero a la fecha de fallecimiento).

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el hijo nacido o adoptado o, en su caso, el acogido cumpla los requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente **mínimo por descendientes** establecido por la normativa estatal reguladora del IRPF.
- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, **no sea superior a:**

  - 25.000 euros en declaración individual.

  - 40.000 euros en declaración conjunta.

- El régimen de **acogimiento familiar** que da derecho a la aplicación de la deducción será el definido en el artículo 116, apartado 2, de la Ley 12/2008, de 3 de julio de la Generalitat, de protección integral de la infancia y la adolescencia, **prorrateándose dicha deducción en función del número de días de duración del acogimiento** dentro del periodo impositivo.

- **Cuando más de un contribuyente declarante tengan derecho** a la aplicación de esta deducción, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.**

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción (270 euros)** sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro,** casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, **sea inferior a 23.000 euros**, en tributación individual, o **inferior a 37.000 euros**, en tributación conjunta.

- Cuando la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** del contribuyente esté comprendida **entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, **los importes de la deducción serán los siguientes:**

  a. **En tributación individual**, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (270 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (270 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Compatibilidad

Estas deducciones son compatibles con las deducciones "Por nacimiento o adopción múltiples", "Por nacimiento o adopción de hijos con discapacidad" y "Por familia numerosa o monoparental" que se comentan a continuación.

Ámbito temporal de aplicación de la deducción en el caso de nacimiento o adopción

La deducción por nacimiento o adopción puede ser aplicada **también en los dos ejercicios posteriores** al del nacimiento o adopción.

Por nacimiento o adopción múltiples

Normativa: Art. 4.Uno.b), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

224 euros como consecuencia de parto múltiple o de dos o más adopciones constituidas en la misma fecha del período impositivo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que los hijos nacidos o adoptados cumplan los requisitos que den derecho a la aplicación del **mínimo por descendientes** establecido en la normativa estatal reguladora del IRPF.
- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y **[*0510*]** de la declaración, respectivamente, **no sea superior a:**

  - 25.000 euros en declaración individual.

  - 40.000 euros en declaración conjunta.
- **Cuando más de un contribuyente declarante tenga derecho** a la aplicación de esta deducción, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** (224 euros) solo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** (casillas **[*0500*]** y ***[0510]*** de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta**.**
- Cuando la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, los **importes de la deducción** serán los siguientes:
  - En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (224 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

    100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)
  - En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (224 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

    100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción anterior "Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar" y con las deducciones "Por nacimiento o adopción de hijos con discapacidad" y "Por familia numerosa o monoparental".

Por nacimiento o adopción de hijos con discapacidad

Normativa: Art. 4.Uno.c), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantías de la deducción

- **224 euros cuando se trate del único hijo que padezca una discapacidad física o sensorial** en grado igual o superior al 65 por 100, **o psíquica,** con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.
- **275 euros**, cuando el hijo, que padezca dicha discapacidad **tenga, al menos, un hermano con discapacidad física o sensorial** en grado igual o superior al 65 por 100, **o psíquica,** en grado igual o superior al 33 por 100.

  La condición de persona con discapacidad se acreditará mediante el correspondiente certificado expedido por los órganos competentes en materia de servicios sociales de la Generalitat o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el hijo haya nacido o haya sido adoptado durante el ejercicio 2021 y que cumpla los requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente **mínimo por descendientes** establecido por la normativa estatal reguladora del IRPF.
- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, **no sea superior a:**

  - 25.000 euros en declaración individual.

  - 40.000 euros en declaración conjunta.
- También será aplicable la deducción, aunque la discapacidad no alcance los grados anteriormente comentados, en aquellos supuestos en que la incapacidad se declare judicialmente.
- **Cuando más de un contribuyente** declarante tengan derecho a la aplicación de esta deducción, **su importe se prorrateará por partes iguales**.

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** (224 o 275 euros, según corresponda) sólo será apli-

cable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro (**casillas **[*0500*]** y **[*0510*]** de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta.

- **Cuando la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, **o entre 37.000 y 40.000 e**uros, en tributación conjunta, los **importes de la deducción** serán los siguientes:

  a. **En tributación individual,** el resultado de multiplicar el importe de la deducción (224 o 275 euros, según corresponda) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (224 o 275 euros, según corresponda) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con las anteriores deducciones, "Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar", "Por nacimiento o adopción múltiples" y con la deducción "Por familia numerosa o monoparental".

Por familia numerosa o monoparental

Normativa: Art. 4.Uno.d), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantías de la deducción

- **300 euros**, cuando se trate de familia numerosa o monoparental de categoría general.
- **600 euros**, cuando se trate de familia numerosa o monoparental de categoría especial.

Requisitos para la aplicación de la deducción

a. Familia numerosa:

El contribuyente debe ostentar el título de familia numerosa expedido por el órgano

competente en materia de Servicios Sociales de la Generalitat o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas, **en la fecha de devengo del impuesto**.

> Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).

b. Familia monoparental:

El contribuyente debe ostentar el título de familia monoparental expedido por el órgano competente en materia de Servicios Sociales de la Generalitat, **en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).

En el caso de las familias monoparentales el reconocimiento de la condición de familia monoparental se hará de acuerdo con lo que establece el Decreto 19/2018, de 9 de marzo, del Consell, por el que se regula el reconocimiento de la condición de familia monoparental en la Comunitat Valenciana (DOCV del 23).

No obstante lo anterior, también podrán aplicar esta deducción los contribuyentes que, reuniendo las condiciones para la obtención del título de familia numerosa o monoparental a la fecha de devengo del impuesto, hayan presentado con anterioridad a la misma, solicitud ante el órgano competente. En tal caso, si se denegara la solicitud presentada, el contribuyente deberá ingresar la cantidad indebidamente deducida junto con los correspondientes intereses de demora en la forma establecida en la normativa estatal reguladora del IRPF.

El procedimiento de regularización de la pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores se comenta en el Capítulo 18.

c. La suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, **no podrá ser superior a las siguientes cantidades:**

- **Cuando el contribuyente pertenezca a una familia numerosa o monoparental de categoría general:**

  - 25.000 euros en declaración individual.

  - 40.000 euros en declaración conjunta.

- **Cuando el contribuyente pertenezca a una familia numerosa o monoparental de categoría especial:**

  - 30.000 euros en declaración individual.

  - 50.000 euros en declaración conjunta.

La deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa o monoparental. Cuando éstos **convivan con más de un contribuyente declarante del impuesto, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Límites cuantitativos de la deducción

1. Supuesto de familia numerosa o monoparental de categoría general

- El **importe íntegro de la deducción** (300 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** (casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros, en tributación individual, o inferior a 37.000 euros, en tributación conjunta.**

- Cuando la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, los importes de la deducción serán los siguientes:

  a. **En tributación individual,** el resultado de multiplicar el importe de la deducción (300 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (600 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 46.000)

2. Supuesto de familia numerosa o monoparental de categoría especial

- **El importe íntegro de la deducción** (600 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** (casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración) **sea inferior a 26.000 euros**, en tributación individual, o **inferior a 46.000 euros,** en tributación conjunta.

  El prorrateo de la deducción sólo ha de efectuarse cuando haya más de una persona que, presentando declaración, pueda aplicarla por cumplir todos los requisitos exigidos para ello, incluida la cuantía máxima de la base liquidable, aunque no la aplique de forma efectiva. Por tanto, no se toman en consideración a efectos del prorrateo las personas que no presenten declaración ni las que tengan una base liquidable superior a la exigida.

- Cuando la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 26.000 y 30.000 euros**, en tributación individual, o entre **46.000 y 50.000 euros**, en tributación conjunta, los importes de la deducción serán los siguientes:

  a. **En tributación individua**l, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (600 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 26.000)

b. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (600 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 46.000)

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con las anteriores deducciones, "Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar", "Por nacimiento o adopción múltiples" y "Por nacimiento o adopción de hijos con discapacidad".

Por las cantidades destinadas a la custodia no ocasional en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil de hijos o acogidos en la modalidad de acogimiento permanente, menores de tres años

Normativa: Art. 4.Uno.e), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

El **15 por 100 de las cantidades satisfechas**, durante el período impositivo, destinadas a la custodia en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil, de hijos o acogidos permanentes, menores de tres años.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que los padres o acogedores que convivan con el menor desarrollen actividades por cuenta propia o ajena** por la que perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.
- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, **no sea superior a**:
  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta.**
- **Cuando dos contribuyentes declarantes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción por un mismo hijo o acogido, **su límite se prorrateará entre ellos por partes iguale**s.

- Si a lo largo del año el hijo o acogido **deja de ser menor de tres años el límite de esta deducción se prorrateará por el número de días del período impositivo en que éste haya sido menor de tres años**. El mismo tratamiento también es aplicable cuando el hijo haya nacido o el acogimiento se haya producido durante el ejercicio.

- Además, la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

  Dicha exigencia viene establecida por la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Límites cuantitativos de la deducción

- El límite máximo de la deducción será de **270 euros, por cada uno de los hijos o acogidos permanentes, menores de tres años**, inscrito en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil.

- Este **límite máximo de 270 euros** sólo será aplicable por los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** (casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros, en tributación individual, o inferior a 37.000 euros, en tributación conjunta.**

- Cuando la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, **o entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, los **límites de la deducción** serán los siguientes:

  a. **En tributación individual,** el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (270 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  > **100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)**

  b. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (270 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  > 100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Por conciliación del trabajo con la vida familiar

Normativa: Art. 4.Uno.f), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

418 euros por cada hijo o acogido en la modalidad de acogimiento permanente, mayor de tres años y menor de cinco años.

No obstante, esta deducción también resulta aplicable al acogimiento familiar preadoptivo regulado en el artículo 173 bis del Código Civil, siempre y cuando se hubiera formalizado con anterioridad a 18 de agosto de 2015 (fecha de entrada en vigor de la Ley 26/2015, de 28 de julio, que modifica las modalidades de acogimiento familiar reguladas en el citado artículo).

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Esta deducción corresponderá exclusivamente a la madre o acogedora y serán requisitos para su aplicación:

- Que los hijos o acogidos que generen el derecho a la deducción den derecho, a su vez, a la aplicación del correspondiente **mínimo por descendientes** establecido en la normativa estatal reguladora del IRPF.
- **Que la madre acogedora realice una actividad por cuenta propia o ajena** por la cual esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad. Este requisito se entenderá cumplido los meses en que esta situación se produzca en cualquier día del mes.

  > ***Atención:*** *en los supuestos de personas del mismo sexo casadas las dos, si ambas cumplen los requisitos, tienen derecho a la aplicación de la misma.*

- Que **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, no sea superior a:
  - **25.000 euros** en declaración individual.
  - **40.000 euros** en declaración conjunta.
- **La deducción se calculará de forma proporcional al número de meses, en que se cumplan los requisitos anteriores**, entendiéndose a tal efecto que:
  a. La determinación de los hijos o acogidos que dan derecho a la aplicación de la deducción se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.
  b. El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad se cumple los meses en que esta situación se produzca en cualquier día del mes.
- **En los supuestos de adopción**, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante el cuarto y quinto año siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.
- **En los supuestos de acogimiento familiar permanente**, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante el cuarto y quinto año siguientes a la fecha de la resolución administrativa mediante la que se formalizó aquel, siempre que esté aún

vigente el último día del periodo impositivo. En el caso de acogimientos que se vayan a constituir judicialmente, se tomará como referencia inicial para el citado cómputo la de la resolución administrativa mediante la que se formalizaron con carácter provisional.

- **En caso de fallecimiento de la madre o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre**, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente siempre que cumpla los demás requisitos previstos al efecto. También tendrá derecho a la práctica de la deducción el acogedor en aquellos acogimientos en los que no hubiera acogedora.

  En los supuestos de personas del mismo sexo casadas, cuando ambas sean hombres, y padres del hijo que da derecho a la deducción, los dos tendrán derecho a la aplicación de la deducción.

- **Cuando existan varios contribuyentes declarantes con derecho a la aplicación de esta deducción** con respecto a un mismo hijo o acogido, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

Límites cuantitativos de la deducción

- **La deducción tiene como límite para cada hijo** o acogido las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo, y que, además lo hubiesen sido desde el día en que el menor cumpla los tres años y hasta el día anterior al que cumpla los cinco años.

  A efectos del cálculo de este límite, se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

- El **importe íntegro de la deducción** (418 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** (casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta.

- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, **o entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, los **importes de la deducción** serán los siguientes:

  a. **En tributación individual,** el resultado de multiplicar el importe de la deducción (418 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (418 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Por contribuyentes con discapacidad, en grado igual o superior al 33 por 100, de edad igual o superior a 65 años

Normativa: Art. 4.Uno.g), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

179 euros por cada contribuyente con discapacidad de edad igual o superior a 65 años.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento **simultáneo** de los dos requisitos siguientes:

- **Que el contribuyente tenga, al menos, 65 años de edad** a la fecha del devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Que tenga un grado de discapacidad** igual o superior al **33 por 100**.

  La condición de persona con discapacidad se acreditará mediante el correspondiente certificado expedido por los órganos competentes en materia de servicios sociales de la Generalitat o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.

También será aplicable la deducción, cuando sin alcanzar dicho grado de discapacidad, la incapacidad se declare judicialmente.

- La **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** *y* ***[0510]*** de la declaración, **no sea superior a:**

  - 25.000 euros en declaración individual.

  - 40.000 euros en declaración conjunta.

> ***Importante:*** *no procederá esta deducción si, como consecuencia de la situación de discapacidad a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente percibe algún tipo de prestación que se halle exenta del IRPF.*

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** (179 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** (casillas [***0500***] y [***0510***] de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta.

- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, **o entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, los **importes de la deducción** serán los siguientes:

  a. **En tributación individual,** el resultado de multiplicar el importe de la deducción (179 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (179 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Por ascendientes mayores de 75 años o mayores de 65 años con discapacidad

Normativa: Art. 4.Uno.h), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

179 euros por cada ascendiente en línea directa, por consanguinidad, afinidad o adopción, **mayor de 75 años**, o **mayor de 65 años** que tenga la consideración de persona con discapacidad en los términos que a continuación se comentan:

- **Con discapacidad física o sensorial:** grado **igual o superior al 65 por 100**.
- **Con discapacidad psíquica:** grado **igual o superior al 33 por 100**.

También será aplicable la deducción, aunque la discapacidad no alcance dichos grados, cuando la incapacidad se declare **judicialmente**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que los ascendientes convivan con el contribuyente**, al menos la mitad del período impositivo. Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.
- **Que los ascendientes no tengan rentas anuales**, excluidas las exentas, **superiores a 8.000 euros.**

- Que los ascendientes no presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.
- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** del contribuyente, casillas [***0500***] y ***[0510]*** de la declaración, **no sea superior a**:
  - **25.000 euros** en declaración individual.
  - **40.000 euros** en declaración conjunta.
- La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta se realizará atendiendo a la **situación existente en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Cuando más de un contribuyente declarante tenga derecho** a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes, **el importe de la misma se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

  No obstante, cuando los contribuyentes declarantes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente, la aplicación de la deducción corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** (179 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** (casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta**.**
- Cuando la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, los **importes de la deducción** serán los siguientes:

  a. **En tributación individual,** el resultado de multiplicar el importe de la deducción (179 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (179 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Por la realización por uno de los cónyuges de la unidad familiar de labores no remuneradas en el hogar

Normativa: Art. 4.Uno.i), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

153 euros.

A efectos de la aplicación de esta deducción, se entiende que uno de los cónyuges realiza labores no remuneradas en el hogar cuando en una unidad familiar integrada por ambos cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera por los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de sus padres, vivan independientes de éstos, y por los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, **sólo uno de sus miembros perciba rendimientos íntegros del trabajo o de actividades económicas**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que la suma de las bases liquidables general y del ahorro de la unidad familiar**, casillas [***0500***] y [***0510***] de la declaración, **no supere la cantidad de 25.000 euros**.
- **Que ninguno de los miembros de la unidad familiar** obtenga **ganancias patrimoniales**, rendimientos íntegros del capital **mobiliario o inmobiliario**, que, en conjunto, superen los **357 euros**, ni le sean **imputadas rentas inmobiliarias**.
- **Que los cónyuges tengan dos o más descendientes** que den derecho a la correspondiente reducción en concepto de **mínimo por descendientes** establecido por la normativa estatal reguladora del IRPF.

> ***Importante:*** *cumplidos los anteriores requisitos, esta deducción podrá aplicarse en la declaración conjunta de la unidad familiar. En el supuesto de que los miembros de la unidad familiar presenten declaraciones individuales, esta deducción únicamente podrá aplicarla en su declaración el cónyuge que no obtenga rendimientos.*

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** sólo se aplicará en los supuestos en los que la **suma de las bases liquidables de la unidad familiar sea inferior a 23.000 euros**.
- Cuando **la suma de las bases liquidables de la unidad familiar esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros, el importe de deducción será el resultado de multiplicar el importe o límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula**:

100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

Por obtención de rentas derivadas de arrendamientos de vivienda, cuya renta no supere el precio de referencia de los alquileres privados de la Comunitat Valenciana (deducción del arrendador)

Normativa: Art. 4.Uno.j) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

El 5 por 100 de los rendimientos íntegros en el periodo impositivo, siempre que se cumplan los requisitos que se indican a continuación.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el rendimiento íntegro derive de **contratos de arrendamiento de vivienda**, de conformidad con la legislación de arrendamientos urbanos, **iniciados durante el periodo impositivo**.

  De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos se considera arrendamiento de vivienda cuando el arrendamiento recaiga “sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”.

  Por su parte, el artículo 3 de la misma ley dispone que “se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial un uso distinto del establecido en el artículo anterior”. Añadiendo además que “en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra”.

  Por tanto, la deducción no será aplicable sobre los rendimientos originarios por arrendamientos de temporada y todos aquellos supuestos en que la vivienda arrendada no constituya la residencia habitual o permanente del arrendatario, requisito que, de acuerdo con la Ley 29/1994, define la naturaleza jurídica del contrato de arrendamiento de vivienda.

- En el caso de que la vivienda hubiese estado arrendada con anterioridad por una duración inferior a tres años, **la persona inquilina no coincida con la establecida en el contrato anterior**.

  Si el contrato anterior tuvo una duración superior a tres años, se puede aplicar la deducción con independencia de que los nuevos arrendatarios coincidan o no con los anteriores.

  Si el contrato anterior tuvo una duración inferior a tres años, sólo se puede aplicar la deducción si no coincide ninguno de los nuevos arrendatarios con los anteriores.

- Que la **renta mensual pactada no supere el precio de referencia de los alquileres privados de la Comunitat Valenciana**.

  A efectos de determinar si la renta mensual pactada supera el precio de referencia de los alquileres privados deben incluirse como parte de la renta generada por el contrato de arrendamiento también los gastos y tributos,

distintos de los suministros, que según el contrato sean por cuenta del arrendatario y que, en consecuencia, le hayan sido repercutidos, tales como el IBI, comunidad de propietarios, etc.

- Que el inmueble arrendado esté situado en las zonas indicadas, a tal efecto, por la conselleria competente en materia de vivienda al establecer el precio de referencia de los alquileres privados de la Comunitat Valenciana.

  La información de los precios de los alquileres de referencia está disponible en el visor cartográfico de la Comunitat Valenciana (https://visor.gva.es/). Para más información consultar la página web: https://calab.es/observatorio-del-habitat/precio-de-referencia/precios-del-alquiler/

- Que se haya constituido antes de la finalización del periodo impositivo **el depósito de la fianza** a la que se refiere la legislación de arrendamientos urbanos, a favor de la Generalitat.

Base máxima de deducción

La base máxima anual de esta deducción se establece **en 3.000 euros.**

Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años

Normativa: Art. 4.Uno.k) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

El 5 por 100 de las cantidades satisfechas durante el período impositivo para la **primera adquisición de su vivienda habitual** por contribuyentes **de edad igual o inferior a 35 años**, con excepción de la parte de dichas cantidades que correspondan a intereses.

A estos efectos, conforme a la normativa estatal reguladora del IRPF se asimilan a la adquisición de vivienda habitual la construcción o ampliación de la misma.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Además de los **requisitos establecidos con carácter general en la normativa estatal** que regula la deducción por inversión en vivienda habitual, para la aplicación de esta deducción autonómica deberán cumplirse también los siguientes:

- Que se trate de la **primera adquisición de su vivienda habitual**.
- Los conceptos de vivienda habitual y de adquisición de la misma son los recogidos en la normativa estatal reguladora del IRPF.
- Que la **edad del contribuyente**, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), **sea igual o inferior a 35 años.**
- **Que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro**, casillas

[0435] y ***[0460]*** de la declaración, **no sea superior a 15.817,20 euros**, equivalente a dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

- **En tributación conjunta**, únicamente tendrán derecho a esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que, habiendo satisfecho cantidades con derecho a la misma, cumplan individualmente los requisitos anteriormente señalados, si bien el límite de 15.817,20 euros se referirá a la tributación conjunta.

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

  Nota: este requisito vienen establecido por la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

- Se exige que el **importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo** en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas.

  A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

  Véase en el capítulo 16 la comprobación de la situación patrimonial.

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción "Por adquisición de vivienda habitual por personas con discapacidad" y con la deducción “Por obtención de rentas derivadas de arrendamientos de vivienda, cuya renta no supere el precio de referencia de los alquileres privados de la Comunitat Valenciana”.

.

Por adquisición de vivienda habitual por personas con discapacidad

Normativa: Art. 4.Uno.l) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

El 5 por 100 de las cantidades satisfechas durante el período impositivo para la adquisición de la vivienda habitual, con excepción de la parte de dichas cantidades que correspondan a intereses, por contribuyentes con los siguientes grados de discapacidad:

- **Con discapacidad física o sensorial, en grado igual o superior al 65 por 100**, o

- **Con discapacidad psíquica, en grado igual o superior al 33 por 100**,

La condición de persona con discapacidad deberá acreditarse mediante el correspondiente certificado expedido por los órganos competentes en materia de servicios sociales de la Generalitat o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.

También será aplicable la deducción, aunque la discapacidad no alcance dichos grados, cuando la incapacidad se declare judicialmente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Los conceptos de vivienda habitual y de adquisición de la misma son los recogidos en la normativa estatal reguladora del IRPF.

  A estos efectos ha de tenerse en cuenta que, conforme a la normativa estatal reguladora del impuesto, se asimilan a la adquisición de vivienda habitual la construcción o ampliación de la misma.

  Además de los requisitos establecidos con carácter general en la normativa estatal que regulaba la deducción por inversión en vivienda habitual, para la aplicación de esta deducción autonómica deberán cumplirse también los siguientes:

- **Que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no sea superior a 15.817,20 euros**, cantidad equivalente a dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

- **En tributación conjunta**, únicamente tendrán derecho a esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que, habiendo satisfecho cantidades con derecho a la misma, cumplan individualmente los requisitos anteriormente señalados, si bien el límite de 15.817,20 euros se referirá a la tributación conjunta.

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**

  > La exigencia de este requisito se establece por la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

- Se exige que el **importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo** en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas.

  A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

  > Véase en el capítulo 16 la comprobación de la situación patrimonial.

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción "Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años" con la deducción “Por obtención de rentas derivadas de arrendamientos de vivienda, cuya renta no supere el precio de referencia de los alquileres privados de la Comunitat Valenciana”.

Por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, procedentes de ayudas públicas

Normativa: Art. 4.Uno.m) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

La cantidad que proceda de entre las siguientes:

- **102 euros** por contribuyente siempre que éste haya efectivamente destinado, durante el período impositivo, a la **adquisición o rehabilitación** de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual, cantidades **procedentes de una subvención** a tal fin concedida por la Generalitat, con cargo a su propio presupuesto o al del Estado.

  Las cantidades se entenderán efectivamente destinadas a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual de acuerdo con las reglas de imputación temporal de ingresos establecidas en la normativa estatal reguladora del IRPF.

  > **Nota:** los criterios de la imputación temporal de determinadas ayudas relativas a la rehabilitación de la vivienda habitual se comentan en el Capítulo 11.

  Cuando las ayudas se imputen en varios períodos impositivos, el importe de la deducción se prorrateará entre los ejercicios en que se produzca tal imputación.

  Por su parte, los conceptos de vivienda habitual y rehabilitación de la misma son los establecidos en la citada normativa.

- La **cantidad que resulte de aplicar el tipo medio de gravamen general autonómico sobre la cuantía de la ayuda pública**, siempre que el contribuyente haya efectivamente destinado, durante el período impositivo, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual, las cantidades procedentes de la ayuda pública a tal fin concedida por la Generalitat, con cargo a su propio presupuesto o al del Estado.

  En el caso ayuda pública para la rehabilitación ha de ser concedida en el ámbito de la rehabilitación edificatoria y regeneración y renovación urbana en aquellos barrios o conjuntos de edificios y viviendas que precisen la demolición y sustitución de sus edificios, la reurbanización de sus espacios libres o la revisión de sus equipamientos y dotaciones, incluyendo en su caso el realojo temporal de los residentes.

  > ***Importante:*** *el contribuyente debe optar por aplicar una u otra cantidad (102 euros o la que resulte de aplicar el tipo medio de gravamen general autonómico sobre la cuantía de*

la ayuda pública) cuando se cumplan los requisitos exigidos para ambas.

- La aplicación de la deducción **queda condicionada** a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

  Este requisito se exige por la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

- Se exige, además, que **el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo** en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas.

  A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

  Véase en el capítulo 16 la comprobación de la situación patrimonial.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible, para las mismas cantidades, con la deducción "Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años" y con la deducción "Por adquisición de vivienda habitual por persona con discapacidad".

Por arrendamiento de la vivienda habitual

Normativa: Art. 4.Uno.n), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantías e importes máximos de la deducción

- **El 20 por 100**, con el límite de **700 euros**.
- **El 25 por 100** con el límite de **850 euros** si el arrendatario reúne **una** de las **siguientes condiciones:**

  1. Tener una edad igual o inferior a 35 años.
  2. Ser discapacitado físico o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, o psíquico, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.
  3. Tener la consideración de víctima de violencia de género según lo dispuesto en la Ley 7/2012, de 23 de noviembre, de la Generalitat, integral contra la violencia sobre la mujer en el ámbito de la Comunitat Valenciana.

- **El 30 por 100** con el límite de **1.000 euros**, si reúne dos o más de las condiciones anteriores.

- El importe máximo de deducción se **prorrateará por el número de días en los que permanezca vigente el arrendamiento** dentro del período impositivo y en los que se cumplan las circunstancias personales requeridas para la aplicación de los diferentes porcentajes de deducción.

> ***Importante:*** *a efectos de poder practicarse esta deducción se requiere que el contribuyente satisfaga en calidad de arrendatario cantidades en concepto de alquiler de su vivienda habitual durante el período impositivo. Por ello, en caso de matrimonio, cualquiera que sea su régimen económico, solo serán deducibles las cantidades que satisfaga el cónyuge* ***firmante del contrato de arrendamiento*** *sin perjuicio de que tal contrato tenga efectos internos entre los cónyuges.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que la fecha del contrato** de arrendamiento **sea posterior a 23 de abril de 1998** y su duración sea igual o superior a un año.

  > ***Recuerde:*** *para hacer frente al impacto del Covid-19 se suprimió, con efectos desde el 1 de enero de 2019, por la disposición adicional primera del Decreto ley 1/2020, de 27 de marzo (DOCV del 30) el requisito relativo a la obligación del contribuyente, como arrendatario, de presentar la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados derivada del contrato de arrendamiento de la vivienda habitual*

- **Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente** por este. A estos efectos, se ajustará al concepto de vivienda habitual recogido en la normativa estatal reguladora del IRPF.

- Que, durante al menos la mitad del período impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los **miembros de su unidad familiar sean titulares**, del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute, de **otra vivienda distante a menos de 100 kilómetros** de la vivienda arrendada.

  En el caso de tratarse de una mujer víctima de violencia de género, a efectos de la aplicación de esta deducción, se considerará que no forma parte de la unidad familiar el cónyuge agresor no separado legalmente. Tampoco computará el inmueble que la contribuyente compartía con la persona agresora como residencia habitual.

  > **Precisiones:**
  >
  > - El concepto de unidad familiar es el establecido en el artículo 82 de la Ley del IRPF y se examina en el Capítulo 2 de este Manual.
  > - La expresión que sean titulares del pleno dominio o de un derecho real, sin especificar cuál debe ser el porcentaje de titularidad máximo o mínimo exigido por la Ley implica que cualquier participación en otra vivienda impide la aplicación del beneficio, incluso en los casos en que la vivienda no sea susceptible de

uso por necesitar reformas.

- Por último, en los supuestos de comunidades de bienes de origen hereditario, tampoco pueden los herederos (aunque no formen parte de la misma unidad familiar) aplicarse esta deducción si tuvieran arrendada otra vivienda que no distase 100 kilómetros de algún inmueble del que sean titulares del pleno dominio o de derechos de uso o disfrute. Sin embargo, no se incluirían dentro de esta categoría los bienes del causante sobre los que el cónyuge viudo ostentara el usufructo por imperio de la ley, atribución del testador o por adjudicación.

- Que el contribuyente **no tenga derecho** en el mismo período impositivo a **deducción alguna por inversión en vivienda habitual**.
- Que la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  - 25.000 euros en declaración individual.

  - 40.000 euros en declaración conjunta.

- **Cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto** tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda**, el límite se prorrateará entre ellos a partes iguales.**

Aplicación de los límites cuantitativos de la deducción según la base liquidable:

- Los límites máximos de la deducción (700, 850 o 1.000 euros, según corresponda) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta.
- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros,** en tributación conjunta, los **importes y límites de la deducción** serán los siguientes:

  a. **En tributación individual,** el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (700, 850 o 1.000 euros según corresponda) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (700, 850 o 1.000 euros según corresponda) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

El prorrateo de los límites máximos de la deducción solo ha de efectuarse cuando haya más de una persona que, presentando declaración, pueda aplicar la deducción por una misma vivienda por cumplir todos los requisitos exigidos para ello, incluida la cuantía máxima de la base liquidable, aunque no la aplique de forma efectiva. Por tanto, no se toman en consideración a efectos del prorrateo las personas que no presenten declaración ni las que tengan una base liquidable superior a la exigida.

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

  La exigencia de este requisito se establece en la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la que a continuación se comenta "Por arrendamiento de una vivienda como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en distinto municipio".

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, si existe, el del segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas correspondientes.*

Por arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en distinto municipio

Normativa: Art. 4.Uno.ñ), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

El 10 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la **realización de una actividad por cuenta propia o ajena, en municipio distinto** de aquél en el que el contribuyente residía con anterioridad.

Tratándose de matrimonios en régimen de sociedad legal de gananciales, los gastos de arrendamiento de la vivienda habitual son imputables a ambos cónyuges, con independencia de quien los abone efectivamente o de cuál de ellos figure como titular de la factura o del contrato.

> ***Atención:*** *sólo tiene derecho a aplicarse la deducción el contribuyente que reside en la vivienda arrendada por razón de su actividad, y por la renta abonada que, a tal efecto, le sea imputable.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que la vivienda arrendada, radicada en la Comunitat Valenciana, diste más de 100 kilómetros de aquélla en la que residía inmediatamente antes del arrendamiento.

  > ***Recuerde:*** *para hacer frente al impacto del Covid-19 se suprimió, con efectos desde el 1 de enero de 2019, por la disposición adicional primera del Decreto ley 1/2020, de 27 de marzo (DOCV del 30) el requisito relativo a la obligación del contribuyente, como arrendatario, de presentar la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados derivada del contrato de arrendamiento de la vivienda habitual*

- **Que las cantidades satisfechas por el arrendamiento no sean retribuidas por el empleador.**

- Que la **base liquidable general y del ahorro del contribuyente,** suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, **no supere las** siguientes cantidades:

  a. **25.000 euros en declaración individual.**

  b. **40.000 euros en declaración conjunta.**

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

  La exigencia de este requisito se establece la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Límites cuantitativos de la deducción

- El límite máximo de la deducción será **de 204 euros**.

- Este límite máximo de 204 euros sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 25.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 40.000 euros,** en tributación conjunta.

- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del**

contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros,** en tributación conjunta, los **límites de la deducción** serán los siguientes:

1. **En tributación individual,** el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (204 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

   100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

2. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (204 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

   100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

- **El límite** de esta deducción **se prorrateará por el número de días en que permanezca vigente el arrendamiento** dentro del ejercicio.
- **Cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto** tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda**, el límite se prorrateará entre ellos por partes iguales.**

  El prorrateo del límite máximo de la deducción sólo ha de efectuarse cuando haya más de una persona que, presentando declaración, pueda aplicar la deducción por una misma vivienda por cumplir todos los requisitos exigidos para ello, incluida la cuantía máxima de la base liquidable, aunque no la aplique de forma efectiva. Por tanto, no se toman en consideración a efectos del prorrateo las personas que no presenten declaración ni las que tengan una base liquidable superior a la exigida.

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción anteriormente comentada "Por arrendamiento de la vivienda habitual".

Importante: *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar en el anexo B.7 el NIF/NIE del arrendador de la vivienda y, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, en la casilla correspondiente.*

Por inversiones en instalaciones de autoconsumo de energía eléctrica o destinadas al aprovechamiento de determinadas fuentes de energía renovables en las viviendas de la Comunitat Valenciana, así como por la cuota de participación en inversiones en instalaciones colectivas donde se ubicasen las viviendas

Normativa: Art. 4.Uno.o) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

> ***Atención:*** *esta deducción era en 2017 y 2018 exclusivamente aplicable las inversiones realizadas en la vivienda habitual del contribuyente. A partir de 2019 se extendió a todo tipo de vivienda. Y desde 1 de enero de 2021 se establecen porcentajes distintos según se trate de vivienda habitual u otro tipo de vivienda.*

- **El 40 por 100 del importe de las cantidades invertidas** en instalaciones realizadas en la **vivienda habitual** de la Comunitat Valenciana y en instalaciones colectivas del edificio destinadas a alguna de las finalidades que a continuación se indican:
  - Instalaciones de autoconsumo eléctrico, según lo establecido en el artículo 9.1.a de la Ley 24/2013, de 16 de diciembre, del Sector Eléctrico, y la normativa que lo desarrolla (modalidad de suministro de energía eléctrica con autoconsumo).
  - Instalaciones de producción de energía térmica a partir de la energía solar, de la biomasa o de la energía geotérmica para generación de agua caliente sanitaria, calefacción y/o climatización.
  - Instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de energía solar fotovoltaica o eólica, para electrificación de viviendas aisladas de la red eléctrica de distribución y cuya conexión a esta sea inviable desde el punto de vista técnico, medioambiental o económico.
- **El 20 por 100 del importe de las cantidades invertidas** en instalaciones, destinadas a alguna de las finalidades que se indicaron antes, realizadas en las **viviendas que constituyan segundas residencias** para el contribuyente, siempre que estas no se encuentren relacionadas con el ejercicio de una actividad económica.

> ***Atención:*** *para determinar si la vivienda se encuentra afecta o no al ejercicio de actividades económicas se estará a la normativa estatal reguladora del IRPF.*
>
> **Nota:** las notas que caracterizan el ejercicio de una actividad económica y los rendimientos derivados de la misma se comentan en el capítulo 6.

- **No darán derecho a practicar** esta deducción aquellas instalaciones que sean de carácter obligatorio en virtud de la aplicación del Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación (CTE).

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Las viviendas tendrán que estar situadas en el territorio de la Comunitat Valenciana.

  > ***Importante:*** *a los efectos de esta deducción, se estará al concepto de vivienda contenido en la normativa autonómica reguladora de la vivienda.*

- **En el caso de conjuntos de viviendas en régimen de propiedad horizontal en las que se lleven a cabo estas instalaciones de forma compartida**, siempre que tengan cobertura legal, esta deducción **podrá ser aplicada por cada uno de los propietarios individualmente** según el coeficiente de participación que le corresponda, siempre que cumplan con el resto de requisitos establecidos.

- La deducción **requiere el reconocimiento previo de la administración autonómica.** A tales efectos, el Instituto valenciano de competitividad empresarial (Ivace) expedirá la certificación acreditativa correspondiente.

  El Ivace determinará la tipología, requisitos técnicos, costes de referencia máximos y otras características de los equipos e instalaciones a las que les resulta aplicable la deducción establecida en este apartado. El Ivace podrá llevar a cabo las actuaciones de control y comprobación técnica sobre los equipos instalados que considere oportunas.

- Las actuaciones objeto de deducción deberán estar realizadas **por empresas instaladoras** que cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.

Base de la deducción

- La **base de esta deducción** está constituida por las cantidades efectivamente satisfechas en el ejercicio por el contribuyente.

  En el caso de vivienda propiedad de la sociedad de gananciales los gastos de la vivienda familiar son imputables a ambos cónyuges, con independencia de quien los abone efectivamente o de cuál de ellos figure como titular de la factura. Por su parte, en el régimen de separación de bienes la imputación del gasto a uno u otro cónyuge o a ambos se deberá efectuar en función de quien haya realizado efectivamente el gasto.

  En el caso de pagos provenientes de financiación obtenida de entidad bancaria o financiera, se considerará que forma parte de la base de deducción la amortización de capital de cada ejercicio, con excepción de los intereses.

  Los gastos de financiación, distintos de los intereses, sólo forman parte de la base cuando se hayan incluido en el capital a financiar.

> ***Importante:*** *para aplicar la deducción se deberán conservar los justificantes de gasto y de pago, los cuales tendrán que cumplir lo dispuesto en su normativa de aplicación.*

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que dé derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.**

  La exigencia de este requisito se establece en la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Base máxima anual

- **La base máxima anual de esta deducción** se establece en **8.000 euros**. La base indicada tendrá igualmente la consideración de **límite máximo de inversión deducible para cada vivienda y ejercicio**. La parte de la inversión apoyada, en su caso, con subvenciones públicas no dará derecho a deducción.

  El límite de 8.000 euros por vivienda y ejercicio se aplica para el conjunto de contribuyentes respecto a una misma vivienda.

  En el caso de varios contribuyentes y respecto a una misma vivienda, el límite de 8.000 euros se distribuye según el porcentaje de titularidad del derecho real que se tenga sobre la vivienda delos contribuyentes, sean o no declarantes por el impuesto.

- Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los **cuatro años inmediatos y sucesivos**.

Reglas de aplicación:

- Las cantidades satisfechas en un año que queden pendientes de deducir deberán deducirse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años.

- Cuando queden pendientes de deducir cantidades invertidas en ejercicios anteriores a 2021 y no deducidas, el porcentaje aplicable en 2021 a las mismas será el correspondiente al ejercicio en el que se efectuaron las inversiones.

  Por ello si sobre una vivienda habitual se invierten cantidades en 2021 y existen cantidades pendientes de deducción de ejercicios anteriores el porcentaje aplicable será del 20 por 100 respecto a las cantidades pendientes de deducción y del 40 por 100 sobre las cantidades invertidas en 2021.

- Si en un ejercicio coexisten cantidades satisfechas en el año y otras procedentes de años anteriores pendientes de deducción, estas se aplicarán en primer lugar a efectos de determinar las cantidades satisfechas en el año que pueden deducirse en los ejercicios siguientes

- No se puede aplicar en ejercicios posteriores la deducción correspondiente a las cantidades

satisfechas en un ejercicio en el que el contribuyente no haya presentado declaración, así como la deducción no aplicada por causas distintas a la aplicación de la base máxima de la deducción.

- La deducción correspondiente a las cantidades invertidas en un ejercicio en el que el contribuyente no haya presentado declaración, así como la deducción “no disfrutada” por causas distintas a la aplicación de la base máxima de la deducción (por ejemplo, por no tener efecto la deducción en el resultado final de la declaración), solo tiene efecto en dicho ejercicio, sin que sea posible su traslado a ejercicios posteriores.

- En los casos excepcionales en los que la deducción se aplique por más de una vivienda, si la inversión total realizada en el año excede de la base máxima de la deducción, la deducción correspondientes a cada una de las vivienda se realiza, en primer lugar, en atención a las circunstancias concretas de cada vivienda y, en segundo lugar, a la proporción respecto a la inversión deducible, tanto en el ejercicio de la inversión como en el caso de la aplicación a los cuatro períodos impositivos inmediatos y sucesivos.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La aplicación de esta deducción requerirá que **el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas**.

  A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado período impositivo por los elementos patrimoniales que, al final del mismo, sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

  Véase en el capítulo 16 la comprobación de la situación patrimonial.

Por donaciones con finalidad ecológica

Normativa: Art. 4.Uno.p) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico delImpuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra autonómica el resultado de aplicar al importe de las donaciones efectuadas durante el período impositivo en favor de las entidades que se indican a continuación, los siguientes porcentajes:

Importe hasta	Porcentaje de deducción
Primeros 150 euros	20
Resto del importe de las donaciones	25

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Para tener derecho a esta deducción, **las donaciones deberán haberse efectuado en favor de cualquiera de las siguientes entidades**:

  a. La Generalitat y las Corporaciones Locales de la Comunitat Valenciana.

  b. Las entidades públicas dependientes de cualquiera de las Administraciones territoriales citadas anteriormente, cuyo objeto social sea la defensa y conservación del medio ambiente.

  c. Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes Registros de la Comunitat Valenciana.

     Los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002 se refieren a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública

- Además, la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**

  Este requisito se establece en la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.

Por donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano

Normativa: Art. 4.Uno.q) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

- **El 20 por 100 para los primeros 150 euros y**

- **El 25 por 100 para el resto del valor de las donaciones puras y simples efectuadas**, durante el período impositivo, de bienes que, formando parte del Patrimonio Cultural Valenciano, se hallen inscritos en el Inventario General del citado Patrimonio, de acuerdo con la normativa legal autonómica vigente.

Requisitos y requisitos para la aplicación de la deducción

- Que las donaciones se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades a que se refiere el artículo 3 de la Ley 20/2018, de la Generalitat vigente 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana:

a. Las entidades sin ánimo de lucro, domiciliadas fiscalmente en la Comunitat Valenciana, cuyo objeto social sea de carácter cultural, científico o deportivo no profesional.

Se entiende por entidades sin ánimo de lucro:

1. Las fundaciones.

2. Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

3. Las federaciones y asociaciones deportivas en el territorio de la Comunitat Valenciana.

4. Las federaciones y asociaciones de las entidades sin ánimo de lucro a las que se refieren los apartados anteriores.

b. La Generalitat, sus organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat.

c. Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios que dependan de las mismas.

d. Las universidades públicas y privadas de la Comunitat Valenciana, sus fundaciones y los colegios mayores adscritos a estas.

e. Los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella.

f. Los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana.

g. Serán igualmente personas o entidades beneficiarias del mecenazgo las personas o entidades objetivamente comparables a las previstas en el punto anterior con sede en otras comunidades autónomas, estados miembros de la Unión Europea o estados asociados del espacio económico europeo que desarrollen proyectos o actividades declarados de interés social en los términos de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana.

- Además, la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

La exigencia de este requisito se establece en la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Por donativos para la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano

Normativa: Art. 4.Uno.q) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 20 por 100 para los primeros 150 euros y**

- **El 25 por 100 para el resto del valor** de las **cantidades dinerarias** donadas para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en su Inventario General.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que las donaciones se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

  a. Las entidades sin ánimo de lucro, domiciliadas fiscalmente en la Comunitat Valenciana, cuyo objeto social sea de carácter cultural, científico o deportivo no profesional.

     Se entiende por entidades sin ánimo de lucro:

     1. Las fundaciones.

     2. Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

     3. Las federaciones y asociaciones deportivas en el territorio de la Comunitat Valenciana.

     4. Las federaciones y asociaciones de las entidades sin ánimo de lucro a las que se refieren los apartados anteriores.

     5. La Generalitat, sus organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat.

  b. Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios que dependan de las mismas.

  c. Las universidades públicas y privadas de la Comunitat Valenciana, sus fundaciones y los colegios mayores adscritos a estas.

  d. Los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella.

  e. Los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana.

  f. Serán igualmente personas o entidades beneficiarias del mecenazgo las personas o entidades objetivamente comparables a las previstas en el punto anterior con sede en otras comunidades autónomas, estados miembros de la Unión Europea o estados asociados del espacio económico europeo que desarrollen proyectos o actividades declarados de interés social en los términos de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana.

     Véase la letra a), siempre que estas entidades persigan fines de interés cultural, b), c), d), e) y f) del apartado primero y el apartado 2 del artículo 3 esta ley la Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana y de las objetivamente comparables.

- Ha de tratarse de donaciones para la financiación de **programas de gasto o actuaciones** que tengan por objeto la conservación, reparación y restauración de los mencionados bienes.

  A estos efectos, cuando el donatario sea la Generalitat o una de sus entidades públicas de carácter cultural, el importe recibido en cada ejercicio quedará afecto, como crédito mínimo, a programa de gastos de los presupuestos del ejercicio inmediatamente posterior que tengan por objeto la conservación, reparación y restauración de obras de arte y, en general, de bienes

con valor histórico, artístico y cultural.

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

  Este requisito se establece por la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Por cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano

Normativa: Art. 4.Uno.q) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico delImpuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 20 por 100 para los primeros 150 euros y**
- **El 25 por 100 para el resto del valor de las cantidades destinadas por las personas titulares de bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural Valenciano, inscritos en el Inventario General del mismo, a la conservación, reparación y restauración de los citados bienes.**
- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

  La exigencia de este requisito se establece en la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Por donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana

Normativa: Art. 4.Uno.r) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 20 por 100 para los primeros 150 euros y**
- **El 25 por 100 para el resto del valor de las donaciones de importes dinerarios efectuadas durante el período impositivo en favor de las siguientes entidades:**

  a. La Generalitat, los organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat.

b. Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios de ellas dependientes.

c. Las universidades públicas y privadas establecidas en la Comunitat Valenciana.

d. Los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella.

e. Los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana.

f. Las siguientes entidades sin fines lucrativos cuyo fin exclusivo sea el fomento de la lengua valenciana y domiciliadas fiscalmente en la Comunitat Valenciana:

1. Las fundaciones.

2. Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

3. Las federaciones y asociaciones deportivas en el territorio de la Comunitat Valenciana.

> Véase la letra a del apartado 1 del artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.

4. Las federaciones y asociaciones de las entidades sin ánimo de lucro a las que se refieren los apartados anteriores.

g. Las objetivamente comparables a las anteriores con sede en otras comunidades autónomas, estados miembros de la Unión Europea o estados asociados del espacio económico europeo y cuyo fin exclusivo sea el fomento de la lengua valenciana.

A estos efectos, cuando el donatario sea la Generalitat o una de sus entidades públicas de carácter cultural, el importe recibido en cada ejercicio quedará afecto, como crédito mínimo, a programa de gastos de los presupuestos del ejercicio inmediatamente posterior que tengan por objeto el fomento de la lengua valenciana.

- Además, la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

Este requisito se establece por la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Por donaciones o cesiones de uso o comodatos para otros fines de carácter cultural, científico o deportivo no profesional

Normativa: Art. 4.Uno.s) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

El 25 por 100 de las **cuantías en que se valoren las donaciones o los préstamos de uso o comodato** efectuadas a proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados o considerados de interés social en los que se cumplan los requisitos que se indican en el siguiente apartado.

No obstante, en el caso de que el contribuyente se aplique la deducción por donativos realizados a entidades incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002, prevista en el artículo 68.3.a) de la Ley IRPF, los primeros 150 euros del valor de la donación disfrutarán de una deducción **del 20 por 100.**

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que las donaciones o los préstamos de uso o comodato sean efectuadas a **proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados o considerados de interés social**, distintas a las previstas para las donaciones relativas al patrimonio cultural valenciano y de las destinadas al fomento de la lengua valenciana.

- Que las donaciones o los préstamos de uso o comodato sean realizadas **a favor de las personas y entidades beneficiarias del artículo 3 de la Ley 20/2018**, de 25 de julio, de la Generalitat, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.

  De acuerdo con el artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de la Generalitat, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana se consideran personas y entidades beneficiarias las siguientes:

  a. Las entidades sin ánimo de lucro, domiciliadas fiscalmente en la Comunitat Valenciana, cuyo objeto social sea de carácter cultural, científico o deportivo no profesional.

     Se entiende por entidades sin ánimo de lucro:

     1. Las fundaciones.

     2. Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

     3. Las federaciones y asociaciones deportivas en el territorio de la Comunitat Valenciana.

     4. Las federaciones y asociaciones de las entidades sin ánimo de lucro a las que se refieren los apartados anteriores.

  b. La Generalitat, sus organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat.

  c. Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios que dependan de las mismas.

  d. Las universidades públicas y privadas de la Comunitat Valenciana, sus fundaciones y los colegios mayores adscritos a estas.

  e. Los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella.

  f. Los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana.

g. Las empresas culturales que tengan su domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana y que tengan como objeto social cualquiera de los siguientes:

1. La cinematografía, las artes audiovisuales y artes multimedia.
2. Las artes escénicas, la música, la danza, el teatro y el circo.
3. Las artes plásticas o bellas artes, la fotografía o el diseño.
4. El libro y la lectura y las ediciones literarias, fonográficas y cinematográficas en cualquier formato o soporte.
5. La investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural material e inmaterial de la Comunitat Valenciana.
6. El folclore y las tradiciones populares de la Comunitat Valenciana, especialmente la música popular y las danzas tradicionales.
7. Las artes aplicadas como la joyería y cerámica artesanal.
8. Cualquier otra actividad artística o cultural.

h. Las personas físicas residentes y con domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana que, de forma habitual, ejerzan actividades culturales, científicas y deportivas de carácter no profesional. A los efectos de esta ley, no se considerarán beneficiarias las personas físicas que ejerzan actividades culturales, científicas o deportivas de carácter no profesional en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de su cónyuge, pareja estable, ascendentes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, o de los que formen parte junto a la persona física mencionada de una entidad en régimen de atribución de rentas.

i. Los museos y colecciones museográficas reconocidas por la Generalitat Valenciana, así como los archivos en la Comunitat Valenciana.

- Serán igualmente personas o entidades beneficiarias del mecenazgo las personas o entidades objetivamente comparables a las previstas en el punto anterior con sede en otras comunidades autónomas, estados miembros de la Unión Europea o estados asociados del espacio económico europeo que desarrollen los proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados o considerados de interés social que dan derecho a esta deducción.

Base de las deducciones

- La **base de las deducciones por donaciones** realizadas será:

a. **En las donaciones dinerarias**, su importe.

b. **En las donaciones de bienes o derechos**, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del impuesto sobre el patrimonio.

c. **En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles**, el

importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 4 por 100 del valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d. **En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores**, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por la persona usufructuaria en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

e. **En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes y derechos**, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

f. **En las donaciones de bienes de interés cultural, bienes inventariados no declarados de interés cultural, bienes de relevancia local o de obras de arte de calidad garantizada,** la valoración efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del patrimonio cultural valenciano, la junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

- **Base máxima:** El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el punto anterior, tendrá como límite máximo **el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión**.

  - La **base de las deducciones por préstamos de uso o comodato** será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del préstamo, **el 4 por 100 a la valoración del bien** efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano, **determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo**.

    En el caso de que se trate de **préstamos de uso o de comodato de locales para la realización de proyectos o actividades**, se aplicará el **4 por 100 del valor catastral, proporcionalmente al número de días que corresponda de cada período impositivo.**

  - Además, la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

    Este requisito se establece por la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Justificación documental de determinadas deducciones autonómicas por donativos o cesiones de uso o comodato

1. Deducciones por donativos

Para tener derecho a las deducciones:

- Por donaciones con finalidad ecológica,

- Por donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano,
- Por donaciones dinerarias para la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano,
- Por donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana y
- Por donaciones o cesiones de uso o comodatos para otros fines de carácter cultural, científico o deportivo no profesional.

Se deberá acreditar la efectividad de la donación efectuada, así como el valor de la misma, mediante **certificación expedida** por la persona o entidad donataria que **debe contener, al menos, los siguientes extremos:**

- Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, tanto del donante como de la persona o entidad donataria.
- Mención expresa de que la persona o entidad donataria se encuentra incluida entre los beneficiarios del mecenazgo cultural del artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.
- Fecha e importe de la donación cuando esta sea dineraria.
- Fecha e importe de la valoración de la donación en el supuesto de donaciones no dinerarias.
- Fecha, importe de la valoración y duración en el caso de la constitución de un derecho real de usufructo o de un préstamo de uso o comodato.
- Destino que la persona o entidad beneficiaria dará a la donación recibida o al objeto del derecho real de usufructo o al recibido en préstamo de uso o comodato.
- En el caso de donaciones no dinerarias, constitución de un derecho real de usufructo o préstamo de uso o comodato, documento público u otro documento que acredite la entrega del bien donado, la constitución del derecho de usufructo o del préstamo de uso o comodato.
- En relación con las donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano, se deberá indicar el número de identificación que en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano corresponda al bien donado.

No obstante, cuando se trate de donaciones **cuyo beneficiario sea la Generalitat, sus organismos públicos, las fundaciones del sector público y los consorcios adscritos a la misma** se admitirá, **en sustitución del certificado de la entidad donataria, certificación de la conselleria con competencia en materia tributaria.**

2. Deducciones por préstamos de uso o comodatos

Para tener derecho a las deducciones sobre el préstamo de uso o comodato de bienes de interés cultural, de bienes inventariados no declarados de interés cultural, de bienes de relevancia local o de obras de arte de calidad garantizada, así como de locales para la realización de proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declaradas o consideradas de interés social, se deberá acreditar mediante la **certificación expedida** por la persona o entidad

comodataria, **que deberá contener, al menos, los siguientes extremos:**

- Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal tanto del comodante como del comodatario.
- Mención expresa de que la persona o entidad comodataria se encuentra incluida entre los beneficiarios del mecenazgo cultural contemplados en el artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.
- Fecha en que se produjo la entrega del bien y plazo de duración del préstamo de uso o comodato.
- Importe de la valoración del préstamo de uso o comodato.
- Documento público u otro documento auténtico que acredite la constitución del préstamo o comodato.
- Destino que la persona o entidad comodataria dará al bien objeto del préstamo de uso.

Requisito conjunto para determinadas deducciones autonómicas por donativos o cesiones de uso o comodato

Deducciones:

- Por donaciones dinerarias para la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano,
- Por cantidades destinadas por sus titulares para la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano,
- Por donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana y
- Por donaciones o cesiones de uso o comodatos para otros fines de carácter cultural, científico o deportivo no profesional.

Requisito conjunto

- **La base de las deducciones anteriores** no podrá ser superior al **30 por 100** de la **base liquidable general y del ahorro** del contribuyente, suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración.
- En cualquier caso, la **revocación de la donación** determinará la obligación de ingresar las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el periodo impositivo en el que dicha revocación se produzca, más los intereses de demora que procedan, en la forma establecida por la normativa estatal reguladora del IRPF.

Por contribuyentes con dos o más descendientes

Normativa: Art. 4.Uno.t) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

El **10 por 100 del importe de la cuota íntegra autonómica**, en tributación individual o conjunta, una vez deducida de la misma las minoraciones para determinar la cuota líquida autonómica, excluida la presente deducción, a las que se refiere la normativa estatal reguladora del IRPF.

El citado importe se determina restando de la cuota íntegra autonómica, casilla [***0546***] de la declaración, los importes consignados en las casillas ***[0548], [0551], [0553], [0555], [0557], [0559] [0561]*** y ***[0563]***, correspondientes a la parte autonómica de las deducciones generales de normativa estatal, así como el importe de las deducciones autonómicas, casilla ***[0564]***, excluida la presente deducción y casilla ***[0566]*** correspondiente a la nueva deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados Miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que los descendientes generen a favor del contribuyente el derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del IRPF.
- Que la **suma de las siguientes bases imponibles, general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de la declaración, **no sea superior a 24.000 euros**:
    a. Las de los contribuyentes que tengan derecho, por los mismos descendientes, a la aplicación del mínimo por descendientes.
    b. Las de los propios descendientes que dan derecho al citado mínimo.
    c. Las de todos los miembros de la unidad familiar que tributen conjuntamente con el contribuyente y que no se encuentren incluidos en las dos letras anteriores.

Por cantidades destinadas a la adquisición de material escolar

Normativa: Art. 4.Uno.v), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

100 euros por cada hijo o menor acogido en la modalidad de acogimiento permanente que, a la fecha del devengo del impuesto (normalmente, a 31 de diciembre), se encuentre escolarizado en un centro público o privado concertado de la Comunitat Valenciana en Educación Primaria, Educación Secundaria Obligatoria o en unidades de educación especial.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que los hijos o acogidos den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto.

- Que el contribuyente se encuentre e**n situación de desempleo e inscrito como demandante de empleo en un servicio público de empleo**. Cuando los padres o acogedores vivan juntos esta circunstancia podrá cumplirse por el otro progenitor o adoptante.

- Que la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  - 25.000 euros en declaración individual.

  - 40.000 euros en declaración conjunta.

- **Cuando dos contribuyentes declarantes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

- El importe de esta deducción **se prorrateará por el número de días** del periodo impositivo en los que se cumpla el requisito de que el contribuyente se encuentre **en situación de desempleo e inscrito como demandante de empleo en un servicio público de empleo.** A estos efectos, cuando los padres o acogedores, que vivan juntos, cumplan dicho requisito, se tendrá en cuenta la suma de los días de ambos, con el límite del periodo impositivo.

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

  La exigencia de este requisito se establece por la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** (100 euros por cada hijo o menor acogido) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta.

- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros,** en tributación conjunta, los **importes y límites de deducción** serán los siguientes:

  a. **En tributación individual,** el resultado de multiplicar el importe de la deducción (100 euros por cada hijo o menor acogido) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

b. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (100 euros por cada hijo o menor acogido) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

> **100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)**

Por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual, efectuadas en el período

Normativa: Art. 4.Uno.w), Cuatro y Quinto Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

> ***Importante:*** *esta deducción puede coexistir y ser compatible con la regulada en la disposición adicional decimotercera por obras de conservación o mejora realizadas en 2014 y 2015, aplicándose una u otra según el ejercicio en el que se hayan realizado las obras: la presente deducción para obras realizadas en 2017 y ejercicios siguientes y la segunda para las realizadas en 2014 o 2015*

Cuantía de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades satisfechas** en 2021 por las obras realizadas a partir de 1 de enero de 2017.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La deducción se aplica por obras realizadas a partir de 1 de enero de 2017.
- Las obras **han de realizarse en la vivienda habitual** de la que sean propietarios o titulares de un derecho real de uso y disfrute los contribuyentes, o en el edificio en la que ésta se encuentre.
- Las obras **han de tener por objeto su conservación, o la mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad**, en los términos previstos por el plan estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria y la regeneración y renovación urbanas, o en la normativa autonómica en materia de rehabilitación, diseño y calidad en la vivienda, que estén vigentes a fecha de devengo.

  > ***Importante:*** *la deducción se podrá aplicar en el año en que se satisfagan las obras, siempre que, con los requisitos previstos, las obras se realicen a partir de 1 de enero de 2017.*

- La deducción solo podrán aplicarla los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable**

general y de la base liquidable del ahorro, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

- 25.000 euros en declaración individual.

- 40.000 euros en declaración conjunta

- **No darán derecho a practicar esta deducción**:

  a. Las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

  b. Las inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual a las que resulte de aplicación la deducción prevista en la en la letra o) del apartado uno del artículo cuarto de la Ley 13/1997.

     Por tanto, cuando la inversión cumpla los requisitos para poder aplicar la deducción por inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual y la deducción por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad de la vivienda habitual el contribuyente queda excluido de la aplicación de la presente deducción.

  c. La parte de la inversión financiada con subvenciones públicas.

  d. Será requisito para la aplicación de esta deducción la identificación, mediante su número de identificación fiscal, de las personas o entidades que realicen materialmente las obras.

Base de la deducción

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito,** a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso darán derecho a practicar estas deducciones las cantidades satisfechas mediante **entregas de dinero de curso legal.**

Base máxima anual de la deducción

- **La base máxima anual** de esta deducción será de **5.000 euros**.

- Cuando concurran **varios contribuyentes declarantes con derecho** a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, **la base máxima anual de deducción se ponderará para cada uno de ellos en función de su porcentaje de titularidad** en el inmueble.

  El importe del citado límite de la base acumulada de la deducción (5.000 euros) se ponderará proporcionalmente para cada uno de los titulares, sin que proceda entender que se aplica a cada uno de ellos de forma independiente.

Importante: *será requisito para la aplicación de esta deducción la identificación, mediante su NIF, de las personas o entidades que realicen materialmente las obras.*

Límite de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta**.**
- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros,** en tributación conjunta, los **importes y límites de deducción** serán los siguientes:

  a. **En tributación individual,** el resultado de multiplicar el importe o límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b. **En tributación conjunta**, el resultado de multiplicar el importe o límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual efectuadas en 2014 y 2015

Normativa: Disposición adicional decimotercera Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Importante: *esta deducción puede coexistir y ser compatible con la regulada en la en la letra w) del apartado uno del artículo cuarto de la Ley 13/1997 por obras de conservación o mejora realizadas en 2021, aplicándose una u otra según el ejercicio en el que se hayan realizado las obras: la presente deducción para obras realizadas en 2014 o 2015 y la segunda para las realizadas en 2017 y ejercicios siguientes.*

Cuantía de la deducción

- El **10 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por obras realizadas en

2014.

- El **25 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por obras realizadas en 2015.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Las obras deben haberse realizado **desde el 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2015**.

- Las obras **han de realizarse en la vivienda habitual** de la que sean propietarios o titulares de un derecho real de uso y disfrute los contribuyentes, o en el edificio en la que ésta se encuentre.

- Las obras **han de tener por objeto su conservación, o la mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad,** en los términos previstos por el Plan estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2015, aprobado por el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, o en los previstos en la normativa autonómica en materia de rehabilitación, diseño y calidad en la vivienda.

  > **Importante:** la deducción se podrá aplicar en el año en que se satisfagan las obras, siempre que, con los requisitos previstos, las obras se realicen desde el 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2015.

- La deducción solo podrán aplicarla los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  - 25.000 euros en declaración individual.

  - 40.000 euros en declaración conjunta.

- **No darán derecho a practicar esta deducción**:

  a. Las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

  b. Las inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual a las que resulte de aplicación la deducción prevista en la en la letra o) del apartado uno del artículo cuarto de la Ley 13/1997.

     Por tanto, cuando la inversión cumpla los requisitos para poder aplicar la deducción por inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual y la deducción por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad de la vivienda habitual el contribuyente queda excluido de la aplicación de la presente deducción.

  c. La parte de la inversión financiada con subvenciones públicas.

Base de la deducción

- La **base de esta deducción** estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante **tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito,** a las personas o entidades que realicen tales obras.

  En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

  El contribuyente podrá acreditar que las obras se han efectuado en el periodo exigido y que su importe ha satisfecho efectivamente, mediante cualquier medio válido en derecho.

- **La base máxima anual de esta deducción** será:

  En tributación individual

  a. **Cuando la suma de la base liquidable general y del ahorro sea inferior 23.000 euros** anuales: 4.500 euros anuales.

  b. **Cuando la suma de la base liquidable general y del ahorro esté comprendida entre 23.00 y 25.000 euros anuales**: el resultado de aplicar a 4.500 euros anuales el porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  > **100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)**

  En tributación conjunta

  a. **Cuando la suma de la base liquidable general y del ahorro sea inferior 37.000 euros anuales:** 4.500 euros anuales.

  b. **Cuando la suma de la base liquidable general y del ahorro esté comprendida entre 37.000 euros y 40.000 euros**: el resultado de aplicar a 4.500 euros anuales el porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  > 100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Base máxima por vivienda

- La **base acumulada de la deducción** correspondiente a los períodos impositivos en que aquélla sea de aplicación **no podrá exceder de 5.000 euros por vivienda**.

- Cuando concurran **varios contribuyentes declarantes con derecho** a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, **la base máxima anual de deducción y la acumulada se ponderarán para cada uno de ellos en función de su porcentaje de titularidad** en el inmueble.

  El importe del citado límite de la base acumulada de la deducción (5.000 euros) se ponderará

proporcionalmente para cada uno de los titulares, sin que proceda entender que se aplica a cada uno de ellos de forma independiente.

Importante: *será requisito para la aplicación de esta deducción la identificación, mediante su NIF, de las personas o entidades que realicen materialmente las obras.*

Por cantidades destinadas a abonos culturales

Normativa: Art. 4.Uno.x) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

El 21 por 100 de las cantidades satisfechas por la adquisición de abonos culturales de empresas o instituciones adheridas al convenio específico suscrito con Culturarts Generalitat sobre el Abono Cultural Valenciano.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La deducción solo podrán aplicarla los contribuyentes **con rentas inferiores a 50.000 euros.**

  A estos efectos, se entenderá por rentas del contribuyente que adquiera los abonos culturales, la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas **[*0500*]** y ***[0510]*** de la declaración.

- **La base máxima de la deducción** será de **150 euros** por periodo impositivo.
- Además, la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

  Véase la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Por adquisición de vehículos nuevos pertenecientes a las categorías incluidas en la Orden 5/2020, de 8 de junio

Normativa: Art. 4.Uno.y) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

El 10 por 100 de las cantidades destinadas por el contribuyente durante el periodo impositivo a la adquisición de vehículos nuevos pertenecientes a las categorías incluidas en la Orden 5/2020, de 8 de junio, de la Consellería de Política Territorial, Obras Públicas y

Movilidad, por la cual se aprueban las bases reguladoras para el otorgamiento de subvenciones para la adquisición o electrificación de bicicletas urbanas y vehículos eléctricos de movilidad personal

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Ha de tratarse de vehículos **nuevos pertenecientes a alguna de las siguientes categorías** incluidas en la Orden 5/2020, de 8 de junio, de la Consellería de Política Territorial, Obras Públicas y Movilidad, por la cual se aprueban las bases reguladoras para el otorgamiento de subvenciones para la adquisición o electrificación de bicicletas urbanas y vehículos eléctricos de movilidad personal:

  1. Bicicletas convencionales –no electrificadas. Las bicicletas objeto de ayuda habrán de tener el carácter de urbano.
  2. Bicicletas eléctricas
  3. Kits de electrificación de bicicletas urbanas.
  4. Vehículos de Movilidad Personal (VMP)

- La deducción solo podrán aplicarla los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]***de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta.**

Base de deducción

- La base de deducción son las cantidades destinadas a la adquisición del vehículo.
- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la **entrega de los importes dinerarios** derivada del acto o negocio jurídico que dé derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

  Véase la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

- Por periodo impositivo **cada contribuyente podrá deducirse las cantidades destinadas a la adquisición de un único vehículo**.
- Solo podrán aplicar la deducción **los contribuyentes que figuren en la factura de compra del vehículo**

Base máxima de deducción

- La **base máxima de la deducción** estará constituida por el importe máximo subvencionable para cada tipo de vehículo, de acuerdo con la mencionada Orden 5/2020, de 8 de junio.

Dicho importe será el siguiente

1. Para la adquisición de bicicletas eléctricas: el importe máximo subvencionable no podrá ser superior a 1400 €, IVA incluido.

2. Para la adquisición de bicicletas convencionales (no eléctricas): el importe máximo subvencionable no podrá ser superior a 500 €, IVA incluido, o 700 euros en el caso de bicicletas familiares con elemento de carga para transporte infantil.

3. Kits de electrificación de bicicleta: el importe máximo subvencionable no podrá ser superior a 600 €, instalación e IVA incluidos.

4. VMP eléctricos: el importe máximo subvencionable no podrá ser superior a 450 €, IVA incluido.

> ***Atención**: téngase en cuenta que la deducción será aplicable a vehículos que se relacionan en la Orden 5/2020, de 8 de junio, aunque no hubieran tenido derecho a obtener ayudas por exceder su precio de compra de los importes máximos subvencionables previstos en la citada orden, si bien estos importes sirven de referencia para el límite máximo de base de la deducción.*

- En el supuesto de que exista más de un contribuyente con derecho a aplicar la deducción sobre un mismo vehículo, **la base máxima de la deducción debería prorratearse entre ellos**.

- La **base máxima de la deducción a aplicar en la declaración conjunta será idéntica que en tributación individual**, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar. **Esta base máxima es por contribuyente**.

Ejemplos

a. Matrimonio formado por don M.T y doña R.V, en el que durante 2021 cada cónyuge adquirió una bicicleta eléctrica por un importe de 1.600 euros.

   De acuerdo con la Orden 5/2020, de 8 de junio, el precio de las bicicletas eléctricas no podrá ser superior a 1.400 €, IVA incluido (importe máximo deducible).

   Por tanto, en la declaración conjunta el importe de la deducción aplicable será 10 por 100 de los importes máximos deducibles. Esto es 10% s/ (1.400 + 1.400) = 280 euros

   Nota: la única restricción que se establece es que en el mismo periodo impositivo cada contribuyente sólo podrá deducirse las cantidades destinadas a la adquisición de un único vehículo. Aquí existen dos contribuyentes y la adquisición por cada uno de dos bicicletas eléctricas por lo que corresponde el 10% del importe máximo deducible (1.400 euros) por cada una de las bicicletas adquiridas.

b. El mismo matrimonio que en el ejemplo anterior: si don M.T adquiere una bicicleta eléctrica por un importe de 1.600 euros y, doña R.V adquiere una bicicleta convencional por 700 euros.

   De acuerdo con la Orden 5/2020, de 8 de junio, el precio de las bicicletas eléctricas no podrá ser superior a 1400 €, IVA incluido y el de las bicicletas convencionales (no eléctricas no podrá ser superior a 500 €, IVA incluido, o 700 euros en el caso de bicicletas familiares con elemento de carga para transporte infantil.

Por tanto, en la declaración conjunta el importe de la deducción aplicable será del 10 por 100 de los importes máximos deducibles. Esto es, 10% s/ (1.400 + 500) = 190 euros

c. El mismo matrimonio que en los ejemplos anteriores: si don M.T adquiere una bicicleta eléctrica por un importe de 1.200 euros y, doña R.V adquiere una bicicleta convencional por un importe de 350 euros.

Como los importes satisfechos para la adquisición de las bicicletas son inferiores al precio máximo subvencionable que fija la Orden 5/2020, de 8 de junio (1.400 euros para las bicicletas eléctricas y 500 euros para las bicicletas convencional) se tomaran los importe satisfechos.

Por tanto, en la declaración conjunta podrá consignarse una deducción del 10 por 100 de los importes satisfechos para la adquisición de cada bicicleta. Esto es, 10% x (1.200 + 350) = 155 euros

Por inversión en adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación

Normativa: Art. 4.Uno.z) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

1. En general

Cuantía y límite de la deducción

- **El 30 por 100** de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la suscripción y desembolso de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de sociedades anónimas, de responsabilidad limitada y sociedades laborales o de aportaciones voluntarias u obligatorias efectuadas por los socios a las sociedades cooperativas.
- **Limite**. El importe de la deducción no podrá superar **6.000 euros**, tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

> ***Atención:*** *los límites de 6.000 euros (en general) y de 9.000 euros (para el incremento adicional de la deducción por determinadas circunstancias que se examina en el apartado 2) son independientes entre sí cuando recaigan sobre inversiones distintas.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- No ha de tratarse 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.
- La entidad en la cual hay que materializar la inversión tiene que cumplir los siguientes requisitos:

1. Tiene que tener el **domicilio social y fiscal en la Comunidad Valenciana** y mantenerlo durante los **tres años siguientes a la constitución o ampliación**.

2. Tiene que ejercer **una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación**.

   A tal efecto, no tiene que tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8.° Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

3. **Tiene que contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa**, dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social durante los **tres años siguientes** a la constitución o ampliación.

4. En caso de que la inversión se hubiera realizado mediante una ampliación de capital o de nuevas aportaciones, **la sociedad debe haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación**, siempre que, además, **durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio** del periodo impositivo del impuesto sobre sociedades en que se hubiera realizado la inversión, **su plantilla media se incremente, al menos, en una persona** respecto a la plantilla media existente los doce meses anteriores y que este incremento se mantuviera durante un periodo adicional otros veinticuatro meses.

   Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento, se tomarán las personas empleadas, en los términos en que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

Los requisitos contenidos en los números 3 y 4 **no serán exigibles** para las sociedades laborales ni para las sociedades cooperativas de trabajo asociado.

- Las operaciones en que sea aplicable la deducción tienen que **formalizarse en escritura pública**, en la cual tiene que especificarse la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

- Las participaciones adquiridas tienen que mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un **periodo mínimo de los tres años siguientes a la constitución o ampliación**.

- Además, la aplicación de la deducción queda condicionada a que la **entrega de los importes dinerarios** derivada del acto o negocio jurídico que dé derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.

  Véase la disposición adicional dieciséis de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

2. Incremento adicional de la deducción por determinadas circunstancias

- La deducción **podrá incrementarse en un 15 por 100 adicional**, cuando, además de cumplir los requisitos anteriores, las entidades receptoras de fondos cumplan alguna de las siguientes condiciones

- Acrediten ser pequeñas y medianas empresas innovadoras a los efectos del **Real Decreto 475/2014, de 13 de junio**, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador, o estén participadas por universidades u organismos de investigación.
- Tengan su domicilio fiscal en **algún municipio en riesgo de despoblamiento**.

Municipios en riesgo de despoblamiento

1. Para ser considerado municipio como en riesgo de despoblamiento deberá ser beneficiario del Fondo de Cooperación Municipal para la lucha contra el despoblamiento de los municipios de la Comunitat Valenciana en el ejercicio presupuestario en el que se produzca el devengo del impuesto o en el anterior por cumplir, al menos, cinco de los siguientes requisitos:

a) Densidad de población. Número de habitantes: inferior o igual a los veinte habitantes por kilómetro cuadrado.

b) Crecimiento demográfico. Tasa de crecimiento de la población en el periodo comprendido en los últimos veinte años: menor o igual al cero por ciento.

c) Tasa de crecimiento vegetativo. Porcentaje que representa el saldo vegetativo (diferencia entre nacimientos y defunciones) sobre la población en el periodo comprendido entre los últimos veinte años: menor o igual a -10%.

d) Índice de envejecimiento. Porcentaje que representa la población mayor de 64 años sobre la población menor de 16 años: mayor o igual al doscientos cincuenta por ciento.

e) Índice de dependencia. Cociente entre la suma de la población de menores de 16 años y mayores de 64 y la población de 16 a 64 años, multiplicado por 100: mayor o igual al sesenta por ciento.

f) Tasa migratoria. Porcentaje que representa el saldo migratorio en el periodo comprendido entre los últimos diez años (diferencia entre las entradas y salidas de población por motivos migratorios) sobre la población total del último año: menor o igual a cero.

Estos datos se determinarán de conformidad con las cifras de población aprobadas por el Gobierno que figuren en el último padrón municipal vigente, y de estadísticas oficiales publicadas por el Instituto Nacional de Estadística, por el Instituto Valenciano de Estadística y datos oficiales de las administraciones públicas.

2. No obstante, también ostentarán dicha condición los municipios que, aún sin cumplir los requisitos señalados, pertenezcan a áreas funcionales con una densidad demográfica igual o inferior a 12,5 habitantes por kilómetro cuadrado. Las áreas funcionales se determinarán de conformidad con los datos oficiales sobre demarcaciones territoriales inscritos en el Registro de Entidades Locales de la Comunitat Valenciana, creado por Decreto 15/2011, de 18 de febrero, del Consell.

- El **límite máximo** de la deducción en estos casos es de **9.000 euros**, tanto en tributación individual como en tributación conjunta

Atención: *los límites de 6.000 euros (en general) y de 9.000 euros (para el incremento adicional de la deducción por determinadas circunstancias) son independientes entre sí cuando recaigan sobre inversiones distintas.*

3. Importe de la deducción no aplicado en el ejercicio por insuficiencia de cuota

En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para

aplicarse la totalidad o parte de la presente deducción en el periodo en que se genere el derecho a su aplicación, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, su importe total.**

Corresponde al contribuyente determinar el orden de aplicación de los importes pendientes de deducir procedentes de ejercicio anteriores.

En el caso de que existan cantidades con derecho a deducir que se hayan generado en el ejercicio y cantidades pendientes de deducir procedentes de ejercicios anteriores, tendrán prioridad en su aplicación las cuantías procedentes de ejercicios anteriores.

> ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán consignar el importe generado en 2021, el importe aplicado en el ejercicio y el importe pendiente de aplicación que podrán deducirse en los tres periodos impositivos siguientes. Para determinar el importe total de la deducción general en 2021 deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.8 de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación y, si existe, el de la segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla correspondiente.*

Por residir habitualmente en un municipio en riesgo de despoblamiento

Normativa: Art. 4.Uno.aa) Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantías de la deducción

- **300 euros**
- El importe anterior **se incrementará** en:
  - **120 euros** en el caso de que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por **una persona**.
  - **180 euros** en el caso de que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por **dos personas**
  - **240 euros** en el caso de que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes **por tres o más personas**.

Precisiones para la aplicación de las cuantías incrementadas:

- El importe del incremento es único en función del número de descendientes.

- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por una misma persona y cumplan los requisitos exigidos los importes adicionales se prorratearán entre ellos por partes iguales.

- Los descendientes a tener en cuenta, a efectos de determinar las cuantías incrementadas aplicables, son solo aquellos por los que se tiene derecho a aplicar el mínimo por descendientes y que, además, no dan derecho a las deducciones “Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar”, “Por nacimiento o adopción múltiples” y “Por nacimiento o adopción hijos con discapacidad” *(véase al respecto el apartado “Incompatibilidad” de esta deducción).*

Ejemplo:

El contribuyente don A.R. reside en municipio con riesgo de despoblamiento y tiene dos descendientes por los que puede aplicarse el mínimo por descendientes de madres distintas: su ex cónyuge doña B.S. que reside en Valencia capital, y su cónyuge actual doña C.H, que no tiene otros hijos, y con la que convive.

Determinar el importe de la deducción que corresponde a cada uno y el que correspondería don A.R y doña C.H. si presentarán declaración conjunta.

Solución:

1. Importe de la deducción aplicable por don A.R: 300 + (180 ÷2) = 390

   Al ser el importe del incremento único en función del número de descendientes (en este caso 180 euros por tener el contribuyente derecho a la aplicación del mínimo por dos descendientes) tendrá que prorratear el mismo porque, aunque respecto a uno de ello el otro progenitor (doña B.S) no tiene derecho a la aplicación de la deducción, por el segundo descendiente, sí existe otro contribuyente (doña C.H.) con derecho a la aplicación de la deducción.

2. Importe de la deducción aplicable por doña B.S: no tiene derecho a la deducción porque no reside en un municipio en riesgo de despoblamiento

3. Importe de la deducción aplicable por doña C.H: 300+ (120 ÷ 2) = 360

   En este caso el incremento será de 120 euros por tener el contribuyente derecho a la aplicación del mínimo por un descendiente y procederá el prorrateo porque don A.R: también tiene derecho)

4. Importe de la deducción aplicable en caso de declaración conjunta de don A.R y doña C.H.: 300 +120 + [(180-120) ÷ 2) = 390

   En caso de declaración conjunta la deducción aplicable será el resultado de sumar a 300 euros el incremento de la deducción que corresponda por el hijo en común con don A.R. y doña C.H. y la diferencia entre el incremento que correspondería a don AR. en su declaración individual (180 euros) menos el importe correspondiente al hijo común con C.H (120 euros) dividido entre dos.

Condiciones para la aplicación de la deducción

- **Respecto a la residencia habitual** se estará al concepto de residencia habitual recogido en la normativa estatal reguladora del impuesto.

- **Municipios en riesgo de despoblamiento.**

  1. A los efectos de la consideración de un municipio como en riesgo de despoblamiento deberá ser beneficiario del Fondo de Cooperación Municipal para la lucha contra el despoblamiento de los municipios de la Comunitat Valenciana en el ejercicio presupuestario en el que se produzca el devengo del impuesto o en el anterior por cumplir, al menos, cinco de los siguientes requisitos:

  a. **Densidad de población**. Número de habitantes: inferior o igual a los veinte habitantes por kilómetro cuadrado.

  b. **Crecimiento demográfico**. Tasa de crecimiento de la población en el periodo comprendido en los últimos veinte años: menor o igual al cero por ciento.

  c. **Tasa de crecimiento vegetativo**. Porcentaje que representa el saldo vegetativo (diferencia entre nacimientos y defunciones) sobre la población en el periodo comprendido entre los últimos veinte años: menor o igual a -10%.

  d. **Índice de envejecimiento**. Porcentaje que representa la población mayor de 64 años sobre la población menor de 16 años: mayor o igual al doscientos cincuenta por ciento.

  e. **Índice de dependencia**. Cociente entre la suma de la población de menores de 16 años y mayores de 64 y la población de 16 a 64 años, multiplicado por 100: mayor o igual al sesenta por ciento.

  f. **Tasa migratoria**. Porcentaje que representa el saldo migratorio en el periodo comprendido entre los últimos diez años (diferencia entre las entradas y salidas de población por motivos migratorios) sobre la población total del último año: menor o igual a cero.

  Estos datos se determinarán de conformidad con las cifras de población aprobadas por el Gobierno que figuren en el último padrón municipal vigente, y de estadísticas oficiales publicadas por el Instituto Nacional de Estadística, por el Instituto Valenciano de Estadística y datos oficiales de las administraciones públicas.

  2. También ostentarán dicha condición los municipios que, aún sin cumplir los requisitos señalados, pertenezcan a áreas funcionales con una densidad demográfica igual o inferior a 12,5 habitantes por kilómetro cuadrado. Las áreas funcionales se determinarán de conformidad con los datos oficiales sobre demarcaciones territoriales inscritos en el Registro de Entidades Locales de la Comunitat Valenciana, creado por Decreto 15/2011, de 18 de febrero, del Consell.

- En el caso de tributación conjunta **se aplican los mismos importes** de la deducción que se establecen a efectos de la tributación individual.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible, para el mismo descendiente o asimilado, con las deducciones

"Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar", "Por nacimiento o adopción múltiples" y "Por nacimiento o adopción de de hijos con discapacidad".

Por cantidades procedentes de ayudas públicas concedidas por la Generalitat en virtud del Decreto Ley 3/2020, de 10 de abril, a trabajadores y las trabajadoras afectados por un ERTE y a los que han reducido la jornada laboral por conciliación familiar con motivo de la declaración del estado de alarma por la crisis sanitaria provocada por la Covid-19

Normativa: Letra a) de la disposición adicional 17ª Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía y requisitos de la deducción

El importe de dicha deducción será **el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen general autonómico sobre la cuantía de las cantidades procedentes de las ayudas públicas** concedidas.

La deducción se podrá aplicar por los contribuyentes que hubieran obtenido las ayudas públicas concedidas por la Generalitat en virtud del Decreto ley 3/2020, de 10 de abril, de adopción de medidas urgentes para establecer ayudas económicas a los trabajadores y las trabajadoras afectados por un ERTE, y a los que han reducido la jornada laboral por conciliación familiar con motivo de la declaración del estado de alarma por la crisis sanitaria provocada por la Covid-19 que hayan sido integradas en la base imponible del contribuyente.

Por donaciones dinerarias dirigidas a financiar programas de investigación, innovación y desarrollo científico o tecnológico en el campo del tratamiento y prevención de las infecciones producidas por el Covid-19

Normativa: Letra c) de la disposición adicional 17ª Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra autonómica el resultado de aplicar al importe de las donaciones dinerarias, que se realicen en el periodo impositivo, dirigidas a financiar programas de investigación, innovación y desarrollo científico o tecnológico en el campo del tratamiento y prevención de las infecciones producidas por el Covid-19 los siguientes porcentajes:

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros	20
Resto base de deducción	25

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Para tener derecho a esta deducción, **las donaciones deberán haberse efectuado en favor de cualquiera de las siguientes entidades**:

a. La Administración de la Generalitat Valenciana y las entidades instrumentales que dependen de esta.

b. Las entidades sin finalidad lucrativa a que hacen referencia los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin finalidades lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que el fin exclusivo o principal que persigan sea la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación, en el territorio de la Comunidad Valenciana.

c. Las universidades públicas, los institutos públicos de investigación y los centros tecnológicos situados en la Comunidad Valenciana.

Por donaciones para contribuir a la financiación de los gastos ocasionados por la crisis sanitaria producida por la Covid-19

Normativa: Letra d) de la disposición adicional 17ª Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, de la Comunitat Valenciana.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- Los contribuyentes tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra autonómica el resultado de aplicar al importe de las donaciones efectuadas durante el periodo impositivo, **sea en metálico o en especie**, para contribuir a la financiación de los gastos ocasionados por la crisis sanitaria, producida por la Covid-19, los **siguientes porcentajes:**

Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros	20
Resto base de deducción	25

- Las donaciones se deberán haber realizado de acuerdo con el artículo 4 del **Decreto ley 4/2020, de 17 de abril, del Consejo**, de medidas extraordinarias de gestión económico-financiera para hacer frente a la crisis producida por la Covid-19.

El artículo 4 ("Régimen aplicable a las donaciones realizadas para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por la Covid-19") del Decreto ley 4/2020, de 17 de abril, dispone que:

1. Las donaciones de dinero que se efectúen para contribuir a la financiación de los gastos ocasionados por la crisis sanitaria provocada por la Covid-19, se ingresarán en la cuenta de del Tesoro de la Generalitat con el IBAN ES03 2100 8681 5002 0009 0086. Dichas donaciones generarán crédito en el presupuesto de la Generalitat, de acuerdo con la naturaleza de las actuaciones a las que estén afectas, sin necesidad de aceptación expresa.

A estos efectos, las donaciones de dinero que se hubiesen efectuado o que se puedan efectuar en otras cuentas designadas por los departamentos de la Administración del Consell, deberán transferirse por los autorizados a la cuenta prevista en el párrafo anterior.

2. Las donaciones de equipamiento y suministros relacionados con la lucha contra la Covid-19 que tengan la consideración de bienes muebles se consideraran aceptadas por su mera recepción por la conselleria competente en materia de sanidad o por el órgano que ésta designe como destinatario.

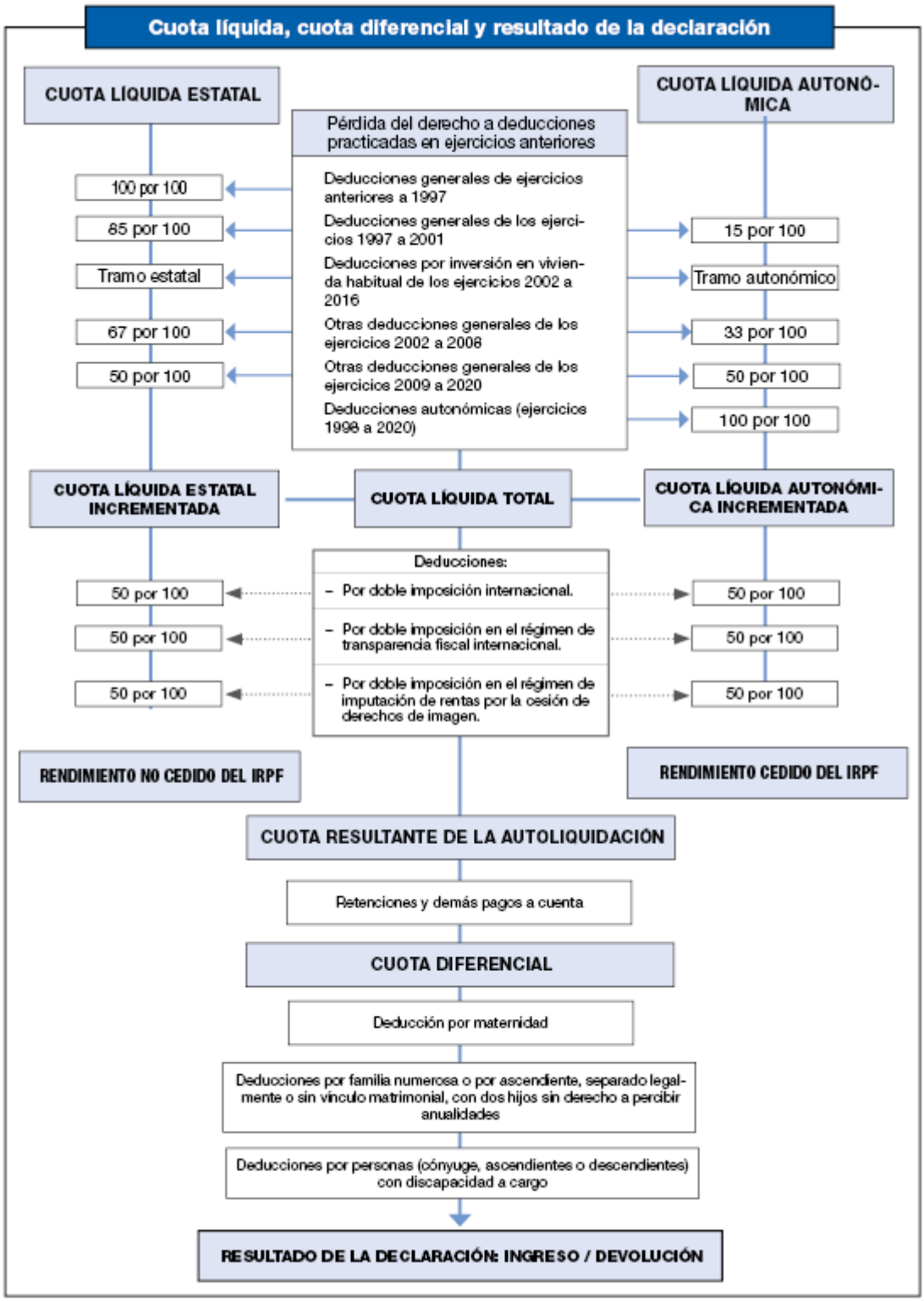
3. Las donaciones de bienes inmuebles serán aceptadas por la conselleria competente en materia de patrimonio, de conformidad con lo establecido en la Ley 14/2003, de 10 de abril, de Patrimonio de la Generalitat, pudiendo destinarse los inmuebles directamente a la lucha contra la Covid-19 o enajenarse y aplicar el producto obtenido a esta finalidad.

4. Las cantidades obtenidas por estas vías quedan afectadas a la financiación exclusiva de los gastos derivados de la crisis provocada por la Covid-19 y podrán destinarse a atender gastos tales como equipamientos e infraestructuras sanitarias, material, suministros, contratación de personal, investigación y cualquier otro que pueda contribuir a reforzar las capacidades de respuesta a la crisis derivada de la Covid-19.

Capítulo 18. Cuota líquida, cuota resultante de la autoliquidación, cuota diferencial y resultado de la declaración

Introducción

Una vez cuantificado el importe de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, y teniendo en cuenta la cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas, las operaciones restantes que deben realizarse se recogen, de forma gráfica y resumida, en el siguiente cuadro:


Cuota líquida, cuota diferencial y resultado de la declaración
CUOTA LÍQUIDA ESTATAL
CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA
Pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores
100 por 100
85 por 100
Tramo estatal
67 por 100
50 por 100
Deducciones generales de ejercicios anteriores a 1997
Deducciones generales de los ejercicios 1997 a 2001
Deducciones por inversión en vivienda habitual de los ejercicios 2002 a 2016
Otras deducciones generales de los ejercicios 2002 a 2008
Otras deducciones generales de los ejercicios 2009 a 2020
Deducciones autonómicas (ejercicios 1998 a 2020)
15 por 100
Tramo autonómico
33 por 100
50 por 100
100 por 100
CUOTA LÍQUIDA ESTATAL INCREMENTADA
CUOTA LÍQUIDA TOTAL
CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA INCREMENTADA
Deducciones:
– Por doble imposición internacional.
– Por doble imposición en el régimen de transparencia fiscal internacional.
– Por doble imposición en el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.
50 por 100
50 por 100
50 por 100
50 por 100
50 por 100
50 por 100
RENDIMIENTO NO CEDIDO DEL IRPF
RENDIMIENTO CEDIDO DEL IRPF
CUOTA RESULTANTE DE LA AUTOLIQUIDACIÓN
Retenciones y demás pagos a cuenta
CUOTA DIFERENCIAL
Deducción por maternidad
Deducciones por familia numerosa o por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades
Deducciones por personas (cónyuge, ascendientes o descendientes) con discapacidad a cargo
RESULTADO DE LA DECLARACIÓN: INGRESO / DEVOLUCIÓN

Incremento de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores

Introducción

Normativa: Art. 59 y disposición transitoria tercera Reglamento IRPF. Véase también el artículo 122.2, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando en el año 2021 **se hubiera incumplido alguno de los requisitos exigibles para consolidar el derecho a las deducciones ya practicadas** y, en consecuencia, se pierda, en todo o en parte, el derecho a las mismas, el contribuyente vendrá obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica devengadas en el ejercicio 2021, las cantidades indebidamente deducidas, más los correspondientes intereses de demora.

Las cuantías en las que proceda incrementar las cuotas líquidas, estatal y autonómica, deberán determinarse con arreglo al siguiente detalle:

- **Deducciones generales de la cuota correspondientes a ejercicios anteriores a 1997:**

  El importe de las deducciones indebidas, cualquiera que fuere su naturaleza o concepto, más los intereses de demora se aplicarán en su totalidad a incrementar la cuota líquida estatal.

- **Deducciones generales de la cuota correspondientes a los ejercicios 1997 a 2001:**

  El importe de las deducciones indebidas, cualquiera que fuere su naturaleza o concepto, más los intereses de demora se aplicarán en un 85 por 100 a incrementar la cuota líquida estatal y en un 15 por 100 a incrementar la cuota líquida autonómica.

- **Deducción por inversión en vivienda habitual de los ejercicios 2002 a 2020.**

  El importe del tramo estatal de la deducción indebida más los intereses de demora se aplicará a incrementar la cuota líquida estatal y el importe del tramo autonómico más los correspondientes intereses de demora se aplicarán a incrementar la cuota líquida autonómica.

  El importe del tramo estatal y el importe del tramo autonómico serán los practicados en las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2002 a 2020 que deban regularizarse. Así, por ejemplo:

  Para el ejercicio 2008, si se pierde el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual practicada en la declaración de ese ejercicio 2008, el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla ***[0700]*** y el del tramo autonómico en la casilla ***[0701]***, de la declaración del citado ejercicio.

Para el ejercicio 2009, si la regularización afecta al citado ejercicio, la determinación del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual debe efectuarse considerando una cesión del 50 por 100, así como el ejercicio de competencias normativas realizado por la respectiva Comunidad Autónoma. El tramo estatal, por su parte, vendrá determinado por la diferencia entre el importe total de la deducción por inversión en vivienda habitual practicada y el tramo autonómico de la misma.

Téngase en cuenta que, en el citado ejercicio, si bien se liquidó tomando como referencia una cesión del 33 por 100 y la normativa vigente a 31 de diciembre de 2009, el rendimiento que se cede a las Comunidades Autónomas es del 50 por 100, por lo que el importe correspondiente al tramo estatal y al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual correspondiente al ejercicio 2009 puede determinarse de la siguiente forma:

a. **Contribuyentes residentes en 2009 en la Comunidad Autónoma de Cataluña o en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears:**

   - Tramo estatal, es el resultado de sumar los importes reflejados en las casillas ***[0700]*** y **[0701]** de la declaración de ese ejercicio y de restar del mismo el importe consignado en la casilla ***[0772]*** de la declaración. Es decir *(**[0700]** + **[0701]** − **[0772]***).

   - Tramo autonómico, es el importe consignado en la casilla ***[0772]*** de la declaración de ese ejercicio.

b. **Contribuyentes residentes en 2009 en las restantes Comunidades Autónomas:**

   El tramo estatal y el tramo autonómico son iguales y su importe coincide para cada uno de ellos con el reflejado en la casilla ***[0772]*** de la declaración de ese ejercicio.

c. **Para los ejercicios 2010, 2011 y 2012** el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla ***[0700]*** y el del tramo autonómico en la casilla *[0**701**]*, de la declaración del ejercicio que corresponda.

   Para el ejercicio 2013 el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla ***[0470]*** y el del tramo autonómico en la casilla ***[0471]***, de la declaración del citado ejercicio.

   Para el ejercicio 2014 el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla ***[0547]*** y el del tramo autonómico en la casilla ***[0548]***, de la declaración del citado ejercicio.

   Para el ejercicio 2015 el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla ***[0492]*** y el del tramo autonómico en la casilla ***[0493]***, de la declaración del citado ejercicio.

   Para el ejercicio 2016 el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla ***[0501]*** y el del tramo autonómico en la casilla ***[5002]***, de la declaración del citado ejercicio.

   Para el ejercicio 2017 el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla ***[0516]*** y el del tramo autonómico en la casilla ***[0517]***, de la declaración del citado ejercicio.

   Para los ejercicios 2018, 2019 y 2020 el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla ***[0547]*** y el del tramo autonómico en la casilla ***[0548]***, de la declaración del citado ejercicio.

- **Restantes deducciones generales de la cuota de los ejercicios 2002 a 2008:**

  El importe de las deducciones indebidas más los intereses de demora se aplicarán en un 67 por 100 a incrementar la cuota líquida estatal y en un 33 por 100 a incrementar la cuota líquida autonómica.

- **Restantes deducciones generales de la cuota de los ejercicios 2009 a 2020:**

  El importe total resultante de sumar la parte estatal y la parte autonómica de las deducciones consignadas en las declaraciones de los ejercicios 2009 a 2020 que, en su caso, por la pérdida del derecho a las mismas, proceda regularizar en el ejercicio 2021 más los intereses de demora, se aplicarán en un 50 por 100 a incrementar la cuota líquida estatal y en un 50 por 100 a incrementar la cuota líquida autonómica.

- **Deducciones autonómicas de la cuota de los ejercicios 1998 a 2020:**

  El importe de las deducciones autonómicas indebidas más los intereses de demora se aplicarán en su totalidad a incrementar la cuota líquida autonómica.

> ***Importante:*** *las deducciones incorrecta o indebidamente practicadas en el ejercicio en que se aplicaron deberán regularizarse mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria a la originariamente presentada en dicho ejercicio, sin que resulte aplicable este procedimiento de regularización.*

Principales deducciones practicadas en ejercicios anteriores cuya pérdida del derecho determina la obligación de incrementar las cuotas líquidas

Entre las deducciones practicadas en declaraciones de ejercicios anteriores cuya pérdida sobrevenida del derecho determina la obligación de incrementar la cuota líquida de la declaración del ejercicio 2021, cabe destacar las siguientes:

Deducciones generales o autonómicas por inversión en la vivienda habitual y por obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad

En general: circunstancias que determinan la pérdida del derecho a las deducciones practicadas

Con arreglo a la normativa vigente en los ejercicios en que se aplicaron las deducciones por este concepto, se perderá el derecho a las mismas cuando, con posterioridad a dichos ejercicios, se produzcan las siguientes circunstancias:

a) Incumplimiento del plazo continuado de tres años de ocupación de la vivienda, salvo que concurran circunstancias excepcionales que necesariamente exijan el cambio de domicilio.

Véase dentro del Capítulo 16, el concepto de vivienda habitual.

b) Incumplimiento del plazo de cuatro años para la terminación de las obras, contado desde el inicio de la inversión, ampliado a otros cuatro años por concurrir alguno de los supuestos excepcionales previstos en los apartados 3 y 4 del citado artículo 55 del Reglamento, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012 (a los que se añaden 78 días más, correspondientes al periodo comprendido entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020 durante el que estuvo suspendió el cómputo de los plazos, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional novena del Real Decreto-ley 11/2020).

En el periodo impositivo en el que se incumpla el plazo antes indicado el contribuyente deberá restituir las cantidades deducidas en ejercicios anteriores, junto a los correspondientes intereses de demora.

c) Incumplimiento del plazo de doce meses, contados desde la fecha de adquisición o de terminación de las obras, para que el contribuyente habite de manera efectiva y con carácter permanente la vivienda, salvo que concurran circunstancias excepcionales que impidan la ocupación de la vivienda.

Véase dentro del Capítulo 16, el concepto de vivienda habitual.

> ***Importante:*** *el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda permite a los contribuyentes que tengan derecho al mismo, seguir aplicando a partir del 2013 esta deducción, de acuerdo con la regulación contenida en la Ley y el Reglamento del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.*

Supuesto especial: cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (clausulas suelo) que hubieran formado parte en ejercicios anteriores de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma

Normativa: Disposición adicional cuadragésima quinta Ley IRPF

No se integrará en la base imponible del IRPF la devolución, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, de las cantidades previamente satisfechas a las entidades financieras en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (la denominada cláusulas suelo), junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, derivadas tanto de acuerdos celebrados con las entidades financieras como del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.

> Téngase en cuenta que en el Capítulo 2 se incluye un estudio general y detallado del tratamiento fiscal de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.

Ahora bien, cuando tales cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución, **hubieran formado parte, en ejercicios anteriores, de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma**,

se deben diferenciar los siguientes supuestos a efectos de su tratamiento fiscal:

a. Si la devolución de estas cantidades se produce en efectivo:

- El contribuyente **perderá el derecho a las deducciones practicadas** en relación con las mismas, **debiendo sumar a la cuota líquida estatal y autonómica**, devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera o en el que se dicte una sentencia judicial o un laudo arbitral (firmeza de la sentencia, en su caso), **exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas** en ejercicios anteriores en los términos previstos en el artículo 59 del Reglamento del IRPF, **sin inclusión de intereses de demora.**

  Dicha regularización únicamente se realizará respecto de los **ejercicios en que no hubiera prescrito** el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

  > ***Recuerde:*** *la regularización incrementa la cuota líquida estatal y autonómica en las cantidades indebidamente deducidas en ejercicios anteriores sin incluir intereses de demora, es decir, no se deberán cumplimentar las casillas **[0573]**, **[0576]**, **[0578]** y **[0581]** de la declaración, destinadas a los intereses de demora.*

- No obstante, las cantidades que hubieran sido **satisfechas por el contribuyente en 2021 y en relación con las que, antes de finalizar el plazo de presentación de autoliquidación del IRPF por dicho ejercicio** (30 de junio de 2022), **se alcance el acuerdo de devolución** de las mismas con la entidad financiera o como consecuencia de una sentencia judicial o un laudo arbitral, no formarán parte de la base de deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna del citado ejercicio 2021.

b. Si la devolución de estas cantidades se produce a través de la compensación de éstas con una parte del capital pendiente de amortización no resultará de aplicación la adición a la cuota líquida estatal y autonómica antes comentada respecto de la parte de las cantidades que se destine directamente por la entidad financiera, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, a minorar el principal del préstamo.

Ahora bien, las cantidades objeto de devolución que se destinen a minorar el principal del préstamo en 2021 **tampoco formarán parte de la base de deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna del IRPF del citado ejercicio.**

Deducciones estatales por cantidades invertidas para la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación

Se pierde el derecho, en todo o en parte, a la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación practicadas en ejercicios anteriores cuando se incumplan alguno de los requisitos exigidos en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF. Entre otros supuestos:

- Cuando la entidad pase a estar admitida a negociación en algún mercado organizado durante

los años de tenencia de la acción o participación por el contribuyente.

- Cuando la entidad no cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad económica. En particular, cuando ejerza una actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en alguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

- Cuando se transmitan las acciones o participaciones sin haber permanecido en el patrimonio del contribuyente por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.

- Cuando la participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, supere, durante cualquier día de los años naturales de tenencia de la participación, el 40 por 100 del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

El contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas más los intereses de demora correspondientes.

Otras deducciones generales de ejercicios anteriores

Deducciones generales de ejercicios anteriores por inversión empresarial

Cuando en un ejercicio posterior a aquél en que se hubiesen aplicado las deducciones por inversión empresarial, se produzca el incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para consolidar el derecho a dichas deducciones, la regularización deberá realizarla el propio contribuyente en la declaración del ejercicio en que haya tenido lugar el incumplimiento, sumando a la cuota líquida del impuesto, en los términos comentados en los dos primeros puntos anteriores, el importe de las deducciones practicadas cuyo derecho se hubiese perdido por esta causa, más los intereses de demora correspondientes al período durante el cual se haya disfrutado de la deducción.

A estos efectos debe tenerse en cuenta que, aunque la deducción por creación de empleo del artículo 37 de la LIS no es aplicable desde el ejercicio 2020, el incumplimiento de cualquiera de sus requisitos determinará la pérdida del derecho a las deducciones practicadas en ejercicios anteriores.

No obstante, la obligación de mantenimiento de la relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio no se entenderá incumplida cuando el contrato de trabajo se extinga, una vez transcurrido el periodo de prueba de un año, por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

Precisión: véase en el Manual práctico de Renta 2019 los requisitos e importe de esta deducción.

Deducciones por donaciones de bienes u obras de arte acogidas a la Ley 30/1994 o a la Ley 49/2002

La pérdida del derecho a la deducción correspondiente por la realización de donaciones de bienes u obras de arte en favor de fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, o en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, puede producirse como consecuencia de la revocación de dichas donaciones.

Deducciones por inversiones o gastos en bienes de interés cultural y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial

La pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores por los citados conceptos puede producirse por el incumplimiento del requisito de permanencia de los bienes del Patrimonio Histórico Español en el patrimonio del adquirente durante un plazo de cuatro años

> Véase, dentro del Capítulo 16, al examinar esta deducción el período de permanencia de estos bienes en el patrimonio de su titular.

Cálculo de los intereses de demora

Normativa: Art. 26 Ley General Tributaria

Cuestiones generales

Cuando las deducciones que proceda regularizar en la declaración correspondiente al presente ejercicio se hubieran practicado en declaraciones de diferentes ejercicios, los intereses de demora deberán determinarse por separado respecto de las cantidades deducidas en cada declaración, trasladando posteriormente la suma a la casilla que corresponda de las reflejadas en la declaración con los números ***[0573], [0576], [0578] y [0581]***.

- Si las declaraciones en que se hubieran practicado las mencionadas deducciones resultaron a ingresar, los intereses de demora correspondientes a las cantidades deducidas en cada una de ellas se determinarán en función del tiempo transcurrido entre la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio de que se trate y la fecha en que se presente la declaración del ejercicio 2021.
- Si como resultado de la declaración en la que se practicaron las deducciones que ahora se restituyen se obtuvo una devolución, el período de demora se computará desde el día siguiente a la fecha en que ésta se hubiera percibido hasta la fecha de presentación de la declaración del ejercicio 2021.

Cuadro de fechas de vencimiento de los plazos de presentación y tipos de interés de demora vigentes

A efectos del cálculo de los intereses de demora, las fechas de vencimiento de los plazos de presentación de las declaraciones positivas de los últimos ejercicios anteriores al 2021 y los tipos de interés de demora vigentes en cada uno de dichos ejercicios de acuerdo con lo establecido en las respectivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado son los que se recogen en los cuadros siguiente:

Vencimiento del plazo de presentación de las declaraciones a ingresar		Tipos de intereses de demora vigentes en cada uno de los ejercicios que se indican	
Ejercicio	**Fecha**	**Ejercicio**	**Tipo vigente**
1993	20-06-1994	1994	11,00
1994	20-06-1995	1995	11,00
1995	20-06-1996	1996	11,00
1996	20-06-1997	1997	9,50
1997	22-06-1998	1998	7,50
1998	21-06-1999	1999	5,50
1999	20-06-2000	2000	5,50
2000	20-06-2001	2001	6,50
2001	01-07-2002	2002	5,50
2002	30-06-2003	2003	5,50
2003	01-07-2004	2004	4,75
2004	30-06-2005	2005	5,00
2005	30-06-2006	2006	5,00
2006	02-07-2007	2007	6,25
2007	30-06-2008	2008	7,00

Vencimiento del plazo de presentación de las declaraciones a ingresar		Tipos de intereses de demora vigentes en cada uno de los ejercicios que se indican	
Ejercicio	**Fecha**	**Ejercicio**	**Tipo vigente**
2008	30-06-2009	2009 (hasta el 31 de marzo)	7,00
2009	30-06-2010	2009 (desde el 1 de abril)	5,00
2010	30-06-2011	2010	5,00
2011	02-07-2012	2011	5,00
2012	01-07-2013	2012	5,00
2013	30-06-2014	2013	5,00
2014	30-06-2015	2014	5,00
2015	30-06-2016	2015	4,375
2016	30-06-2017	2016	3,75
2017	02-07-2018	2017	3,75
2018	01-07-2019	2018	3,75
2019	30-06-2020	2019	3,75
2020	30-06-2021	2020	3,75
-	-	2021	3,75
		2022	3,75

Reglas de cálculo

Los intereses se calcularán aplicando al importe de la deducción indebida el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los ejercicios comprendidos entre la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio en que se efectuó la deducción indebida (o, en su caso, desde el día siguiente a la fecha en que se obtuvo la devolución) y la fecha en que se presente la declaración correspondiente al ejercicio 2021.

La suma de los intereses de demora correspondientes a cada uno de dichos ejercicios

determinará el importe total de los intereses de demora correspondientes a la deducción indebida.

En la determinación de los intereses de demora pueden distinguirse, a estos efectos, tres períodos:

• Período inicial

Comprenderá el número de días transcurrido desde el siguiente al que finalizó el plazo de declaración correspondiente al ejercicio en que se practicó la deducción que ahora se restituye (o, en su caso, desde el día siguiente a la fecha en que se obtuvo la devolución) y el día 31 de diciembre de dicho año.

La determinación del importe de los intereses de demora correspondientes a este período puede realizarse utilizando la siguiente fórmula de cálculo:

Intereses demora período inicial = Importe de la deducción x (tipo de interés ÷ 100) x (período (nº de días) ÷ 365 o 366)

Como tipo de interés se tomará, expresado en tanto por 100, el tipo de interés de demora vigente en el ejercicio al que corresponda el período inicial.

• Período intermedio

Comprenderá cada uno de los años completos siguientes al período inicial, hasta el 31 de diciembre de 2021.

La determinación de los intereses de demora correspondientes a cada uno de los años naturales comprendidos en este período puede realizarse mediante la siguiente fórmula:

Intereses demora de cada año = Importe de la deducción x (tipo de interés ÷ 100)

Como tipo de interés se tomará, expresado en tanto por 100, el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los años integrantes de este período.

No obstante, dado que en los ejercicios 1994, 1995 y 1996 estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (11 por 100), los intereses correspondientes a aquellos de dichos ejercicios que formen parte del período intermedio, podrán determinarse de forma global, multiplicando el mencionado tipo de interés de demora por el número de dichos años que integren el referido período. Esta misma regla podrá aplicarse en los ejercicios 1999 y 2000 para los que estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (5,5 por 100); para los ejercicios 2002 y 2003 en los que estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (5,5 por 100); para los ejercicios 2005 y 2006 en los que estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (5 por 100) y para los ejercicios 2008 y 2009 (hasta el 31 de marzo de 2009) en los que el tipo de interés de demora fue del 7 por 100. A partir del 1 de abril de 2009 hasta 31 de diciembre de 2014 el tipo de interés de demora es del 5 por 100. El interés de demora establecido para el año 2015 fue el 4,375 por 100 y para 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 el 3,75 por 100.

• Período final

Es el comprendido entre el 1 de enero de 2022 y el día de presentación de la declaración del

ejercicio 2021.

La determinación de los intereses correspondientes a este período puede realizarse mediante la siguiente fórmula:

Intereses de demora período final = Importe de la deducción x (3,75 ÷100) x (T22 ÷ 365)

T22 representa el número de días del período de demora comprendido en el año 2022, es decir, los transcurridos entre el 1 de enero y la fecha de presentación de la declaración del ejercicio 2021.

> ***Nota:*** *para 2022 se aplica el tipo de interés de demora del 3,75 por 100 aprobado por la disposición adicional cuadragésima sexta de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022.*

Ejemplo: cálculo de intereses de demora por deducciones indebidas

Don R.I.T. para comprar una vivienda de nueva construcción sobre plano suscribió el 28 de noviembre de 2012 un contrato privado de compraventa con la promotora "ZZ" en el que se establecía el siguiente calendario de pagos: Un primer pago a cuenta de 9.000 euros a la fecha de firma del contrato privado y 3 pagos anuales de 6.000 euros, siendo el último vencimiento el 5 de noviembre de 2015 y el resto 173.000 euros a la entrega de la vivienda en octubre de 2016 mediante la suscripción de un préstamo hipotecario.

No obstante lo anterior, por circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente se paralizaron las obras procediendo Don R.I.T. a solicitar de la Administración tributaria una ampliación del plazo de cuatro años para la terminación de las obras. Esta ampliación se le concedió por dos años más, razón por la que en el año 2016 y 2017 no entregó cantidad alguna ni practico deducción.

Finalizadas las obras en 2018 se firmó la escritura pública de compraventa el 14 de octubre de 2018 y en noviembre de dicho año don R.I.T se traslada a la misma. No obstante, por motivos económicos el 1 de febrero de 2021 procede a su alquiler incumpliendo el requisito de que dicha vivienda constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años y, en consecuencia, perdiendo el derecho a las deducciones practicadas.

Las cantidades invertidas y las deducciones practicadas han sido:

Año	Cantidades invertidas	Deducciones practicadas
2012	9.000 euros	1.350 euros (15%)
2013	6.000 euros	900 euros (15%)
2014	6.000 euros	900 euros (15%)

Año	Cantidades invertidas	Deducciones practicadas
2015	6.000 euros	900 euros (15%)
2016	0	0
2017	0	0
2018	9.040 euros	1.356 euros (15%)
2019	9.040 euros	1.356 euros (15%)
2020	9.040 euros	1.356 euros (15%)

¿En qué cantidad deberá incrementar la cuota líquida estatal y autonómica de la declaración de 2021, si dicha declaración se presenta e ingresa el día 30 de junio de 2022 y, en relación con las declaraciones en las que practicó la deducción, la del ejercicio 2012 resulto a devolver y dicha devolución se produjo el día 29 de noviembre de 2013, mientras que las de los ejercicios 2013, 2014, 2015, 2018, 2019 y 2020 fueron positivas?

Solución:

1. Importe de las deducciones indebidas

El contribuyente ha incumplido el requisito de que la vivienda constituya su residencia habitual durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

Por consiguiente, el importe de las deducciones que procede reintegrar es:

- Deducción practicada en la declaración de 2012: 1.350,00
- Deducción practicada en la declaración de 2013: 900,00
- Deducción practicada en la declaración de 2014: 900,00
- Deducción practicada en la declaración de 2015: 900,00
- Deducción practicada en la declaración de 2016: 0,00
- Deducción practicada en la declaración de 2017: 0,00
- Deducción practicada en la declaración de 2018: 1.356,00
- Deducción practicada en la declaración de 2019: 1.356,00
- Deducción practicada en la declaración de 2020: 1.356,00
- **Total 8.118,00**

Del total de las deducciones indebidas:

- La suma de los importes de las deducciones practicadas en las declaraciones de 2012, 2013, 2014, 2015, 2018, 2019 y 2020 correspondientes al tramo estatal (50% s/8.118,00 = 4.059,00) incrementara la cuota líquida estatal,

- La suma de los importes de las deducciones practicadas en las declaraciones de 2012, 2013, 2014, 2015, 2018, 2019 y 2020 correspondientes al tramo autonómico (50% s/8.118,00 = 4.059,00) incrementara la cuota líquida autonómica.

A estas cantidades habrá que añadir los correspondientes Intereses de demora, calculados por separado para las cantidades deducidas en cada uno de los ejercicios.

2. Importe de los Intereses de demora

> ***Advertencia:*** *para el cálculo de los Intereses de demora del periodo comprendido 01-01-22 al 30-06-22 se ha aplicado el 3,75 por 100, que es el tipo de interés de demora aprobado por la disposición adicional cuadragésima sexta de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022.*

2.1 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2012 (1.350 euros)

a. Periodo inicial: del 30-11-13 al 31-12-13 (32 días)

Es el período comprendido entre el día siguiente a la fecha en que se produjo la devolución que fue el día 30 de noviembre de 2013 y el último día de dicho año. El tipo de interés de demora vigente en dicha fecha era el 5 por 100:

- Intereses de demora: (1.350 x 5 ÷ 100) x 32 ÷ 365 = 5,92

b. Periodo intermedio: del 01-01-14 al 31-12-21 (2.922 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2014 y 31 de diciembre de 2021. El tipo de interés de demora vigente en el año 2014 era el 5 por 100, en el 2015 era el 4,375 por 100 y en el 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021, el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2014: (1.350 x 5 ÷100) = 67,50
- Intereses de demora año 2015: (1.350 x 4,375 ÷ 100) = 59,06
- Intereses de demora año 2016: (1.350 x 3,75 ÷ 100) = 50,63
- Intereses de demora año 2017: (1.350 x 3,75 ÷ 100) = 50,63
- Intereses de demora año 2018: (1.350 x 3,75 ÷ 100) = 50,63
- Intereses de demora año 2019: (1.350 x 3,75 ÷ 100) = 50,63
- Intereses de demora año 2020: (1.350 x 3,75 ÷ 100) = 50,63
- Intereses de demora año 2021: (1.350 x 3,75 ÷ 100) = 50,63
- **Total (67,50+59,06+50,63+50,63+50,63+50,63+50,63+50,63) = 430,34**

c. Periodo final: del 01-01-22 al 30-06-22 (181 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2022 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2021, en este caso, el 30 de junio de 2022. El tipo de interés de demora vigente en 2022 es el 3,75 por 100.

- Intereses de demora: (1.350 x 3,750 ÷ 100) x 181 ÷ 365 = 25,10

d. Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2012.

Intereses de demora totales: 5,92 + 430,34 + 25,10 = 461,36 euros

2.2. Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2013 (900 euros)

a. Periodo inicial: del 01-07-14 al 31-12-14 (184 días)

Es el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio 2013, que fue el 30 de junio de 2014 y el último día de dicho año. El tipo de interés vigente en este periodo era del 5 por 100.

- Intereses de demora: [(900 x 5 ÷ 100) x 184 ÷ 365] = 22,68

b. Periodo intermedio: del 01-01-15 al 31-12-21 (2.557 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2015 y 31 de diciembre de 2021. El tipo de interés de demora vigente en el año 2015 era el 4,375 por 100 y en los años 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 el 3,75 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2015: (900 x 4,375 ÷ 100) = 39,38
- Intereses de demora año 2016: (900 x 3,75 ÷ 100) = 33,75
- Intereses de demora año 2017: (900 x 3,75 ÷ 100) = 33,75
- Intereses de demora año 2018: (900 x 3,75 ÷ 00) = 33,75
- Intereses de demora año 2019: (900 x 3,75 ÷ 00) = 33,75
- Intereses de demora año 2020: (900 x 3,75 ÷ 00) = 33,75
- Intereses de demora año 2021: (900 x 3,75 ÷ 00) = 33,75
- **Total (39,38 + 33,75 +33,75 + 33,75 + 33,75 + 33,75) = 241,88**

c. Periodo final: del 01-01-22 al 30-06-22 (181 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2022 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2021, en este caso, el 30 de junio de 2022. El tipo de interés de demora vigente en 2022 es el 3,75 por 100.

- Intereses de demora: (900 x 3,750 ÷ 100) x 181 ÷ 365 = 16,74

Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2013.

Intereses de demora totales: 22,68 + 241,88 + 16,74 = 281,30 euros

2.3 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2014 (900 euros)

a. Periodo inicial: del 01-07-15 al 31-12-15 (184 días)

Es el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio 2014, que fue el 30 de junio de 2015 y el último día de dicho año. El tipo de interés vigente en este periodo era del 4,375 por 100.

- Intereses de demora: [(900 x 4,375 ÷ 100) x 184 ÷ 365] = 19,85

b. Periodo intermedio: del 01-01-16 al 31-12-21 (2.192 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2016 y 31 de diciembre de 2021. El tipo de interés de demora vigente en el año 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2016: (900 x 3,75 ÷ 100) = 33,75
- Intereses de demora año 2017: (900 x 3,75 ÷ 100) = 33,75
- Intereses de demora año 2018: (900 x 3,75 ÷ 100) = 33,75
- Intereses de demora año 2019: (900 x 3,75 ÷ 100) = 33,75
- Intereses de demora año 2020: (900 x 3,75 ÷ 100) = 33,75
- Intereses de demora año 2021: (900 x 3,75 ÷ 100) = 33,75
- Total (33,75 + 33,75 +33,75 + 33,75 + 33,75 + 33,75) = 202,50

c. Periodo final: el 01-01-22 al 30-06-22 (181 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2022 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2021, en este caso, el 30 de junio de 2022. El tipo de interés de demora vigente en 2022 es el 3,75 por 100.

- Intereses de demora: (900 x 3,750 ÷ 100) x 181 ÷ 365 = 16,74

d. Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2014.

Intereses de demora totales: 19,85 + 202,50 + 16,74 = 239,09 euros

2.4 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2015 (900 euros)

a. Periodo inicial: del 01-07-16 al 31-12-16 (184 días)

Es el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio 2015, que fue el 30 de junio de 2016 y 31 de diciembre de 2016. El tipo de interés de demora vigente en el año 2016 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

Intereses de demora año 2016: [(900 x 3,75 ÷ 100) x 184 ÷ 366] = 16,97

b. Periodo intermedio: del 01-01-17 al 31-12-21 (1.826 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2017 y 31 de diciembre de 2021. El tipo de interés de demora vigente en los años 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2017: (900 x 3,75 ÷ 100)= 33,75
- Intereses de demora año 2018: (900 x 3,75 ÷100) = 33,75
- Intereses de demora año 2019: (900 x 3,75 ÷100) = 33,75
- Intereses de demora año 2020: (900 x 3,75 ÷100) = 33,75
- Intereses de demora año 2021: (900 x 3,75 ÷100) = 33,75
- **Total (33,75 + 33,75 +33,75 + 33,75 + 33,75) = 168,75**

c. Periodo final: el 01-01-22 al 30-06-22 (181 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2022 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2021, en este caso, el 30 de junio de 2022. El tipo de interés de demora vigente en 2022 es el 3,75 por 100.

- Intereses de demora: (900 x 3,750 ÷ 100) x 181 ÷ 365 = 16,74

d. Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2015.

Intereses de demora totales: 16,97 + 168,75+ 16,74 = 202,46 euros

2.5 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2016 (no se practicó deducción)

No hay deducción y por tanto no existe deducción indebida ni intereses de demora

2.6 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2017 (no se practicó deducción)

No hay deducción y por tanto no existe deducción indebida ni intereses de demora

2.7 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2018 (1.356 euros)

a. Periodo inicial: del 02-07-19 al 31-12-19 (183 días)

Es el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio 2018, que fue el 1 de julio de 2019 y 31 de diciembre de 2019. El tipo de interés de demora vigente en el año 2019 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2019: [(1.356 x 3,75 ÷ 100) x 183 ÷ 365] = 25,49

b. Periodo intermedio: del 01-01-20 al 31-12-21 (731 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2020 y 31 de diciembre de 2021. El tipo de interés de demora vigente en los años 2020 y 2021 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2020: [(1.356 x 3,75 ÷ 100)] = 50,85
- Intereses de demora año 2021: [(1.356 x 3,75 ÷ 100)] = 50,85
- **Total (50,85 + 50,85) = 101,70**

c. Periodo final: el 01-01-22 al 30-06-22 (181 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2022 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2021, en este caso, el 30 de junio de 2022. El tipo de interés de demora vigente en 2022 es el 3,75 por 100.

- Intereses de demora: (1.356 x 3,750 ÷ 100) x 181 ÷ 365 = 25,22

d. Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2018

Intereses de demora totales: 25,49 + 101,70 + 25,22 = 152,41 euros

2.8 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2019 (1.356 euros)

a. Periodo inicial: del 01-07-20 al 31-12-20 (184 días)

Es el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio 2019, que fue el 30 de junio de 2020 y 31 de diciembre de 2020. El tipo de interés de demora vigente en el año 2019 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2020: [(1.356 x 3,75 ÷ 100) x 184 ÷ 366] = 25,56

b. Periodo intermedio: del 01-01-21 al 31-12-21 (365 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2021 y 31 de diciembre de 2021. El tipo de interés de demora vigente en el año 2021 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2021: [(1.356 x 3,75 ÷ 100)] = 50,85

c. Periodo final: el 01-01-22 al 30-06-22 (181 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2022 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2021, en este caso, el 30 de junio de 2022. El tipo de interés de demora vigente en 2022 es el 3,75 por 100.

- Intereses de demora: (1.356 x 3,750 ÷ 100) x 181 ÷ 365 = 25,22

d. Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2019

Intereses de demora totales: 25,56 + 50,85 + 25,22 = 101,63 euros

2.9 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2020 (1.356 euros)

a. Periodo inicial: del 01-07-21 al 31-12-21 (184 días)

Es el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio 2020, que fue el 30 de junio de 2021 y 31 de diciembre de 2021. El tipo de interés de demora vigente en el año 2019 era el 3,750 por 100.

- Por lo tanto: • Intereses de demora año 2021: [(1.356 x 3,75 ÷ 100) x 184 ÷ 365] = 25,63

b. Periodo final: del 01-01-22 al 30-06-22 (181 días)

Es el periodo comprendido entre el día 1 de enero de 2022 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2021, en este caso, el 30 de junio de 2022. El tipo de interés de demora vigente en dicho período es de 3,75 por 100.

Intereses de demora: [(1.356 x 3,750 ÷ 100) x 181 ÷ 365] = 25,22

c. Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2021

Intereses de demora totales: 25,63 + 25,22 = 50,85 euros

2.10 Intereses de demora a computar en la declaración de 2021

- Correspondientes a la deducción indebida de 2012: 461,63
- Correspondientes a la deducción indebida de 2013: 281,30
- Correspondientes a la deducción indebida de 2014: 239,09
- Correspondientes a la deducción indebida de 2015: 202,46
- Correspondientes a la deducción indebida de 2018: 152,41
- Correspondientes a la deducción indebida de 2019: 101,63
- Correspondientes a la deducción indebida de 2020: 50,85
- **Total intereses: 1.489,10**

El 50 por 100 de los intereses de demora correspondientes a los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015, 2018, 2019 y 2020 incrementará la cuota líquida estatal (744,55 euros) y el 50 por 100 restante (744,55 euros) la cuota líquida autonómica o viceversa.

Deducciones de la cuota líquida total

Deducción por doble imposición internacional, por razón de las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero

Normativa: Art. 80 Ley IRPF

Objeto y régimen general de la deducción

Objeto de la deducción

Esta deducción tiene por objeto evitar que una renta obtenida en el extranjero por contribuyentes del IRPF esté sujeta a este impuesto en España y también a un impuesto de naturaleza análoga en el extranjero.

Régimen general de deducción

En los supuestos en que, entre las rentas del contribuyente, figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, **se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes:**

a. **El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero** por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes como consecuencia de la obtención de dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.
b. El resultado de aplicar **el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.**

A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, debe diferenciarse el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen así determinado se expresará con dos decimales.

Para la aplicación de la deducción por doble imposición internacional a las rentas obtenidas en el extranjero que forman parte de la base liquidable del ahorro, el tipo medio efectivo (TME) correspondiente a la base liquidable del ahorro (sin descomposición alguna de esta base) se aplicará a la parte de la base liquidable del ahorro obtenida en el extranjero, diferenciando, en relación con esta última, según la renta obtenida en el extranjero sea un rendimiento o una ganancia de patrimonio.

En cambio, el tipo medio efectivo (TME) correspondiente a la base liquidable general se aplicará a la parte de la base liquidable general obtenida en el extranjero sin desglosar respecto a esta última entre rendimientos y ganancias.

Importante: *cuando se obtengan rentas en el extranjero o a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional comentada, sin que resulte de aplicación el procedimiento de eliminación de la doble imposición previsto en el artículo 22 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28).*

Ejemplo: Deducción por doble imposición internacional

En la declaración de renta del ejercicio 2021 de don A.B.T., de 30 años de edad, soltero y residente en Málaga, figuran las siguientes magnitudes:

- Base imponible general: 36.000
- Base imponible del ahorro: 12.000

Dentro de la base imponible general, cuyos componentes son todos positivos, figuran 6.000 euros obtenidos en el extranjero, habiendo satisfecho el contribuyente en el país de obtención por un impuesto de naturaleza análoga al IRPF la cantidad de 1.100 euros.

De forma análoga, en la base imponible del ahorro, cuyos componentes son todos positivos se incluyen rendimientos netos de capital mobiliario por importe de 6.000 euros y una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial por importe de 6.000 euros y por la que ha satisfecho en el extranjero por un impuesto análogo al IRPF la cantidad de 1.080 euros.

Determinar la deducción por doble imposición internacional aplicable en la declaración del IRPF, ejercicio 2021, suponiendo que no existe convenio de doble imposición internacional entre España y el país de obtención de las rentas y que el contribuyente tiene derecho a una reducción de la base imponible general de 4.800 euros y a deducciones generales de la cuota por importe de 1.500 euros.

Solución:

Base imponible general: 36.000,00

Reducciones de la base imponible general: 4.800,00

Base liquidable general: 31.200,00

Base imponible del ahorro y base liquidable del ahorro: 12.000,00

1. **Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general (31.200)**

   Escala general del impuesto

   Hasta 20.200,00 = 2.112,75

   Resto: 11.000,00 al 15% = 1.650,00

   Cuota 1 resultante: 3.762,75

   Escala autonómica del impuesto

   Hasta 28.000,00: 3.282,75

   Resto: 3.200,00 al 15,60% = 499,20

   Cuota 2 resultante: (3.282,75 + 499,20) = 3.781,95

2. **Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar**

   Dado que el importe de la base liquidable general (31.200) es superior al del mínimo personal y familiar (5.550), este forma parte en su integridad de la base liquidable general.

   Escala general: 5.550 al 9,50% = 527,25

   Cuota 3 resultante: 527,25

   Escala autonómica 5.550 al 9,50% = 527,25

   Cuota 4 resultante: 527,25

3. **Determinación de la cuota íntegra general, estatal y autonómica.**

   Cuota íntegra general estatal (Cuota 1 - Cuota 3): 3.762,75 - 527,25 = 3.235,50

   Cuota íntegra general autonómica (Cuota 2 - Cuota 4): 3.781,95 - 527,25 = 3.254,70

4. **Gravamen de la base liquidable del ahorro (12.000)**

   Gravamen estatal

   Hasta 6.000 al 9,5% = 570

Resto 6.000 x 10,5% = 630

Suma: 1.200

Gravamen autonómico

Hasta 6.000 al 9,5% = 570

Resto 6.000 x 10,5% = 630

Suma: 1.200

5. **Determinación de las cuotas íntegras**

   Cuota íntegra general (3.235,50 + 3.254,70) = 6.490,20

   Cuota íntegra del ahorro (1.200,00 + 1.200,00) = 2.400,00

   Cuota íntegra total (6.490,20 + 2.400,00) = 8.890,20

6. **Determinación de la cuota líquida**
   Deducciones: 1.500,00

   Cuota líquida total (8.890,20 - 1.500) = 7.390,20

7. **Deducciones de la cuota líquida total**

   Deducción por doble imposición internacional (la menor de A o B)

   A. **Importe efectivo satisfecho en el extranjero**

      Por rendimientos: 1.100,00

      Por ganancia patrimonial: 1.080,00

   B. **Resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen, general y del ahorro, a la parte de base liquidable, general y del ahorro, gravada en el extranjero**.

      B.1. Tipo medio efectivo de gravamen general

      El tipo de gravamen general se determina mediante la siguiente operación: Cuota líquida total x (cuota íntegra general / cuota íntegra total) ÷ Base liquidable general

      [7.390,20 x (6.490,20 ÷ 8.890,20)] ÷ 31.200 x 100 = 17,29%

      B.2. Tipo de gravamen del ahorro:

      El tipo de gravamen del ahorro se determina mediante la siguiente operación: Cuota líquida total x (cuota íntegra del ahorro / cuota íntegra total) ÷ Base liquidable del ahorro

      [7.390,20 x (2.400,00 ÷ 8.890,20)] ÷ 12.000 x 100 = 16,62%

      B.3. Parte de base liquidable general gravada en el extranjero

La parte de base liquidable general gravada en el extranjero se determina aplicando la reducción que proporcionalmente corresponde a los rendimientos obtenidos en el extranjero e integrados en la base liquidable. Dicha operación puede representarse mediante la siguiente formula:

Base liquidable general x rendimientos obtenidos en el extranjero) ÷ Componentes positivos de la base imponible general

(31.200 x 6.000) x 36.000 = 5.200,00

B.4. Parte de base liquidable del ahorro gravada en el extranjero: 6.000,00

Nota: Dado que en el presente ejemplo todos los componentes de la base liquidable del ahorro son positivos, la parte de base liquidable del ahorro gravada en el extranjero coincide con el importe obtenido en el extranjero, al no ser aplicable a la base liquidable del ahorro minoración alguna, puesto que el mínimo personal forma parte en su totalidad de la base imponible general y sobre la misma no se ha aplicado ninguna reducción.

B.5. Impuesto soportado en España

- Parte de la base liquidable general (5.200 x 17,29%) = 899,08
- Parte de la base liquidable del ahorro (6.000 x 16,62%) = 997,20

Importe de la deducción por doble imposición internacional (la menor de A o B)

Por rendimientos (899,08) + Por ganancia patrimonial (997,20) = 1.896,28

Deducción por doble imposición internacional en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional

Normativa: Art. 91.10 Ley IRPF

En los supuestos en que proceda la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional, será deducible por este concepto el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la inclusión.

La deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

Importante: *en ningún caso, podrán deducirse los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas.*

A estos efectos señalar que la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE del 30), tras la modificación introducida por el artículo decimosexto de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de

prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOE del 10), contiene la definición de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas que sustituye a la de paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación.

Ahora bien, mientras no se apruebe por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios que se consideran como paraísos fiscales.

Deducción por doble imposición en los supuestos de imputaciones de rentas por la cesión de derechos de imagen

Normativa: Art. 92.4 Ley IRPF

En los supuestos de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, los impuestos que pueden deducir por este concepto los declarantes que hayan incluido las rentas derivadas de dicha cesión son los siguientes:

a. El impuesto personal pagado, en España o en el extranjero, por la persona o entidad primera cesionaria de los derechos de imagen en la parte que corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que haya sido objeto de inclusión en el presente ejercicio.

b. El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en su base imponible por el declarante.

c. El impuesto personal de naturaleza análoga al impuesto sobre la renta satisfecho por la persona física titular de la imagen en el extranjero o en España como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que corresponda a la contraprestación obtenida como consecuencia de la primera cesión de los derechos de imagen a la cesionaria.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la inclusión.

***Importante:** en ningún caso, podrán deducirse los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como jurisdicciones no cooperativas.*

A estos efectos señalar que la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE del 30), tras la modificación introducida por el artículo decimosexto de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOE del 10), contiene la definición de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas que sustituye a la de paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de

información, o de nula o baja tributación.

Ahora bien, mientras no se apruebe por Orden Ministerial los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios que se consideran como paraísos fiscales.

Límite máximo

El importe de estas deducciones no podrá exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la imputación de renta por la cesión de derechos de imagen incluida en la base imponible.

Retenciones deducibles correspondientes a rendimientos bonificados

Normativa: Disposición transitoria sexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28)

Los beneficios procedentes del Impuesto sobre las Rentas del Capital reconocidos a las sociedades concesionarias de autopistas de peaje y a las restantes entidades a que se refiere la disposición transitoria sexta de la LIS, continúan aplicándose en la actualidad de acuerdo con las normas del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Dado que el tipo de gravamen aplicable sobre los intereses en el Impuesto sobre las Rentas del Capital era el 24 por 100 y que la bonificación otorgada ascendía al 95 por 100, el contribuyente perceptor de este tipo de rendimientos únicamente soporta una retención efectiva del 1,2 por 100 (24 x 5%). Sin embargo, el importe total de la bonificación que asciende al 22,8 por 100 (24 x 95%) también resulta deducible por aplicación del beneficio fiscal que transitoriamente sigue siendo aplicable. Ahora bien, esta última cuantía opera como una deducción de cuota sin generar derecho a devolución, por cuanto este derecho deriva de las cantidades efectivamente retenidas.

En consecuencia, en la casilla ***[0591]*** de declaración, se hará constar el importe de las retenciones no practicadas efectivamente que, no obstante, tiene la consideración de fiscalmente deducibles de la cuota, consignándose las retenciones efectivamente soportadas en la casilla correspondiente a las mismas.

Cuota resultante de la autoliquidación

La cuota resultante de la autoliquidación es el resultado de aplicar sobre la cuota líquida total o, en su caso, sobre la cuota líquida total incrementada las deducciones por doble imposición internacional, por doble imposición internacional en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, por doble imposición por la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, así como las retenciones reducibles correspondientes a rendimientos bonificados.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley del IRPF, el exceso de pagos a cuenta respecto de la cuota resultante de la liquidación determinará la devolución derivada de la normativa del IRPF que, en cada caso, proceda efectuar.

> ***Importante:*** *la cuota resultante de la autoliquidación habrá de resultar una cantidad positiva o cero.*

Cuota diferencial

Normativa: Art. 79 Ley IRPF

De la cuota resultante de la autoliquidación se deducirá el importe de los pagos a cuenta correspondientes al ejercicio 2021 (retenciones e ingresos a cuenta, pagos fraccionados y, en su caso, las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes satisfechas por contribuyentes que han adquirido dicha consideración por cambio de residencia), obteniéndose la cuota diferencial.

Retenciones e ingresos a cuenta

Las retenciones e ingresos a cuenta pueden provenir de las siguientes clases de rentas:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos del capital mobiliario.
- Por arrendamientos de inmuebles urbanos (constituya o no actividad económica).
- Por rendimientos derivados de actividades económicas (salvo arrendamientos de inmuebles urbanos).
- Por aplicación del régimen especial de atribución de rentas.
- Por imputaciones de agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas.
- Por imputaciones de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen.
- Por ganancias patrimoniales, incluidos premios y derechos de suscripción.

Las personas y entidades obligadas a retener o a ingresar a cuenta están obligadas a expedir, en favor del contribuyente, certificación acreditativa de la retención practicada o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que hayan sido incluidos en el correspondiente resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF.

> Véase al respecto la Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de 15 de diciembre de 1999 (BOE del 22), así como la Resolución 3/2001, de 22 de octubre, del citado Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT (BOE del 31).

La certificación con los requisitos anteriormente mencionados, deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración del IRPF (artículo 108.3 Reglamento IRPF).

Pagos fraccionados

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, deducirán los pagos fraccionados

correspondientes al ejercicio 2021, según conste en los modelos 130 o 131 presentados.

Cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes satisfechas por contribuyentes que han adquirido dicha condición por cambio de residencia

Las personas físicas que en el ejercicio 2021 hayan adquirido la condición de contribuyentes del IRPF, por haber pasado a tener su residencia habitual en territorio español a efectos de este impuesto, podrán deducir el importe que, en su caso, hubieran satisfecho en concepto de cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, siempre que se trate de cuotas de este impuesto devengadas en el ejercicio 2021.

Las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que, en su caso, hubieran sido practicadas durante el ejercicio 2021, tendrán para estos contribuyentes la consideración de pagos a cuenta del IRPF, por lo que el importe de las mismas se incluirá entre las retenciones e ingresos a cuenta que corresponda, atendiendo a la naturaleza de las rentas sobre la que se practicaron.

Retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de la Directiva 2003/48/CE del Consejo devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2017

Normativa: Art. 99.11 Ley IRPF

Tienen la consideración de pagos a cuenta del IRPF las retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2017.

Al respecto debe indicarse que la Directiva 2003/48/CE del Consejo establecía un doble sistema de tributación de las rentas del ahorro: el intercambio de información y la retención en la fuente.

Este último sistema era seguido por Luxemburgo y Austria a la fecha de adopción del acuerdo por el que entró en vigor la nueva Directiva (UE) 2015/2060 del Consejo, de 10 de noviembre de 2015 que deroga la Directiva 2003/48/CE del Consejo. A esos países se deben añadir otros países no comunitarios como la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, la República de San Marino, el Principado de Mónaco, el Principado de Andorra con los que se firmaron acuerdos en los que se establecían medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE.

Con la entrada en vigor de la nueva directiva se establece un único sistema de intercambio de información para cuya adopción se estableció un periodo transitorio para los países que utilizaban el sistema de retención en la fuente (en concreto, para Austria, dentro de la Unión Europea y Suiza, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Andorra, fuera de la Unión Europea). Periodo que finalizó en 2017.

No obstante, en todos los acuerdos firmados con los países no pertenecientes a la Unión Europea se incluyen supuestos en los que todavía será de aplicación el sistema anterior de retención en la fuente a pesar de haber entrado en vigor el nuevo protocolo. Estos supuestos están vinculados principalmente con obligaciones pendientes antes de la entrada en vigor del sistema de intercambio de información.

Resultado de la declaración

Introducción

La cuota diferencial, como regla general, constituye el resultado de la declaración. Sin embargo, en aquellos supuestos en que el contribuyente tenga derecho a la deducción por maternidad establecida en el artículo 81 de la Ley del IRPF, o a las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo previstas en el artículo 81 bis de la Ley del IRPF, el resultado de la declaración vendrá determinado por las siguientes operaciones que se indican:

(±) Cuota diferencial

(-) Deducción por maternidad e incremento por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados

(-) Deducción por descendientes con discapacidad a cargo

(-) Deducción por ascendientes con discapacidad a cargo

(-) Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo

(-) Deducción por familia numerosa

(-) Deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos

(+) Importe del abono anticipado de la Deducción por maternidad

(+) Importe del abono anticipado de la "Deducción por descendientes con discapacidad a cargo"

(+) Importe del abono anticipado de la "Deducción por ascendientes con discapacidad a cargo"

(+) Importe del abono anticipado de la "Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo"

(+) Importe del abono anticipado de la "Deducción por familia numerosa"

(+) Importe del abono anticipado de la "Deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos"

(=) Resultado de la declaración (a ingresar o a devolver)

Si el resultado de la declaración es una cantidad positiva, no olvide ingresar su importe, bien sea la totalidad o el primer plazo, dentro del período comprendido entre los días 6 de abril y 30 de junio de 2022, ambos inclusive.

Si el resultado de la declaración es una cantidad negativa, el contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de la cantidad que resulte a su favor, solicitud que debe efectuarse en el documento de ingreso o devolución modelo 100.

> El importe de la devolución no podrá exceder de la suma de la cantidad reflejada en la casilla ***[0609]*** en concepto de pagos a cuenta más la suma, de ser positiva, de la diferencia entre las cantidades reflejadas en las casillas ***[0611] y***

[0612] *mas la casilla* ***[0613]*** en la deducción por maternidad, de la diferencia de las casillas ***[0623]*** y ***[0624]*** en la deducción por descendientes con discapacidad a cargo; de las casillas ***[0636]*** *y* ***[0637]*** en la deducción por ascendientes con discapacidad a cargo y, de las casillas ***[0248]*** y ***[0249]*** en la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad; de las casillas ***[0660]*** y ***[0661]*** en la deducción por familia numerosa y, por último de las casillas ***[0662]*** y ***[0663]*** en la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos.

Deducción por maternidad e incremento adicional por gastos de custodia

Normativa: Arts. 81 Ley IRPF y 60 Reglamento

Deducción por maternidad

Beneficiarios e hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción

A. Beneficiarios de la deducción

El artículo 81 de la Ley del IRPF regula la deducción por maternidad que minora la cuota diferencial del IRPF y que podrán aplicar las siguientes personas:

1. Las mujeres con hijos menores de tres años en las que concurran las siguientes circunstancias:

- **Que tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por los hijos a que se refiere esta deducción.**
- **Que realicen una actividad por cuenta propia o ajena**.
- **Que estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.**

> ***Importante:*** *la deducción por maternidad es incompatible con la prestación o subsidio por desempleo o con las situaciones de excedencia voluntaria. No obstante, el hecho de encontrarse de baja por enfermedad no significa que la madre trabajadora deje de realizar una actividad por cuenta ajena.*

2. En caso de fallecimiento de la madre o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumplan los requisitos comentados en la letra a) anterior.

En el supuesto de existencia de varios contribuyentes con derecho a la deducción por maternidad respecto del **mismo tutelado o acogido o menor bajo su guarda y custodia para la convivencia preadoptiva o por resolución judicial**, su importe deberá repartirse entre ellos por partes iguales.

Importante: *con la única excepción de los supuestos señalados en la letra b) anterior, la deducción por maternidad corresponde íntegra y exclusivamente a la madre, siempre que cumpla los requisitos indicados para tener derecho a la misma. En consecuencia, en ningún caso distinto de los mencionados será admisible la aplicación de la deducción por parte del padre ni tampoco el reparto o prorrateo de la misma entre el padre y la madre.*

B. Hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción

• **Los hijos por naturaleza**, desde el mes de su nacimiento hasta el mes anterior a aquél en que cumplan los tres años de edad, ambos inclusive.

• **Los hijos adoptados y los menores vinculados al contribuyente por razón de tutela o acogimiento**, permanente o preadoptivo, o de delegación de guarda para la convivencia preadoptiva.

En los supuestos de adopción o acogimiento permanente o preadoptivo o de delegación de guarda para la convivencia preadoptiva, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

Cuando tenga lugar la **adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento, permanente o preadoptivo, de delegación de guarda para la convivencia preadoptiva** o cuando se produzca un cambio en la situación del acogimiento, la deducción se practicará durante el tiempo que reste hasta agotar el plazo máximo de tres años anteriormente citado.

En los casos de tutela, el tutor tendrá derecho al importe de la deducción que corresponda al tiempo que reste hasta que el tutelado alcance los tres años de edad.

Importante: *la deducción no resulta aplicable en el caso de nietos y demás descendientes por consanguinidad distintos de los hijos, ni cuando se trate de acogimientos familiares simples, de urgencia o temporales, ni en los casos de menores respecto de los que se tenga la guarda y custodia por resolución judicial.*

Cuantía y límite de la deducción

Cuantía de la deducción

- El importe de la deducción por maternidad correspondiente a cada hijo que otorgue derecho a la misma es de **100 euros por cada mes** del período impositivo **en que concurran de forma simultánea los requisitos** anteriormente comentados.
- La determinación de los hijos se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada

mes. En consecuencia, en caso de hijos por naturaleza se computará por entero el mes de nacimiento, sin que se compute el mes en que el hijo cumpla los tres años de edad.

- Por lo que respecta al requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad, éste se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.

Límite de la deducción

El importe de la deducción por maternidad por cada hijo que otorgue derecho a la misma **no podrá superar** ninguna de las dos cantidades que a continuación se señalan:

- Hasta **1.200 euros anuales**.
- **El importe de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades** devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento, adopción, delegación de guarda para la convivencia preadoptiva o acogimiento.

Por tanto, en el periodo impositivo de nacimiento del menor no se computarán para determinar el segundo de estos límites el importe de las cotizaciones de los meses anteriores al nacimiento.

De igual forma, en el periodo impositivo de cumplimiento de los tres años, o en su caso del fallecimiento del menor, no se computarán las cotizaciones o cuotas devengadas con posterioridad al acaecimiento de dichas circunstancias que determinan la pérdida del derecho a aplicar la deducción.

Esto es:

- En el período impositivo en que el descendiente cumple los tres años solo deben tenerse en cuenta las cotizaciones a la Seguridad Social devengadas durante el período en el que se tiene derecho a aplicar la deducción y no las de todo el año en que el menor cumple los tres años.
- Del mismo modo, si el descendiente fallece en el año, solo se computarán las cotizaciones a la Seguridad Social de los meses transcurridos hasta el fallecimiento y no las de todo el período impositivo.

El cómputo se efectuará por los importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder por la situación personal del afiliado o mutualista e incluyendo en dicho importe íntegro las cuotas correspondientes al trabajador y al empleador.

Abono anticipado de la deducción por maternidad

Importante: *téngase en cuenta que sólo podrá solicitarse el abono anticipado del importe que corresponda a la deducción por maternidad sin incluir el incremento adicional por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados que se examina en el apartado siguiente.*

Los **contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción por maternidad pueden solicitar** a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimos que a continuación se indican:

a. Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante al menos quince días de cada mes, en el Régimen general o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

b. Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50 por 100 de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en el párrafo anterior.

c. Trabajadores por cuenta ajena en alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el mes y que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período.

d. Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes especiales de la Seguridad Social no citados en los párrafos anteriores o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días en el mes.

La solicitud del abono anticipado de la deducción debe ajustarse al modelo 140 aprobado por la Orden HAC/177/2020, de 27 de febrero.

Atención ERTE Covid 19: *de acuerdo con la letra b.1º del artículo 267.1 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre -BOE de 31 de octubre-), en el caso de expedientes de regulación temporal de empleo en los que se suspenda el contrato de trabajo, el contribuyente se encuentra en situación de desempleo total. Por esta razón, en estos casos de suspensión del contrato de trabajo, como consecuencia de la aprobación de un expediente de regulación temporal de empleo, deja de realizarse una actividad por cuenta ajena y de cumplirse los requisitos para disfrutar de la deducción por maternidad y el correspondiente abono anticipado.*

Incremento adicional por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados

El importe de la deducción por maternidad se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

Importante: *a diferencia de la deducción general por maternidad, los contribuyentes con derecho a la aplicación del incremento adicional por gastos de custodia no pueden solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada, sino que deberán solicitar el incremento que corresponda directamente en la declaración del IRPF.*

Requisitos y condiciones para aplicar el incremento adicional

Para que la deducción por maternidad se incremente hasta en 1.000 euros adicionales es necesario que se den los siguientes requisitos:

1º. Se deben cumplir los requisitos anteriormente comentados sobre **beneficiarios e hijos que dan derecho a la deducción por maternidad**.

2º. Además, es necesario que el contribuyente haya satisfecho en el período impositivo **gastos de custodia del hijo menor de tres años**.

Se consideran GASTOS DE CUSTODIA a las cantidades satisfechas por el contribuyente que cumplan **las siguientes condiciones**:

a. Que sean satisfechas a guarderías o centros de educación infantil **autorizados**.

> **Precisiones:**
>
> El término “autorizados” debe entenderse exigible tanto a centros de educación infantil, como a guarderías.
>
> La deducción por maternidad es una medida vinculada al ámbito educativo (primer ciclo de educación infantil), por lo que su aplicación se refiere a centros de educación infantil, públicos o privados, que desarrollan el referido ciclo y en consecuencia que estén autorizados por la Administración educativa competente. Véase al respecto la Resolución del TEAC de 26 de mayo de 2021, Reclamación número 00/0946/2021, recaída recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio.
>
> Por ello, no procede la aplicación de la deducción respecto de gastos satisfechos a personas físicas o jurídicas que puedan desarrollar labores de custodia de niños menores de tres años con distintas finalidades ajenas a las educativas antes referidas. Serían los casos de gastos incurridos en empresas o establecimientos abiertos al público que acogen menores con distintos fines (locales de celebraciones de cumpleaños o fiestas infantiles, ludotecas, locales de mera custodia, campamentos infantiles, etcétera) o de gastos satisfechos a particulares en el domicilio familiar por custodia de menores (cuidados realizados por familiares retribuidos, gastos de custodia satisfechos a “canguros”, empleados del hogar, etcétera), y que pueden requerir o no autorización administrativa, como ocurriría en el caso de apertura de establecimientos abiertos al público, que requieren de determinadas licencias municipales o autonómicas, si bien no van a contar con la autorización de la administración educativa por la naturaleza o finalidad de la custodia.

b. Que se abonen los siguientes **conceptos**:

- la preinscripción y matrícula de menores de 3 años,
- la asistencia, en horario general y ampliado, y
- la alimentación.

c. Que su abono corresponda a gastos que se hayan producido por **meses completos**.

d. Que **no tengan para el contribuyente la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos** por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.3. b) o d) de la Ley del IRPF, es decir, por:

- La contratación directa o indirectamente por empresas o empleadores del servicio de

primer ciclo de educación infantil para los hijos de sus trabajadores en guarderías o centros de educación infantil autorizados [Art, 42.3.b) Ley IRPF].

- La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado [Art. 42.3.d) Ley IRPF]

Especialidad: aplicación del incremento hasta que el hijo comience el segundo ciclo de educación infantil

En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

A estos efectos téngase en cuenta que en el supuesto de que el descendiente cumpla los tres años en el mes de enero o en el caso de que la madre comience a trabajar en el año en el que el hijo cumple esa edad, pero después de haberla cumplido, no se podrá aplicar la deducción por maternidad, si bien ello no impedirá aplicar el incremento de gastos de guardería o centro de educación infantil autorizado por los gastos originados hasta el mes en el que el descendiente puede iniciar el segundo ciclo de educación infantil.

Obligación de información por parte de guarderías o centros de educación infantil autorizados:

El artículo 69.9 del Reglamento del IRPF establece para las guarderías o centros de educación infantil autorizados la obligación de presentar una declaración informativa sobre los menores y los gastos que den derecho a la aplicación del incremento de la deducción.

La Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 233, "Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados" y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (BOE del 27).

Cuantía del incremento adicional

- El incremento de la deducción podrá ser de **hasta 83,33 euros por cada mes** del período impositivo **en** que concurran de forma simultánea los requisitos anteriormente comentados sobre beneficiarios, hijos que dan derecho a la deducción y gastos de custodia.
- A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del incremento se tendrán en cuenta las siguientes **reglas**:

1. La determinación de los hijos se realizará de acuerdo con su **situación el último día de cada mes**.

> ***Importante:*** *No obstante, en el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el número de meses de dicho ejercicio se ampliará, en caso de cumplimiento del resto de requisitos, a los meses posteriores al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.*

2. El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca **en cualquier día del mes**.

3. Los meses a tomar en consideración serán exclusivamente aquéllos en los que los gastos abonados se efectúen **por mes completo.**

   A estos efectos, se entenderán incluidos los meses contratados por completo aun cuando parte de los mismos tengan el carácter de no lectivos.

- En el supuesto de existencia de varios contribuyentes con derecho a la aplicación del incremento respecto del mismo acogido o tutelado, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

Límites de la deducción

El incremento de la deducción por cada hijo que otorgue derecho a la misma **no podrá superar** para cada hijo **ninguno** de los dos límites que a continuación se señalan:

- **1.000 euros anuales.**

- **La menor de las siguientes cantidades:**

  a) Las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento, adopción, delegación de guarda para la convivencia preadoptiva o acogimiento.

  Además, a efectos de las cotizaciones y cuotas a computar debe tenerse en cuenta lo siguiente:

  - En el período impositivo en el que el descendiente cumple los 3 años las cotizaciones a la Seguridad Social a computar serán las devengadas hasta el mes anterior a aquel en el que el hijo pueda iniciar el segundo ciclo de educación infantil.

  - Si el descendiente fallece en el año, solo se computarán las cotizaciones a la Seguridad Social de los meses en los que el contribuyente tiene derecho a aplicar la deducción y no las de todo el periodo impositivo.

> ***Importante:*** *para el cálculo del límite de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo, se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.*

b) El importe anual total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo, sea o no por meses completos.

A efectos de determinar el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho, se considerará tanto el importe pagado por la madre o el contribuyente con derecho al referido incremento, como el satisfecho por el otro progenitor, adoptante, tutor, guardador o acogedor.

Aplicación de la deducción en la declaración del IRPF

La deducción por maternidad minora la cuota diferencial, con independencia de que dicha cuota diferencial resulte positiva o negativa.

En consecuencia, el importe de la deducción deberá hacerse constar en la declaración del ejercicio en el apartado correspondiente a "Cuota diferencial y resultado de la declaración", casilla ***[0611]*** de la declaración.

Los contribuyentes a quienes, por haberlo solicitado en su momento, la Agencia Tributaria hubiera satisfecho cantidades mensuales en concepto de abono anticipado de la deducción por maternidad, deberán consignar en la casilla ***[0612]*** de la declaración la suma de dichas cantidades que correspondan al ejercicio 2021.

> ***Importante:*** *no serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a la deducción por maternidad que corresponda.*

Por último, aquellos contribuyentes con derecho al incremento de la deducción por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados, deberán hacer constar el importe que corresponda en la casilla ***[0613]*** de la declaración.

Ejemplo. Deducción por maternidad e incremento por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados

Doña P.C.A. ha estado dada de alta en el Régimen General de la Seguridad Social durante todo el año 2021, ascendiendo a 1.800 euros (150/mes) los importes íntegros de las cotizaciones y cuotas anuales devengadas al citado Régimen.

Doña P.C.A. tiene dos hijos: el mayor, nacido el 31 de enero de 2019, y el menor, nacido el 13 de agosto de 2021.

El hijo mayor ha estado matriculado durante el ejercicio en el centro de educación infantil autorizado "ZZ" siendo los gastos satisfechos por los servicios prestados por este centro los siguientes:

- 300 euros por la matricula
- 4.250 euros [importe que corresponden a los meses completos de enero a junio, ambos inclusive, octubre y noviembre (500 euros/mes) y a 15 días de mes julio (250 euros)].

En relación con dichos gastos se solicitó y obtuvo para el ejercicio 2021 de la Comunidad

Autónoma una beca por el concepto de cheque guardería que alcanzó los 1.000 euros, cantidad que fue abonada directamente al centro de educación infantil "ZZ" por la Consejería de Educación.

Asimismo, la empresa donde trabaja Doña P.C.A ha pagado también directamente al centro de educación infantil "ZZ" la cantidad de 1.500 euros, como retribución en especie exenta para su trabajadora.

El resto del importe de los gastos ha sido satisfecho al 50 por 100 por cada progenitor.

Determinar el importe de la deducción por maternidad y el incremento adicional por gastos de guardería correspondiente al ejercicio 2021 y calcular el resultado de su declaración, sabiendo que la cuota diferencial de la misma asciende a 1.500 euros y que la contribuyente no ha solicitado el pago anticipado de la deducción por maternidad.

Solución:

1. Importe de la deducción por maternidad

Deducción correspondiente al hijo mayor:

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses
- Importe de la deducción (12 meses x 100 euros) = 1.200
- Límite de la deducción por hijo (1.200 euros)

  Nota: prevalece el importe de 1.200 euros anuales por el primer hijo al ser superior el importe de las cotizaciones y cuotas devengadas a la Seguridad Social en el ejercicio 2021 (1.800 euros)

Deducción correspondiente al hijo menor:

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 5 meses
- Importe de la deducción (5 meses x 100 euros) = 500
- Límite de la deducción por hijo (500 euros)

  Nota: prevalece el importe de 500 euros por segundo hijo, al ser superior el importe de las cotizaciones y cuotas devengadas en el ejercicio 2021 a la Seguridad Social con posterioridad al nacimiento (750 euros al tenerse en cuenta 5 meses).

Importe total (1.200 + 500) = 1.700,00

2. Incremento adicional por gastos de custodia

Incremento adicional correspondiente al hijo mayor:

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 8 meses
- Importe del incremento (1.000 euros ÷ 12 meses x 8 meses) = 666,64

Nota: en el presente caso, el incremento adicional por gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados puede alcanzar hasta 1.000 euros anuales y se calculara proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultanea los requisitos exigidos en el artículo 81.1 y 2 de la Ley del IRPF. Los meses a tomar en consideración son exclusivamente aquellos en los que los gastos abonados se efectúen por mes completo. Por tanto, en este caso solo se tienen en cuenta los 8 meses completos, excluyendo los 15 días de mes de julio, por lo que el cálculo será: 1.000 euros.12 meses x 8 meses = 666,64 euros

- Límite del incremento: 666,64 euros

  El incremento de 666,64 euros **no supera** ninguno de los límites que se indican a continuación:

  a) Importe de las cotizaciones y cuotas devengadas a la Seguridad Social: 1.800 euros

  b) Importe total del gasto efectivo no subvencionado de los gastos de custodia: 2.050 euros

  Nota: de acuerdo con el artículo 81 de la Ley del IRPF y el artículo 60 del Reglamento del IRPF, el gasto total no subvencionado correspondiente a las cantidades totales anuales (por meses completos o incompletos) satisfechas a guarderías o centros de educación infantil autorizados por la preinscripción y matricula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, se minorara en las cantidades de dichos gastos que hayan sido satisfechas por las empresas empleadoras de los beneficiarios que tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de la Ley del IRPF.

  Por tanto, en el presente caso los gastos de custodia serán: 300 (matricula) + 4.000 (8 meses completos) + 250 (mes incompleto) – 1.000 (importe subvencionado) – 1.500 (retribución en especie exenta) = 2.050 euros

  Atención: *aunque haya sido pagado por ambos progenitores al 50 por 100, se considerará tanto el importe pagado por la madre o el contribuyente con derecho al referido incremento, como el satisfecho por el otro progenitor*.

3. Resultado de la declaración

Cuota diferencial: 1.500,00

Deducción por maternidad

- Importe de la deducción (1.200,00 + 500,00) = 1.700,00
- Incremento por gastos en guarderías (666,64) = 666,64

Resultado de la declaración (1.500 – 1.700 – 666,64): –866,64

Deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo

Normativa: Artículo 81 bis y disposición adicional cuadragésima segunda Ley IRPF; art. 60 bis Reglamento

Deducciones que incluye

Se establecen cinco deducciones destinadas a reducir la tributación de los contribuyentes con mayores cargas familiares, que minorarán la cuota diferencial de forma análoga a como lo hace la deducción por maternidad, esto es, con independencia de que dicha cuota diferencial resulte positiva o negativa, pudiendo solicitarse tambien su abono anticipado.

Estas deducciones son:

- Deducción por cada descendiente con discapacidad
- Deducción por cada ascendiente con discapacidad.
- Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad.
- Deducción por familia numerosa.
- Deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de las deducciones

A. En general

Podrán aplicar estas deducciones los siguientes contribuyentes:

a. Los que realicen una actividad por **cuenta propia o ajena** por la cual estén dados de **alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.**

b. Los que perciban **prestaciones** contributivas y asistenciales **del sistema de protección del desempleo.**

> En el supuesto de los desempleados, para tener derecho a aplicar las deducciones es necesario estar cobrando una prestación, contributiva o asistencial, del sistema de protección del desempleo. No siendo suficiente con estar inscrito como demandante de empleo.

> ***Atención Covid-19:*** *tienen derecho a estas deducciones:*
>
> 1. *Los contribuyentes que hayan percibido las prestaciones económicas extraordinarias*

por cese o reducción de la actividad económica del autónomo a consecuencia de la epidemia de COVID-19 que corresponden a la acción protectora de la Seguridad Social:

Se trata, por tanto, de prestaciones extraordinarias de la Seguridad Social para los trabajadores autónomos, cuya naturaleza es análoga a la prestación económica por cese total, temporal o definitivo, de la actividad que fue establecida en la Ley 32/2010, de 5 de agosto, por la que se establece un sistema específico de protección por cese de actividad de los trabajadores autónomos (BOE del 6) y se encuentra actualmente regulada en los artículos 327 y siguientes del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

En consecuencia, la calificación de estas prestaciones extraordinarias por el COVID-19 (al igual que la de la referida prestación general por cese de actividad) sería la de rendimientos del trabajo, de conformidad con el artículo 17.1 b) de la Ley IRPF, que incluye entre los rendimientos íntegros del trabajo las prestaciones por desempleo, entendido éste de una forma amplia y no sólo comprensivo de la situación de cese de actividad correspondiente a los trabajadores por cuenta ajena.

Entre dichas prestaciones se encuentran las prestaciones extraordinarias por cese de actividad de los artículos 5, 6, 7 y 8 del Real Decreto-ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo (BOE del 27); o las previstas en los artículos 6, 7, 8 y 9 del Real Decreto-ley 11/2021, de 27 de mayo, sobre medidas urgentes para la defensa del empleo, la reactivación económica y la protección de los trabajadores autónomos (BOE del 28).

2. *Los contribuyentes afectados por ERTE (expediente de regulación temporal de empleo), puesto que se encuentran en situación de desempleo y tienen derecho a la percepción de prestaciones por desempleo.*

c. Los que perciban **pensiones** abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la **Seguridad Social** o por el Régimen de **Clases Pasivas del Estado.**

No dan derecho a las deducciones las prestaciones generadas por la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia.

d. Los que perciban **prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social** de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

La aplicación de las deducciones se extiende a los contribuyentes dados de alta en el extranjero en sistemas públicos de protección social análogos a la Seguridad Social española o a las mutualidades de previsión social alternativas a la Seguridad Social, y a los que reciben prestaciones por desempleo o pensiones de regímenes públicos de previsión social correspondientes a Estados distintos de España.

B. En particular, según la situación familiar que da derecho a la deducción

Además de lo anterior y, en función de la deducción que se pretenda aplicar, tendrán derecho a minorar la cuota diferencial los contribuyentes en los que concurran las siguientes circunstancias:

a. Por cada descendiente con discapacidad, los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del IRPF.

b. Por cada ascendiente con discapacidad, los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59 de la Ley del IRPF.

c. Por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, los contribuyentes cuyo cónyuge con discapacidad no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones previstas en las letras a) y b) anteriores.

Renta anual: El concepto de renta anual, a estos efectos, está constituido por la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario, y de actividades económicas), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la Ley del IRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos.

De acuerdo con lo anterior, el concepto de rendimiento neto del trabajo que debe tenerse en cuenta para aplicar el citado límite debe ser el definido en el artículo 19 de la Ley del IRPF -incluyendo la minoración por aplicación de la reducción del artículo 18 de la Ley del IRPF-, quedando, en consecuencia, dicho rendimiento minorado en todos los gastos del artículo 19.2, incluido el gasto específico de 2.000 euros de su letra f).

d. Por familia numerosa, los contribuyentes que sean un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

Importante: *el contribuyente deberá contar con el título de familia numerosa o, en su caso, acreditar la condición de persona con discapacidad del cónyuge no separado legalmente, ascendiente o descendiente de acuerdo con lo establecido en el artículo 72 del Reglamento del IRPF.*

No obstante, debe tenerse en cuenta en relación con el título de familia numerosa que la Resolución del TEAC de 24 de junio de 2021, Reclamación número 00/00816/2021, recaída en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, ha fijado el criterio de que para poder aplicar la deducción por familia numerosa es necesario acreditar la concurrencia de los requisitos y condiciones establecidos en los artículos 2 y 3 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, por cualquier medio de prueba admisible en Derecho y no exclusivamente mediante el título oficial de familia numerosa al que se refiere el artículo 5.1 de esta última ley.

e. Por ser un ascendiente con **dos hijos y cumplir todas y cada una de las siguientes condiciones:**

- **Estar separado legalmente, o sin vínculo matrimonial,**
- **No tener derecho a percibir anualidades por alimentos por los hijos,**

  A los efectos establecidos en el artículo 81 bis de la Ley del IRPF, el derecho a percibir alimentos exige una resolución judicial que así lo determine. No obstante, debe tenerse en cuenta que, a partir de las modificaciones introducidas por la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, a la resolución judicial de divorcio se equipara el acuerdo de los cónyuges mediante la formulación de un convenio regulador ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario

- **Tener derecho por los hijos a la totalidad del mínimo por descendientes** previsto en el artículo 58 de la Ley del IRPF.

  Los contribuyentes **separados legalmente** con dos hijos sin derecho a anualidades por alimentos, tienen derecho a la totalidad del mínimo cuando tengan atribuida la guarda y custodia de los hijos en exclusiva. Por lo tanto, a diferencia de lo anterior, cuando la guarda y custodia sea compartida el mínimo por descendiente se prorrateará entre ambos padres y no se tendrá derecho a aplicar esta deducción.

  Por su parte los ascendientes **sin vínculo matrimonial** con dos hijos sin derecho a anualidades por alimentos, tendrán derecho a aplicar la totalidad del mínimo cuando no haya convivencia con el otro progenitor y ambos hijos convivan única y exclusivamente con un ascendiente.

Cuantía máxima de las deducciones

- **Deducción por descendientes con discapacidad a cargo**

  Hasta **1.200 euros anuales** por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes

- **Deducción por ascendientes con discapacidad a cargo**

  Hasta **1.200 euros anuales** por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes.

- **Deducción por cónyuge con discapacidad a cargo**

  Hasta **1.200 euros anuales** por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones anteriores por descendientes o ascendientes con discapacidad.

- **Deducción por familia numerosa**

  - Hasta **1.200 euros anuales por** ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una **familia numerosa de categoría general** conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.
  - Este importe se incrementará en un 100 por 100, es decir, hasta **2.400 euros anuales** en el caso de **familia numerosa de categoría especial** conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.
  - La cuantía de la deducción a que se refieren los puntos anteriores (1.200 euros o 2.400 euros), **se incrementará hasta en 600 euros anuales adicionales por cada uno de los**

hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda.

- **Deducción por ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos**

  Hasta 1.200 euros anuales por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendientes.

Prorrateo, cálculo del importe y límite de las deducciones

Prorrateo

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de la solicitud de abono anticipado a la que más adelante nos referimos.

Cálculo del importe

Las deducciones se aplican, para cada contribuyente con derecho a las mismas, **proporcionalmente al número de meses** en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos para aplicarla.

A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción a que se refiere el apartado anterior se tendrán en cuenta las **siguientes reglas:**

a. La determinación de la condición de familia numerosa, del estado civil del contribuyente, del número de hijos que exceda del número mínimo de hijos exigido para que la familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial y de la situación de discapacidad se realizará de acuerdo con su situación el **último día de cada mes**.

   En el mismo sentido, si se produce el cese de la discapacidad, la caducidad del título de familia numerosa, la disolución del matrimonio (siendo el cónyuge discapacitado) con efectos desde el último día del mes, no se tendrá derecho a aplicar la deducción correspondiente por ese mes.

   Por último, en el caso de que se produzca el fallecimiento de la persona que origina el derecho a la deducción, o el fallecimiento del contribuyente, habida cuenta de que debe tenerse en cuenta la situación existente en el último día del mes no se tendrá derecho a la aplicación de la deducción por ese mes.

b. Para contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena, el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en **cualquier día del mes**.

c. Para contribuyentes que perciban las prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones de la Seguridad Social o Clases Pasivas y prestaciones

análogas a las anteriores, el requisito de percibir las citadas prestaciones se entenderá cumplido cuando tales prestaciones se perciban **en cualquier día del mes**, **y no será aplicable el requisito de alta** en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.

Límite de las deducciones

A. En general:

En el caso de los contribuyentes que realicen una **actividad por cuenta propia o ajena** por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, **el límite** para cada una de las deducciones será el **importe de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades** de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al momento en que se cumplan los requisitos previstos para su aplicación. Sin embargo, en el periodo impositivo en el que se produzca la situación que origina la finalización del derecho a la deducción (fin de la discapacidad, fallecimiento del descendiente o del ascendiente, caducidad del título de familia numerosa, disolución del matrimonio) solo deben tenerse en cuenta las cotizaciones a la Seguridad Social devengadas durante el período en el que se tiene derecho a aplicar la deducción y no las de todo el año.

A estos efectos se tendrá en cuenta de forma conjunta, tanto el número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos para su aplicación como las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

Atención: *a efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.*

B. Reglas especiales:

- Si el contribuyente tuviera derecho a la deducción respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, **el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos.**
- **En caso de familias numerosas de categoría especial, el incremento en un 100 por 100 de la deducción (1.200 euros) no se tendrá en cuenta a efectos del citado límite.**
- **Tampoco se tendrá en cuenta a efectos del citado límite** el incremento de hasta en 600 euros anuales **por cada uno de los hijos** que formen parte de la familia numerosa **que exceda del número mínimo de hijo**s exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial.

C. Excluidos del Límite:

A los contribuyentes que perciban las prestaciones contributivas y asistenciales del **sistema de protección del desempleo, pensiones** de la Seguridad Social o Clases Pasivas **y prestaciones análogas** a las anteriores, **no les resulta de aplicación el límite anterior** del importe de las cotizaciones y cuotas satisfechas a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo

devengadas en cada período impositivo **ni, en el caso de que se hubiera cedido a su favor el derecho a la deducción**, se tendrán en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

Incompatibilidades entre las deducciones

- La deducción por cónyuge no separado legalmente es incompatible con la deducción por descendientes y ascendientes con discapacidad respecto a la misma persona.
- La deducción por familia numerosa y la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos son incompatibles entre sí.

Abono anticipado de las deducciones

Supuestos y requisitos

Los contribuyentes con derecho a la aplicación de estas deducciones podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada en los siguientes supuestos y con requisitos que se indican:

1. En el caso de los contribuyentes que realicen una **actividad por cuenta propia o ajena** por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, **por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimos** que a continuación se indican:

a. Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante al menos quince días de cada mes en el Régimen General o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

b. Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50 por 100 de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en el párrafo anterior.

c. En el caso de trabajadores por cuenta ajena en alta en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social cuando se hubiera optado por bases diarias de cotización, que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período.

d. Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes Especiales de la Seguridad Social no citados en los párrafos anteriores o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días en el mes.

2. En el caso de los contribuyentes que perciban las prestaciones contributivas y asistenciales del **sistema de protección del desempleo, pensiones** de la Seguridad Social o Clases Pasivas **y prestaciones análogas** a las anteriores, **por cada uno de los meses en que se perciban tales prestaciones**.

El Servicio Público de Empleo Estatal, la Seguridad Social, y las mutualidades de previsión social alternativas a las de la Seguridad Social y cualquier otro organismo que abonen las prestaciones y pensiones estarán obligados a suministrar por vía electrónica a la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante los diez primeros días de cada mes los datos de las personas a las que hayan satisfecho las citadas prestaciones o pensiones durante el mes anterior.

3. Para el abono anticipado de **la deducción por cónyuge no separado legalmente**, la cuantía **de las rentas anuales a tomar en consideración** serán las correspondientes al último periodo impositivo cuyo plazo de presentación de autoliquidación hubiera finalizado al inicio del ejercicio en el que se solicita su abono anticipado.

Solicitud de abono anticipado y su tramitación

La tramitación del abono anticipado se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

1. Presentación de la solicitud para el abono anticipado

Podrá presentarse la solicitud de abono anticipado a partir del momento en que, cumpliéndose los requisitos y condiciones establecidos para el derecho a su percepción, el contribuyente opte por la modalidad de abono anticipado de la misma.

La solicitud se ajustará al modelo 143 aprobado por la Orden HAP/2486/2014, de 29 de diciembre (BOE del 31), modificada por las Ordenes HAP/410/2015, de 11 de marzo (BOE del 12) y HAC/763/2018, de 10 de julio (BOE del 188), debiéndose cumplimentar los datos de dicho modelo que correspondan a la modalidad de deducción que se esté solicitando.

La Orden HAC/763/2018, de 10 de julio, ha modificado, para las solicitudes del abono anticipado de las deducciones por familia numerosa y personas con discapacidad a cargo presentadas a partir del 1 de agosto de 2018, el modelo 143 para introducir la nueva deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad.

Sin embargo, respecto al incremento de la deducción por familia numerosa por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa, que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, no se incluye ninguna modificación en el apartado "Deducción por familia numerosa" del modelo 143 ya que, con la información de la que dispone, será la propia Agencia Tributaria la que calcule y abone directamente el citado incremento a los contribuyentes que, teniendo derecho, hayan solicitado el abono anticipado de esta deducción, sin que sea necesario que se aporte información adicional.

Una vez presentada la solicitud de abono anticipado, no será preciso reiterar la misma durante todo el período en que se tenga derecho al abono anticipado de la deducción, salvo para comunicar las variaciones sobrevenidas posteriormente.

Se presentará una solicitud por cada deducción a la que se pueda tener derecho y, en el caso de la deducción por ascendientes o descendientes con discapacidad a cargo, respecto de cada ascendiente o descendiente que de derecho a la deducción.

2. Modalidades de solicitud de abono anticipado y su tramitación

La solicitud se podrá presentar utilizando una de las dos modalidades siguientes:

a. **Modalidad individual.**

Se presentará una solicitud por cada contribuyente con derecho a deducción.

En este tipo de solicitud se abonará al solicitante la cantidad que resulte de dividir el importe que proceda entre el número de contribuyentes con derecho a la aplicación del mínimo respecto del mismo descendiente o ascendiente con discapacidad, o entre el número de ascendientes o hermanos huérfanos de padre y madre que formen parte de la misma familia numerosa, según la modalidad de deducción de la que se trate.

El importe del abono mensual de la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad será de 100 euros y la solicitud siempre será individual, correspondiendo a un solo contribuyente.

b. **Modalidad colectiva**.

La solicitud se presentará por todos los contribuyentes que pudieran tener derecho a la deducción respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa.

En este tipo de solicitud se deberá designar como primer solicitante a un contribuyente que cumpla, en el momento de presentar la solicitud, los requisitos previstos para la aplicación de la deducción que corresponda.

El abono anticipado se efectuará mensualmente sin prorrateo alguno, por importe de **100 euros** por cada descendiente, ascendiente o familia numerosa. Dicho importe será de **200 euros** si se trata de una familia numerosa de categoría especial. En los supuestos de familia numerosa, dicho importe se incrementará en **50 euros** mensuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa, **que exceda** del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda.

Cada mes de enero se podrá modificar la modalidad de solicitud respecto de cada una de las deducciones.

Los solicitantes, el cónyuge no separado legalmente con discapacidad y los descendientes o ascendientes con discapacidad que se relacionen en la solicitud, deberán disponer de número de identificación fiscal.

3. Resolución

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la vista de la solicitud recibida, y de los datos obrantes en su poder, si considera procedente la solicitud abonará de oficio de forma anticipada y a cuenta el importe de cada deducción al solicitante.

En el supuesto de que no procediera el abono anticipado de la deducción, la Agencia Estatal de Administración Tributaria procederá a dictar resolución expresa que será notificada al interesado. El acuerdo que deniegue la solicitud habrá de ser en todo caso motivado.

4. Cobro

El abono de las deducciones de forma anticipada se efectuará mensualmente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante transferencia bancaria, por el importe que corresponda en función de si es una solicitud individual o colectiva y de los meses en que se cumplan las condiciones. El Ministro de Hacienda podrá autorizar el abono por cheque cruzado o

nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

Comunicación de variaciones que afecte al abono anticipado

Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de dichas deducciones vendrán obligados a comunicar a la Administración tributaria las variaciones que afecten a su abono anticipado, así como cuando, por alguna causa o circunstancia sobrevenida, incumplan alguno de los requisitos para su percepción.

La comunicación de dichas variaciones deberá hacerse en el plazo de los quince días naturales siguientes a aquel en que se hubiera producido la variación o incumplimiento de los requisitos, utilizando el modelo 143.

Regularización por la percepción del importe del abono anticipado de forma indebida, total o parcialmente

Deben distinguirse dos supuestos:

• Contribuyentes no obligados a declarar

Los contribuyentes no obligados a presentar declaración por el IRPF deberán regularizar su situación tributaria cuando el importe percibido por cada una de las deducciones por familia numerosa, por personas con discapacidad o por ascendientes con dos hijos no se corresponda con el de su abono anticipado, mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso. Para ello deben presentar el modelo 122 en el plazo comprendido entre la fecha en que los pagos anticipados se hayan percibido de forma indebida hasta que finalice el plazo para la presentación de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en que se haya percibido el pago anticipado de forma indebida.

> ***Atención:*** *véase la Orden HFP/105/2017, de 6 de febrero, por la que se aprueba el modelo 122 "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducciones por familia numerosa, por personas con discapacidad a cargo o por ascendiente con dos hijos separado legalmente o sin vínculo matrimonial. Regularización del derecho a la deducción por contribuyentes no obligados a presentar declaración" (BOE del 10).*

• Contribuyentes obligados a declarar

En el caso de contribuyentes obligados a declarar que hayan percibido el importe del abono anticipado de forma indebida, total o parcialmente, deberán proceder a regularizar su situación en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en que se haya percibido el abono anticipado indebidamente.

Cesión del derecho a la deducción

En qué consiste

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, podrá ceder el derecho a la deducción a uno de ellos.

Se considera que **no existe transmisión lucrativa** a efectos fiscales por esta cesión.

Supuestos en los que se entiende cedido el derecho a favor de otro contribuyente

Se entiende cedido el derecho en los siguientes casos:

- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las deducciones y hubieran presentado una solicitud de abono anticipado de forma colectiva, se entenderá cedido el derecho a la deducción a favor del primer solicitante, quién deberá consignar en la declaración del IRPF el importe de la deducción y la totalidad del pago anticipado percibido.

- En los restantes casos, se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del contribuyente que aplique la deducción en su declaración, debiendo constar esta circunstancia en la declaración de todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción, salvo que el cedente **sea un no obligado a declarar**, en cuyo caso tal cesión se efectuará mediante la presentación del modelo 121 que deberá presentarse en el plazo establecido en cada ejercicio para la presentación de la declaración del IRPF.

  Véase al respecto la Orden HFP/105/2017, de 6 de febrero, por la que se aprueba el modelo 121 "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo. Comunicación de la cesión del derecho a la deducción por contribuyentes no obligados a presentar declaración" (BOE del 10).

Atención: *en el caso de cesión del derecho a favor de otro contribuyente éste se deberá indicar en la declaración, dentro de la deducción que corresponda, que le han cedido el derecho a la deducción y en su caso el NIF del cedente.*

Reglas especiales para el cálculo de la deducción cuando se ceda el derecho

Cuando se lleve a cabo la cesión, a efectos del cálculo de la deducción, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

a. El importe de la deducción no se prorrateará entre ellos, sino que se aplicará íntegramente por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

b. Se computarán los meses en que cualquiera de los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción cumpla los requisitos.

c. Se tendrán en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

d. Los importes que, en su caso, se hubieran percibido anticipadamente, se considerarán

obtenidos por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

Aplicación de las deducciones en la declaración del IRPF

Las deducciones minoran la cuota diferencial, con independencia de que dicha cuota diferencial resulte positiva o negativa. En consecuencia, el importe de las deducciones que proceda aplicar deberá hacerse constar en la declaración del ejercicio en el apartado correspondiente a "Cuota diferencial y resultado de la declaración", del modelo de declaración, casillas **[*0623*]** para la deducción por descendientes con discapacidad a cargo, ***[0636]*** para la deducción por ascendientes con discapacidad a cargo, ***[0248]*** para la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad, **[*0660*]** para la deducción por familia numerosa y **[*0662*]** para la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos.

> ***Importante:*** *los descendientes o ascendientes y el cónyuge no separado legalmente con discapacidad que se relacionen en las deducciones por personas con discapacidad a cargo deberán disponer de NIF.*

Los contribuyentes a quienes, por haberlo solicitado en su momento, la Agencia Tributaria hubiera satisfecho cantidades mensuales en concepto de abono anticipado, deberán consignar la suma de éstas, en función de la deducción que corresponda, en las casillas ***[0624]*** (deducción por descendientes con discapacidad a cargo), ***[0637]*** (deducción por ascendientes con discapacidad a cargo), ***[0249]*** (deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo) ***[0661]*** (deducción por familia numerosa) y ***[0663]*** (deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos) de la declaración.

Asimismo, cuando se haya cobrado cantidades anticipadamente y el contribuyente, en el caso de personas con discapacidad a cargo, no tenga derecho al mínimo por descendientes o por ascendientes, deberá regularizar tal situación en su declaración por el IRPF consignando en las casillas ***[0664] o [0666]***, según corresponda, el importe cobrado que debe regularizar.

En el supuesto de contribuyentes **no obligados a declarar**, tal regularización se efectuará mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso en el lugar, forma y plazo que determine la Ministra de Hacienda.

Véase al respecto la Orden HFP/105/2017, de 6 de febrero, por la que se aprueba los modelos 121 y 122 (BOE del 10).

> ***Importante:*** *no serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a las que correspondan por las deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo.*

Ejemplos

Ejemplo 1. Deducción por descendientes con discapacidad a cargo con abono anticipado

El matrimonio formado por don F.G.D, que percibe una pensión de jubilación de la Seguridad Social de 1.600 euros mensuales, y dona T.V.J conviven con su hijo de 35 años que tienen acreditado desde 1.992 un grado de discapacidad del 33 por 100 y que percibe una renta exenta.

Determinar el importe de la deducción por descendientes con discapacidad a cargo correspondiente al ejercicio 2021 sabiendo que la cuota diferencial de la declaración conjunta del matrimonio asciende a 2.300 euros y que en julio de 2021 solicitaron y percibieron de forma colectiva el pago anticipado de la deducción.

Solución:

Nota previa: don F.G.D., cumple los requisitos para aplicar la deducción al ser pensionista y tener derecho al mínimo por descendientes en este caso al tratarse de un hijo con discapacidad cualquiera que sea su edad, que convive con el contribuyente y no tienen rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, ni presenta declaración. Por su parte, Doña T.V.J no tiene derecho a la deducción al no realizar ningún tipo de una actividad por cuenta propia o ajena ni percibir prestaciones como pensionista o desempleado.

Cuota diferencial: + 2.300,00

Deducción por descendiente con discapacidad a cargo:

- Numero de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses
- Importe de la deducción = - 1.200
- Límite de la deducción por hijo (1.200 euros) **(1)**

Abono anticipado:

- Numero de meses que ha percibido el abono anticipado: 6 meses **(2)**
- Importe del abono anticipado de la deducción (6 meses x 100 euros) = + 600

Diferencia (1.200 - 600) = - 600

Resultado de la declaración (2.300 - 600): 1.700 (a ingresar)

Notas al ejemplo:

(1) Al tratarse de un contribuyente que percibe una pensión de la Seguridad Social no les resulta de aplicación el límite del importe de las cotizaciones y cuotas satisfechas a la Seguridad Social y Mutualidades que si se establece para contribuyentes que realizan una actividad por cuenta propia o ajena.

El límite será la cuantía anual de la deducción 1.200 euros y en la medida en que se ha cumplido todo el año los requisitos exigidos podrá deducir su importe íntegro. **Volver**

(2) Desde julio a diciembre ha recibido 6 meses el abono anticipado por importe de 100 euros cada mes (600 euros). **Volver**

Ejemplo 2. Deducción por ascendientes con discapacidad a cargo sin abono anticipado ni cesión del derecho

Don G.V.V de 77 años, con un 45 por 100 de discapacidad, percibe una pensión de jubilación de 6.500 euros anuales y no presenta declaración del IRPF.

Tiene 2 hijos con los que convive a lo largo del año (6 meses con cada uno). El primero de ellos, don P.V.P, trabajo por cuenta ajena de enero a octubre de 2021 con unas cotizaciones a la Seguridad Social de 1.400 euros. El segundo, don L.V.P trabajo también por cuenta ajena de enero a mayo de 2021 cumpliendo el requisito del plazo mínimo de alta y cotizando 50 euros cada uno de los meses y desde junio a diciembre 2021 ha estado percibiendo la prestación de desempleo.

La cuota diferencial IRPF en el año 2021 ha sido para cada uno de los hermanos -1.100 euros para don P.V.P y 250 para don L.V.P.

Determinar para cada uno de los contribuyentes el importe de la deducción por ascendientes con discapacidad a cargo correspondiente al ejercicio 2021 y el resultado de su declaración, teniendo en cuenta que ninguno solicito el abono anticipado de la deducción ni cedió su derecho al otro.

Solución:

A) Contribuyente don P.V.P

Cuota diferencial: -1.100

Deducción por ascendiente con discapacidad a cargo (1):

Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 10 meses

- Importe de la deducción: -500
- Límite de la deducción (500 euros)

Abono anticipado: 0

Resultado de la declaración (1.100 + 500) = -1.600 (a devolver)

B) Contribuyente don L.V.P

Cuota diferencial: + 250,00

Deducción por ascendiente con discapacidad a cargo

Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses

- Importe de la deducción = - 600
- Límite de la deducción = 600 (durante todo el año se cumplen todos los requisitos)) (2)

Abono anticipado: 0

Resultado de la declaración (250 - 600) = -350 (a devolver)

Notas al ejemplo:

(1) Al tener los dos hermanos derecho a la deducción, la cuantía de ésta se prorrateará entre ellos por partes iguales (el ascendiente convive 6 meses con cada uno). El importe resultante (1.200 / 2 = 600 euros) se aplica por cada contribuyente con derecho a la deducción proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultanea los requisitos previstos para aplicarla (en este caso cumple los requisitos de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social y derecho al mínimo por ascendiente 10 meses).

Por tanto, 600 ÷ 12 meses x 10 meses = 500 euros corresponden al contribuyente deducir y este importe prevalece ya que el importe de las cotizaciones y cuotas devengadas a la Seguridad Social es superior (1.400 euros). **Volver**

(2) El contribuyente tiene derecho a la mitad de la deducción (600 euros). Dicho importe debe aplicarlo proporcionalmente al número de meses en que se cumplen de forma simultanea los requisitos. En este caso lo cumple durante todo el año pues 5 meses estuvo de alta en la seguridad social y el resto percibió prestación por desempleo. El importe mensual de dicha deducción será por tanto de 50 euros (600 ÷ 12).

Hay que tener en cuenta que la cifra de 250 euros del importe total de dicha deducción (50 x 5 meses en que ha estado trabajando), tiene como límite el importe de las cotizaciones y cuotas devengadas a la Seguridad Social (50 x 5 = 250 euros). Como en este caso no se supera dicho límite, el contribuyente podrá deducirse los 250 euros en su totalidad. Mientras que respecto a los 350 euros restantes de dicha deducción (50 x 7 meses percibiendo la prestación por desempleo), el contribuyente también podrá deducir dicho importe en su totalidad, ya que, respecto a las prestaciones por desempleo percibidas, no les será de aplicación dicho límite.

Por tanto, el importe de la deducción será: 250 euros por los meses estuvo de alta en la seguridad social (no supera el límite cotizaciones a la Seguridad Social) + 350 euros (por los meses en que percibió la prestación por desempleo sin límite, respecto a las cotizaciones a la Seguridad Social) = 600 ***Volver***

Ejemplo 3. Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo con abono anticipado

Don T.F.P. de 85 años percibe una pensión de jubilación de 16.500 euros anuales. Su mujer doña A.P.A. de 82 años, que tiene un grado de discapacidad reconocido del 85 por 100, obtuvo en el año 2020 rentas, excluidas las exentas, por importe de 250 euros y en el ejercicio 2021 por 300 euros. Ambos cónyuges viven solos.

Determinar el importe de la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad correspondiente ejercicio 2021 y el resultado de su declaración sabiendo que la cuota diferencial de la declaración conjunta del matrimonio asciende a -1.300 euros y que Don T.F.P. solicito el abono anticipado de la deducción el 1 de octubre de 2021.

Solución:

Cuota diferencial: - 1.300,00

Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo. **(1)**

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses **(2)**
- Importe de la deducción = -1.200
- Límite de la deducción (1.200 euros)

Abono anticipado: **(3)**

- Número de meses que ha percibido el abono anticipado: 3 meses
- Importe del abono anticipado de la deducción (3 meses x 100 euros) = +300

Diferencia (1.200 - 300) = -900

Resultado de la declaración: -(1.300 + 900) = -2.200 (a devolver)

Notas al ejemplo

(1) Doña A.P.A. no obtuvo en el ejercicio 2021 rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni generó el derecho a la deducción por ascendiente con discapacidad al no cumplir el requisito de convivencia con ninguno de sus hijos, Don T.F.P. tiene derecho a la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad. **Volver**

(2) En la medida en que el importe total de dicha deducción (1.200 euros) se aplica proporcionalmente al número de meses en que se cumplan los requisitos, el importe y límite en este caso es de 1.200 euros.

Por otra parte, al tratarse de un pensionista, no les resulta de aplicación el límite del importe de las cotizaciones y cuotas satisfechas a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada periodo impositivo. **Volver**

(3) Para el abono anticipado de la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad, según el artículo 60 bis del Reglamento del IRPF, la cuantía de las rentas anuales a tomar en consideración serán las correspondientes al último periodo impositivo cuyo plazo de presentación de autoliquidación hubiera finalizado al inicio del ejercicio en el que se solicita su abono anticipado, esto es, las del ejercicio 2020 que fueron de 250 euros. Por tanto, teniendo derecho, el importe del abono mensual de la deducción de forma anticipada por cónyuge no separado legalmente con discapacidad será de 100 euros desde el mes en que presenta la solicitud (octubre) hasta diciembre, esto es, durante 3 meses de 2021. **(Volver)**

Ejemplo 4. Deducción por familia numerosa con cesión del derecho y abono anticipado

Matrimonio formado don R.P.G. y doña M.G.B., ambos han trabajado en 2021. Él como funcionario de un Ministerio, con un descuento por cuotas a MUFACE por importe anual de 527 euros. Ella desarrollando una actividad profesional por la que ha estado dada de alta durante todos los meses del año en el Régimen Especial de trabajadores autónomos y por la que cotizó por un importe anual de 2.100 euros.

El matrimonio tiene cuatro hijos de 20, 18, 15 y 13 años, respectivamente, dedicados en 2021 a sus estudios y está en posesión del título de familia numerosa de categoría general.

Determinar el importe de la deducción por familia numerosa correspondiente ejercicio 2021 y el resultado de su declaración, teniendo en cuenta que don R.P.G cedió al otro progenitor su derecho a la deducción, que solicitaron en marzo de forma colectiva el abono anticipado y que la cuota diferencial IRPF de dona M.G.B. ha sido en el año 2021 de 300 euros.

Solución:

Declaración de la contribuyente doña M.G.B.

Nota previa: don R.P.G. no deberá consignar nada en su declaración de IRPF en las casillas relativas a la deducción por familia numerosa por haber cedido su derecho en el momento de solicitar el abono anticipado de forma colectiva.

Cuota diferencial: + 300

Deducción familia numerosa

1. Por familia numerosa de categoría general: (1)

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses
- Importe de la deducción = -1.200
- Límite de la deducción (1.200 euros) (2)

2. Incremento por los hijos que, formando parte de la familia numerosa, exceden del número mínimo de hijos exigido para ser familia numerosa de categoría general:

- Número de hijos que exceden del mínimo: 1 hijo (3)
- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses
- Incremento de la deducción = -600,00 (4)

3. Total deducción por familia numerosa (1.200 + 600) **=** -1.800

Abono anticipado

1. Por familia numerosa de categoría general: (5)

- Número de meses que ha percibido el abono anticipado: 10 meses
- Importe del abono anticipado de la deducción (10 meses x 100 euros) = +1.000

2. Incremento por los hijos que, formando parte de la familia numerosa, exceden del número mínimo de hijos exigido para ser familia numerosa de categoría general: (6)

- Número de meses que ha percibido el abono anticipado: 10 meses
- Importe del abono anticipado de la deducción (10 meses x 50 euros) = +500

3. Total abono anticipado (1000 + 500) **=** -1.500

Diferencia (deducción 1.800 - abono anticipado 1.500) = -300

Resultado de la declaración (300 - 300) = 0

Notas al ejemplo:

(1) Como consecuencia de la cesión se computarán los meses en que cualquiera de los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción cumpla los requisitos (en este caso 12 meses) y dona M.G.B. aplicara íntegramente en su declaración de IRPF de 2021 el importe de la deducción que corresponda y la totalidad del pago anticipado percibido. Volver

(2) Al haber cesión se tienen en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a los dos progenitores (2.100 + 527 = 2.627). Al ser superior el importe de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y a MUFACE la cuantía máxima de la deducción prevalece esta última. Volver

(3) Con arreglo al artículo 2 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, en este caso, el mínimo de hijos exigido para ser familia numerosa de categoría general son 3. Al tener 4 hijos que han formado parte de la familia numerosa durante 2021, el exceso será de 1 hijo. Volver

(4) En la medida en que el importe total de dicha deducción (hasta 600 euros por cada uno de los hijos) se aplica

proporcionalmente al número de meses en que se cumplan los requisitos, el importe y límite en este caso es de 600 euros.

Por otra parte, este incremento, como establece el artículo 81 bis de la Ley del IRPF no se tendrá en cuenta a efectos del límite del importe de las cotizaciones y cuotas satisfechas a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada periodo impositivo. Volver

(5) Se ha percibido el pago anticipado desde marzo a diciembre (1.000 euros). Este importe se considerará obtenido por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción. Volver

(6) Para el abono anticipado del incremento, al tratarse en este caso de una solicitud colectiva, la deducción anticipada se incrementó en 50 euros mensuales por el hijo que excede del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general.

Señalar, además, que conforme expone la Orden HAC/763/2018, de 10 de julio (BOE del 18), al tener en cuenta la información de que dispone la Agencia Tributaria en virtud de lo dispuesto en el artículo 60 bis.6 del Reglamento del IRPF, no será necesario que los contribuyentes que soliciten el abono del pago anticipado de la deducción por familia numerosa, aporten información adicional, ya que la Agencia Tributaria será la que calcule el incremento de esta deducción que corresponda por cada hijo que excede del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial y proceda, junto con el importe de la deducción por familia numerosa, a su abono anticipado. Volver

Ejemplo 5. Deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos

Doña M.B.A. divorciada con dos hijos cuya guarda y custodia tiene atribuida. Uno de los hijos tiene una discapacidad del 33 por 100. El otro progenitor no está obligado a satisfacer anualidades por alimentos a favor de los hijos.

Determinar el importe de la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y el resultado de la declaración teniendo en cuenta que doña M.B.A. ha recibido una prestación hasta octubre de 2021 y un subsidio por desempleo los meses de noviembre y diciembre de 2021, que su cuota diferencial es de -400 euros y que ha solicitado el abono anticipado que le correspondía desde enero.

Solución:

Nota previa: En el presente ejemplo se cumplen tanto los requisitos para aplicar la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos como los requisitos para aplicar la deducción por familia numerosa ya que de acuerdo con lo establecido por el artículo 2 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas ya equipara a familia numerosa la constituida por un ascendiente con dos hijos, en el que uno de ellos tenga como en este caso una discapacidad. El contribuyente debe optar por aplicar una u otra deducción, pero no las dos. En este caso conforme al enunciado del ejemplo opta por aplicar la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos.

Ahora bien, al existir un descendiente con discapacidad por el que Doña M.B.A tienen derecho a la totalidad del mínimo por descendientes además de la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos, puede aplicar también la deducción por descendientes con discapacidad a cargo (ambas deducciones son compatibles entre sí).

Cuota diferencial = -400

A) Deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos:

• Importe de la deducción

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses
- Importe de la deducción (12 meses x 100 euros) = -1.200
- Límite de la deducción (1.200 euros) **(1)**

• Abono anticipado:

- Número de meses que ha percibido el abono anticipado: 12 meses **(2)**
- Importe del abono anticipado de la deducción (12 meses x 100 euros) = +1.200

• Diferencia (1.200 - 1.200) = 0

B) Deducción por descendiente con discapacidad a cargo:

• Importe de la deducción

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses
- Importe de la deducción (12 meses x 100 euros) = -1.200
- Límite de la deducción por hijo (1.200 euros) **(1)**

• Abono anticipado:

- Número de meses que ha percibido el abono anticipado: 12 meses **(2)**
- Importe del abono anticipado de la deducción (12 meses x 100 euros) = +1.200

• Diferencia (Deducción 1.200 - Abono anticipado 1.200) = 0

Resultado de la declaración: -400 (a devolver)

Notas al ejemplo:

(1) Al tratarse de un contribuyente que percibe una prestación de asistencia (enero a octubre) y otra por desempleo (noviembre y diciembre), no le resulta de aplicación el límite del importe de las cotizaciones y cuotas satisfechas a la Seguridad Social y Mutualidades que si se establece para los contribuyentes que realizan una actividad por cuenta propia o ajena.

El límite será la cuantía anual de la deducción 1.200 euros y en la medida en que se ha cumplido todo el año los requisitos exigidos podrá deducir su importe íntegro. **(volver al a)** **(volver al b)**

(2) Desde enero a diciembre ha recibido 12 meses el abono anticipado por importe de 100 euros cada mes (1.200 euros). **(volver al a)** **(volver al b)**

Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente en el ejercicio 2021

Desde el 1 de enero de 2009, la cesión parcial del IRPF tiene como límite máximo el 50 por 100 del rendimiento producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada, por última vez, por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

La determinación del importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente en el ejercicio 2021 permite dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19), relativo a la necesidad de que los modelos de declaración del IRPF permitan hacer visible el carácter cedido de este impuesto.

A tal efecto, los contribuyentes, con excepción de los que en el ejercicio 2021 hayan tenido su residencia habitual en el extranjero o en las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta o Melilla, cumplimentarán el apartado "N" de la declaración para determinar el importe del IRPF que corresponde a su Comunidad Autónoma de residencia.

La determinación de este importe se realizará conforme a las siguientes operaciones:

(+) Cuota líquida autonómica incrementada, casilla ***[0586]***

(–) El 50 por 100 de los importes correspondientes a:

- Deducción por doble imposición internacional, por razón de las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, casilla ***[0588]***.
- Deducción por doble imposición internacional en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, casilla ***[0589]***.
- Deducción por doble imposición en los supuestos del régimen de imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen, casilla ***[0590]***.

(=) Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente.

Regularización de situaciones tributarias

Regularización mediante la presentación de autoliquidación complementaria

A. En general

Los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas que hayan motivado la realización de un ingreso inferior al que legalmente hubiera correspondido o la realización de una devolución superior a la procedente, deben regularizarse mediante la presentación de una autoliquidación complementaria a la originariamente presentada.

También deben regularizarse mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias, aquellas situaciones o circunstancias sobrevenidas que motiven la pérdida del derecho a una reducción o exención ya aplicada en una declaración anterior.

> No obstante, la pérdida del derecho a determinadas deducciones, tal y como se ha comentado en este mismo Capítulo en el epígrafe "Incremento de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores", debe regularizarse en la autoliquidación del ejercicio en que se hubiera producido el incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos para la consolidación del derecho a dichas deducciones.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), también se podrá presentar autoliquidación complementaria para solicitar una devolución inferior a la autoliquidada en la declaración originaria, en el supuesto de que la devolución no haya sido efectuada por la Administración tributaria.

Las autoliquidaciones complementarias, que podrán originar un importe a ingresar o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada en el supuesto de que la devolución solicitada no haya sido todavía efectuada por la Administración tributaria, deberán realizarse en los impresos correspondientes al ejercicio que es objeto de regularización.

B. Supuestos específicos del IRPF

En el IRPF deberá presentarse autoliquidación complementaria en los términos comentados en el apartado anterior, cuando, con posterioridad a la presentación de la declaración originaria, se produzcan alguno de los siguientes supuestos:

1. Percepción de atrasos de rendimientos del trabajo

Normativa: Art. 14.2 b) Ley IRPF

Deberá presentarse autoliquidación complementaria cuando, por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles. Dichas cantidades deberán imputarse a los períodos impositivos en que fueron exigibles, practicándose, en su caso, la correspondiente autoliquidación complementaria.

Véase al respecto el epígrafe "Imputación temporal de los rendimientos del trabajo" del Capítulo 3.

La autoliquidación complementaria, que no comportará sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del plazo inmediato siguiente de declaraciones por el IRPF.

Así si los atrasos se perciben entre el 1 de enero de 2022 y el inicio del plazo de presentación de las declaraciones del IRPF correspondiente al ejercicio 2021, la autoliquidación complementaria deberá presentarse en dicho año antes de finalizar el plazo de presentación (hasta el 30 de junio de 2022), salvo que se trate de atrasos del ejercicio 2021, en cuyo caso se incluirán en la propia autoliquidación de dicho ejercicio.

Para los atrasos que se perciben con posterioridad al fin del plazo de presentación de declaraciones del ejercicio 2021 (30 de junio de 2022), la autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo existente entre la percepción de los atrasos y el final del plazo de declaración del ejercicio 2022.

Atención: *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla* ***[108]*** *del apartado "Declaración complementaria " de la declaración.*

2. Devolución de cantidades derivadas de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (cláusulas suelo) que hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores

Normativa: Disposición adicional cuadragésima quinta Ley IRPF

No se integrará en la base imponible del IRPF la devolución, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, de las cantidades previamente satisfechas a las entidades financieras en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (la denominada cláusula suelo), junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, derivadas tanto de acuerdos celebrados con las entidades financieras como del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.

Para un comentario detallado sobre las "cláusulas suelo" véase el Capítulo 2.

Cuando tales cantidades objeto de devolución se hubieran incluido en declaraciones de años anteriores como gasto deducible, perderán tal consideración debiendo practicarse autoliquidación complementaria correspondiente a tales ejercicios, sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por el IRPF.

Esta regularización afectará únicamente a los ejercicios respecto de los cuales no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

No obstante, si se trata de cantidades derivadas de la aplicación de cláusulas suelo que hubieran sido satisfechas por el contribuyente en 2021 y el acuerdo de devolución de las mismas con la entidad financiera o como consecuencia de una sentencia judicial o un laudo arbitral se produce antes de finalizar el plazo de presentación de autoliquidación del IRPF de 2021 (30 de junio de 2022), no se tendrán en cuenta como gasto deducible en dicho ejercicio.

Atención: *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla* ***[109]*** *del apartado "Declaración complementaria" de la declaración.*

3. Pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia

Normativa: Arts. 14.3 y 95 bis Ley IRPF, 63.2 y 121 Reglamento

Los supuestos que dan lugar a la presentación de una autoliquidación complementaria son los siguientes:

a. En general

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación, de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14.3 de la Ley del IRPF, deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por el citado impuesto.

Para ello, deberá practicarse, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

b. Traslado de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea

Además, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 14.3 de la Ley del IRPF, cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar, a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto.

La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

c. Imputación de ganancias patrimoniales por cambio de residencia del artículo 95 bis de la Ley del IRPF

Existe también, a partir de 1 de enero de 2016, el supuesto especial de regularización por imputación de ganancias patrimoniales por cambio de residencia cuando se den las circunstancias previstas en el artículo 95 bis de la Ley del IRPF. Las ganancias patrimoniales a que se refiere el citado artículo deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por este IRPF practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición.

Si el contribuyente optase por la aplicación de las especialidades previstas en el citado artículo 95 bis de la Ley del IRPF en caso de cambio de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, y se produce alguna de las circunstancias previstas en el artículo 95 bis.6.a) de la Ley del IRPF que determinan la obligación de autoliquidar la ganancia patrimonial, la autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias referidas en el artículo 95 bis.6.a) de la Ley del IRPF y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto, o en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia, si este fuera posterior.

Por tanto, de acuerdo con esta última regla, cuando el contribuyente pierda su condición en 2022, el período impositivo al que corresponderá la autoliquidación complementaria será el 2021, por ser el último período en que ha tenido la condición de contribuyente del IRPF.

Atención: *en el apartado "Declaración complementaria" de la declaración deberá marcar con una "X" la casilla* ***[110]*** *si la declaración complementaria está motivada por haber perdido la condición de contribuyente por cambio de residencia (supuesto general previsto en el primer párrafo del artículo 14.3 de la Ley del IRPF); la casilla* ***[111]*** *si el motivo es el traslado de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente opta por imputar las rentas pendientes a medida que se obtengan, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 14.3 de la Ley del IRPF y la casilla* ***[112]*** *si la declaración complementaria está motivada por haberse producido alguna de las circunstancias previstas en el artículo 95 bis de la Ley del IRPF.*

d. Pérdida de la condición de residente del socio que aplicó el régimen de diferimiento fiscal en operaciones de escisión, fusión o absorción y canje de valores cuando traslade su residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo

Normativa: Arts. 80.4 y 81.3 de la LIS; art. 14.3 Ley IRPF

En el caso de socios personas físicas que hayan aplicado el régimen especial de diferimiento fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y pierdan su condición de residente en territorio español, se integrará en la base imponible del IRPF del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones recibidas en el canje o en las operaciones de escisión, fusión o absorción, en el momento del cambio de residencia, y su valor fiscal (que es el valor de adquisición y antigüedad de las acciones entregadas), salvo que las acciones o participaciones queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

Ahora bien, cuando el socio adquiera la residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo anterior será aplazado por la Administración tributaria a solicitud

del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o participaciones afectadas, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento. Si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla ***[113]*** del apartado "Declaración complementaria" de la declaración.

> Téngase en cuenta que la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, ha sido modificada por el art. decimosexto.Uno de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal (BOE del 10).

4. Cambios de residencia entre Comunidades Autónomas cuyo objeto principal consista en lograr una menor tributación efectiva

Normativa: Art. 72.2 y 3 Ley IRPF

En los supuestos en que el cambio de residencia a otra Comunidad Autónoma tenga por objeto lograr una menor tributación efectiva en el IRPF y, en virtud de lo previsto en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF, se estime que no se ha producido dicho cambio a efectos fiscales, el contribuyente deberá presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

> De acuerdo con lo establecido en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF, se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación con el rendimiento cedido del IRPF, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a. Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del IRPF sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b. Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, su tributación efectiva por el IRPF sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c. Que en el año siguiente a aquél en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

El plazo de presentación de estas autoliquidaciones complementarias finalizará el mismo día que concluya el plazo de presentación de la declaración por el IRPF correspondiente al año en que concurran las circunstancias que determinen la inexistencia del cambio de residencia a efectos fiscales.

> ***Atención:*** *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla* ***[114]*** *del apartado "Declaración complementaria" de la declaración.*

5. Disposición de derechos consolidados por mutualistas, partícipes o asegurados

Normativa: Arts. 51.8, disposición adicional undécima Ley IRPF y 50 del Reglamento

En los casos de disposición de derechos consolidados por mutualistas de mutualidades de previsión social, incluida la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales, así como por los partícipes de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, en supuestos distintos de los previstos en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, el contribuyente deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, presentando autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora.

Las autoliquidaciones complementarias se presentarán en el plazo que media entre la fecha de la disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la disposición anticipada.

Véanse, dentro del Capítulo 13, el apartado "Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social", así como el relativo al "Reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel".

Atención: *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla* ***[115]*** *del apartado "Declaración complementaria" de la declaración*.

6. Disposición de bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de personas con discapacidad

Normativa: Art. 54.5 a) y b) Ley IRPF

La disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de personas con discapacidad efectuada en el período impositivo en que se realizó la aportación o en los cuatro siguientes tiene las siguientes consecuencias fiscales:

El gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, no debe considerarse como disposición de bienes o derechos y, por tanto, no le es aplicable lo establecido en el artículo 54.5 de la Ley del IRPF. Ahora bien, para que tal conclusión sea posible, dado que los beneficios fiscales quedan ligados a la efectiva constitución de un patrimonio, deberá constituirse este último, lo que implica que, salvo en circunstancias excepcionales por las que puntualmente la persona con discapacidad pueda estar atravesando, el gasto de dinero o bienes fungibles antes del transcurso de cuatro años desde su aportación no debe impedir la constitución y el mantenimiento durante el tiempo del citado patrimonio protegido.

a) En el aportante contribuyente del IRPF

El aportante deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan.

La autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

b) En el titular del patrimonio protegido que recibió la aportación

El titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en su base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la aplicación de la exención recogida en la letra w) del artículo 7 de la Ley del IRPF, mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan.

> Informar que el comentario de la exención correspondiente a los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones realizadas a patrimonios protegidos, así como a los derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad se realiza en el Capítulo 2.

La autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

c) Si el aportante fue un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades

En este supuesto deberá distinguirse según que el titular del patrimonio protegido sea trabajador de la sociedad o dicha condición la tenga alguno de sus parientes, su cónyuge o la persona que lo tenga a su cargo.

En el primer caso, la regularización, en los términos anteriormente comentados deberá efectuarla el propio titular del patrimonio protegido y, en el segundo caso, dicha regularización deberá efectuarla el pariente, cónyuge o persona que lo tenga a su cargo y que sea trabajador de la sociedad.

> El trabajador titular del patrimonio protegido deberá comunicar al empleador que efectuó las aportaciones las disposiciones que se hayan realizado en el período impositivo. Cuando la disposición se hubiera efectuado en el patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la citada comunicación también deberá efectuarla dicho trabajador.

Atención: *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla* ***[116]*** *del apartado "Declaración complementaria" de la declaración.*

7. Pérdida total o parcial del derecho a la exención por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente creación

Normativa: Art. 41.5 Reglamento IRPF

Deberá presentarse autoliquidación complementaria cuando, con posterioridad a la aplicación de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual o de acciones o participaciones en entidades de nueva o reciente creación, se hubiera perdido, total o parcialmente, el derecho a dichas exenciones.

La pérdida del derecho a la citada exención puede producirse como consecuencia de:

- No haberse efectuado la reinversión dentro del plazo legalmente establecido.
- Haberse incumplido cualquier otra de las condiciones que determinan el derecho al

mencionado beneficio fiscal.

Precisión: véase al respecto, dentro del Capítulo 11, las condiciones y requisitos que determinan tanto la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente por reinversión en otra vivienda habitual del importe obtenido en la transmisión de la anterior, como la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, cuando el importe obtenido por la citada transmisión se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones en otra entidad de nueva o reciente creación.

La autoliquidación complementaria se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración, correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

En este supuesto los intereses de demora se liquidan por los órganos de gestión tributaria, tras comprobar en cada caso que no hayan sido incluidos por el contribuyente.

El periodo de liquidación se computará desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del ejercicio al cual se refiere la complementaria hasta la fecha de ingreso, siempre que se haya realizado en el plazo previsto en la normativa que se indica.

Atención: *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla* ***[117]*** *del apartado "Declaración complementaria" de la declaración.*

8. Pérdida del derecho a la exención por reinversión en rentas vitalicias

Normativa: Art. 42.5 Reglamento IRPF

El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas para la aplicación de la exención por reinversión en rentas vitalicias, o la anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Atención: *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla* ***[118]*** *del apartado "Declaración complementaria" de la declaración.*

9. Pérdida de la exención de determinadas retribuciones en especie

Normativa: Art. 43.2.3º Reglamento IRPF

Deberá presentarse autoliquidación complementaria cuando, con posterioridad a la aplicación de

la exención, se hubiera perdido por parte de los trabajadores en activo de las sociedades, el derecho a no considerar como retribución en especie la percepción de acciones o participaciones de la sociedad para la que trabajan, o bien de otra sociedad del grupo, en los términos y condiciones establecidos en el artículo 43 del Reglamento del IRPF.

La pérdida de la exención prevista en el artículo 42.3.f) de la Ley del IRPF podrá producirse como consecuencia de haberse incumplido el plazo de mantenimiento de dichas acciones o participaciones o cualquier otro de los requisitos previstos en el citado artículo.

A estos efectos informar que las condiciones y requisitos que deben cumplirse para que la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo no tenga la consideración de retribuciones en especie se comentan en el Capítulo 3, dentro del apartado relativo a los "Rendimientos de trabajo en especie exentos".

La autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Atención: *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla* ***[119]*** *del apartado "Declaración complementaria" de la declaración.*

10. Pérdida de la exención de la indemnización percibida por despido o cese

Normativa: Art. 73.1 Reglamento IRPF

Cuando, con posterioridad a la aplicación de la exención de la indemnización por despido o cese del trabajador, se produzca la pérdida del derecho a la misma, deberá presentarse la correspondiente autoliquidación complementaria.

La pérdida del derecho a la exención se producirá en el supuesto que, dentro de los tres años siguientes al despido o cese del trabajador, éste vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla.

Véase, dentro del Capítulo 2, los requisitos establecidos para la exención de la indemnización por despido o cese del trabajador.

La autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, deberá presentarse entre la fecha en que el trabajador vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia.

Atención: *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla* ***[120]*** *del apartado "Declaración complementaria" de la declaración.*

11. Recompra de elementos patrimoniales que hayan originado pérdidas computadas en la declaración

Normativa: Art. 73.2 Reglamento IRPF

En los supuestos previstos en el artículo 33.5, letras e) y g) de la Ley del IRPF, cuando el contribuyente realice la adquisición de los elementos patrimoniales o de los valores o participaciones homogéneos no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE, con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario de declaración del período impositivo en el que computó la pérdida patrimonial derivada de la transmisión, deberá regularizar su situación tributaria.

> Véase, dentro del Capítulo 11, el tratamiento de las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales cuando se vuelvan a comprar en un determinado plazo los mismos elementos o, en el supuesto de transmisión de valores o participaciones, cuando se adquieran valores o participaciones homogéneos.

Para ello, deberá presentar la correspondiente autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la adquisición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la recompra del elemento patrimonial.

Atención: *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla* ***[121]*** *del apartado "Declaración complementaria" de la declaración.*

Cumplimentación, presentación e ingreso de las autoliquidaciones complementarias

La nueva autoliquidación recogerá la totalidad de los datos que deban ser declarados, incorporando, junto a los correctamente reflejados en la autoliquidación originaria, los de nueva inclusión o modificación.

Una vez determinado el resultado de la autoliquidación complementaria, se procederá a efectuar la correspondiente regularización. A tal efecto, se restará del resultado de la autoliquidación complementaria el importe que se ingresó en la autoliquidación originaria, si ésta fue positiva, o bien se le sumará la devolución percibida, si resultó a devolver; el resultado obtenido es la cuota que deberá ser ingresada como consecuencia de la autoliquidación complementaria.

Importante: *el ingreso de las autoliquidaciones complementarias, sea cual sea el ejercicio que es objeto de regularización, nunca podrá fraccionarse en dos plazos.*

Recargos aplicables

Normativa: Art. 27 Ley General Tributaria

Novedad 2021: *con efectos desde el 11 de julio de 2021 se minoran los porcentajes de recargo que establece el artículo 27.2 de la Ley General Tributaria por la presentación de declaración extemporánea sin requerimiento previo*.

Deberá tenerse en cuenta que, con excepción de los supuestos de declaración complementaria anteriormente comentados dentro de "Supuestos específicos del IRPF de este apartado sobre declaraciones complementaria, los ingresos correspondientes a las declaraciones **que se presenten voluntariamente** con posterioridad al término del plazo de declaración sin requerimiento previo de la Administración tributaria al respecto, tendrán un recargo de cuantía variable en función del retraso, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse.

Los recargos aplicables son los siguientes:

- El recargo será un porcentaje igual al 1 por 100 más otro 1 por 100 adicional, por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

  Dicho recargo excluye las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

- Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 15 por 100 y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse.

  En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

Todo ello, sin perjuicio de que el recargo pueda verse reducido en un 25 por 100 de su importe en los casos y con los requisitos previstos en el artículo 27.5 de la Ley General Tributaria.

Retraso	Recargo aplicable
Dentro del mes siguiente al fin del plazo de declaración	1 por 100
Dentro de los 2 meses siguientes al fin del plazo de declaración	2 por 100
Dentro de los 3 meses siguientes al fin del plazo de declaración	3 por 100
Dentro de los 4 meses siguientes al fin del plazo de declaración	4 por 100
Dentro de los 5 meses siguientes al fin del plazo de declaración	5 por 100
Dentro de los 6 meses siguientes al fin del plazo de declaración	6 por 100

Dentro de los 7 meses siguientes al fin del plazo de declaración	7 por 100
Dentro de los 8 meses siguientes al fin del plazo de declaración	8 por 100
Dentro de los 9 meses siguientes al fin del plazo de declaración	9 por 100
Dentro de los 10 meses siguientes al fin del plazo de declaración	10 por 100
Dentro de los 11 meses siguientes al fin del plazo de declaración	11 por 100
Dentro de los 12 meses siguientes al fin del plazo de declaración	12 por 100
Más de 12 meses	15 por 100 + intereses de demora

Regularización mediante rectificación de autoliquidaciones

Normativa: Art. 67 bis Reglamento IRPF y art. 120.3 de la LGT

Cuando el contribuyente quiera modificar una autoliquidación del IRPF presentada porque resulta una cantidad a devolver superior a la autoliquidada o un importe a ingresar inferior al de la autoliquidación presentada (como sucede si declaró indebidamente alguna renta exenta, computó importes en cuantía superior a la debida, olvidó deducir algún gasto fiscalmente admisible u omitió alguna reducción o deducción a las que tenía derecho) y, en consecuencia, se ha producido un perjuicio de sus intereses legítimos ha de instar la rectificación de dicha autoliquidación a través del procedimiento que regulan los artículos 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El procedimiento a seguir para la rectificación de las autoliquidaciones consta de las siguientes fases:

Iniciación del procedimiento

¿Cuándo se puede presentar la solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF?

La rectificación de su autoliquidación podrá solicitarse:

- Una vez presentada la correspondiente autoliquidación.
- Siempre que la Administración tributaria no haya practicado liquidación definitiva o liquidación provisional por el mismo motivo.
- Además, es necesario que no haya transcurrido el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 66 de la citada Ley General Tributaria.

Dicho plazo de cuatro años comenzará a contarse:

a. Si la declaración se presentó dentro del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones, desde el día siguiente a la finalización del mismo.
b. Si la declaración se presentó fuera de dicho plazo, desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

Formas de presentar la solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF.

El contribuyente puede solicitar la rectificación de la autoliquidación del IRPF de dos formas:

a. Utilizando, de forma voluntaria, el modelo de declaración del IRPF aprobado por el Ministro de Hacienda para el ejercicio.

La presentación de esta solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF utilizando el modelo de declaración **deberá realizarse a través de alguno de los siguientes medios electrónicos:**

- **Presentación electrónica por Internet** a través del portal de la Agencia Tributaria en Internet (https://sede.agenciatributaria.gob.es), y para los periodos impositivos 2017 y siguientes, también a través de los programas de presentación desarrollados por terceros.

  Para ello el contribuyente cumplimentará una nueva autoliquidación que comprenderá además de los correctamente reflejados en la autoliquidación originaria, los de nueva inclusión o modificación.

  Deberá marcar la casilla ***[127]*** de la declaración dentro del apartado "Solicitud de rectificación de autoliquidación" y proceder a consignar los datos correspondientes a la regularización en el epígrafe O de la declaración. A tal efecto, se indicará el resultado a ingresar de anteriores autoliquidaciones o liquidaciones administrativas correspondientes al ejercicio 2021 (casilla ***[0681]***) o bien el resultado a devolver como consecuencia de la tramitación de anteriores autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2021 (casilla ***[0682]***).

  Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dentro del epígrafe O de la declaración deberá hacerse constar en la casilla ***[0686]*** el número de justificante de la autoliquidación cuya rectificación se solicita y, en caso de que se solicite una devolución, en la casilla ***[0687]*** el código de cuenta IBAN en el que solicita se efectúe la devolución cuando se trate de un país o territorio que pertenezca a la Zona Única de Pagos en Euros (SEPA) o, en su caso, Código SWIFT/BIC.

  La presentación de la autoliquidación, una vez cumplimentados los datos anteriores hace las funciones de escrito de solicitud de rectificación de la autoliquidación e inicia el procedimiento.

  Podrá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el contribuyente. Los citados documentos o escritos podrán presentarse a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, regulado mediante Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la AEAT por la que se crea la Sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la AEAT. Todo ello se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo

16.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

- **Presentación electrónica a través del teléfono**, mediante llamada telefónica exclusivamente para aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos que consten en la Sede electrónica de la AEAT en Internet y, siempre que la autoliquidación a rectificar se haya realizado a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración,

  A estos efectos, por la AEAT se adoptarán las medidas de control precisas que permitan garantizar la identidad de los contribuyentes que efectúan la solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF.

> ***Recuerde:*** *esta forma de solicitar la rectificación de una autoliquidación del IRPF es más sencilla y permite a la Administración tributaria resolver estos procedimientos con mayor celeridad.*
>
> *La utilización voluntaria el modelo de declaración del IRPF como solicitud de rectificación está disponible para las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2016 a 2021, y puede utilizarse tanto en período voluntario de presentación como fuera de él.*

b. Mediante escrito dirigido a la Dependencia o Sección de Gestión de la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio habitual, haciendo constar claramente los errores u omisiones padecidos y acompañando justificación suficiente de los mismos.

Tramitación del procedimiento

El procedimiento se regirá por lo dispuesto en los artículos 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación.

A estos efectos, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. También se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios.

Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que, en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la resolución.

Terminación del procedimiento

El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación.

En el caso de que la solicitud sea considerada procedente, el órgano competente de la Administración tributaria practicará liquidación provisional rectificando la declaración presentada y devolverá, en su caso, la cantidad indebidamente ingresada más los intereses de demora correspondientes, conforme a lo dispuesto en los artículos 221 y 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18) y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

Especialidades en el caso de solicitud de rectificación utilizando el modelo de declaración del IRPF

No obstante, para los contribuyentes que soliciten la rectificación de sus autoliquidaciones de IRPF presentadas utilizando el modelo de declaración se establecen las siguientes especialidades para el caso de que la Administración tributaria, habiendo limitado sus actuaciones a contrastar la documentación presentada por el interesado con los datos y antecedentes que obren en poder de aquella, acuerde rectificar la autoliquidación en los términos solicitados por el contribuyente**:**

a. El acuerdo de la Administración **no impedirá la posterior comprobación del objeto del procedimiento.**

b. Si el acuerdo diese lugar exclusivamente a una devolución derivada de la normativa del tributo y no procediese el abono de intereses de demora, **se entenderá notificado dicho acuerdo por la recepción de la transferencia bancaria, sin necesidad de que la Administración tributaria efectúe una liquidación provisional.**

Normativa

En la normativa tanto estatal como autonómica se ha optado por el enlace al **texto consolidado** del BOE, en cuanto documento que integra en el **texto original** de la norma las **modificaciones y correcciones** que ha tenido desde su origen.

La Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado ofrece además del **último texto consolidado y actualizado** de las principales normas del ordenamiento jurídico, las **versiones intermedias** que corresponden a cada una de las modificaciones que ha sufrido a lo largo del tiempo.

Cada vez que una norma consolidada es objeto de una modificación posterior, aparece en el texto consolidado del BOE un aviso debajo del listado de versiones, indicando que la última actualización está en proceso. El tiempo que media entre la publicación en el BOE de la modificación y la elaboración de una nueva versión consolidada que la incorpore, habitualmente es de entre 1 y 3 días laborables, según informa la portal web del BOE.

***Advertencia**: para determinar la normativa aplicable en 2021 tenga en cuenta, en el texto consolidado, las entradas en vigor y las fechas desde las que surten efecto las modificaciones introducidas en los distintos artículos y disposiciones.*

Normativa básica estatal

Ley 35/2006, de 28 de noviembre,
del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (BOE, 29-noviembre-2006)

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo,
por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. (BOE, 31-marzo-2007)

Orden HAC/1155/2020, de 25 de noviembre,
por la que se desarrollan, para el año 2021, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOE, 04-diciembre-2020)

Orden HFP/207/2022, de 16 de marzo,
por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2021, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos o telefónicos. (BOE, 18-marzo-2022)

Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre,

de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE, 23-diciembre-2020)

Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre,
por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma. (BOE, 06-octubre-2021)

Normas autonómicas en relación al IRPF (disposiciones legales)

Comunidad Autónoma de Andalucía

Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio,
por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOJA, 27-junio-2018)

Comunidad Autónoma de Aragón

Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre,
del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOA, 28-octubre-2005)

Comunidad Autónoma de Principado de Asturias

Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre,
por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado.TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOPA, 29-octubre-2014). (BOE, 03-febrero-2015)

Comunidad Autónoma de Illes Balears

Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio,
por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado. TEXTO CONSOLIDADO BOE (BOIB, 07-junio-2014). (BOE, 02-julio-2014)

Comunidad Autónoma de Canarias

Decreto-Legislativo 1/2009, de 21 de abril,
por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOC Canarias, 23-abril-2009)

Comunidad Autónoma de Cantabria

Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio,
por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOC Cantabria, 02-julio-2008)

Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha

Ley 8/2013, de 21 de noviembre,
de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha.TEXTO CONSOLIDADO BOE. (DOCM, 29-noviembre-2013). (BOE, 10-febrero-2014)

Comunidad de Castilla y León

Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre,
por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOCYL, 18-septiembre-2013)

Comunidad Autónoma de Cataluña

Ley 21/2001, de 28 de diciembre,
de Medidas Fiscales y Administrativas. Artículo 1.3. TEXTO NO CONSOLIDADO. (DOGC, 31-diciembre-2001) (BOE, 25-enero-2002)

Ley 31/2002, de 30 de diciembre,
de Medidas Fiscales y Administrativas. Artículo 1º.1 y 3. TEXTO NO CONSOLIDADO. (DOGC, 31-diciembre-2002) (BOE, 17-enero-2003)

Ley 7/2004, de 16 de julio,
de medidas fiscales y administrativas. Artículo 1. TEXTO NO CONSOLIDADO. (DOGC, 21-julio-2004) (BOE, 29-septiembre-2004)

Ley 21/2005, de 29 de diciembre,
de medidas financieras. Artículo 14. TEXTO NO CONSOLIDADO. (DOGC, 31-diciembre-2005) (BOE, 08-febrero-2006)

Decreto Ley 1/2008, de 1 de julio,
de medidas urgentes en materia fiscal y financiera. Artículo 3. TEXTO NO CONSOLIDADO BOE. (DOGC, 03-julio-2008)

Ley 16/2008, de 23 de diciembre,
de medidas fiscales y financieras. Artículo 34. TEXTO NO CONSOLIDADO BOE. (DOGC, 31-diciembre-2008) (BOE, 26-enero-2009)

Ley 26/2009, de 23 de diciembre,
de medidas fiscales, financieras y administrativas. Artículo 20. TEXTO NO CONSOLIDADO BOE. (DOGC, 31-diciembre-2009) (BOE, 18-enero-2010)

Ley 24/2010, de 22 de julio,
de aprobación de la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Artículo único. TEXTO CONSOLIDADO BOE.(DOGC, 29-julio-2010) (BOE, 14-agosto-2010)

Ley 7/2011, de 27 de julio,
de Medidas Fiscales y Financieras. Disposición transitoria sexta. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (DOGC, 29-julio-2011) (BOE, 16-agosto-2011)

Ley 2/2014, de 27 de enero,
de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público. Artículo 119. TEXTO CONSOLIDADO

BOE. (DOGC, 30-enero-2014) (BOE, 21-marzo-2014)

Decreto-ley 36/2020, de 3 de noviembre,
de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos y del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Artículo 2. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (DOGC, 05-noviembre-2020) (BOE, 09-diciembre-2020)

Comunidad Autónoma de Extremadura

Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril,
por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (DOE, 23-mayo-2018) (BOE, 19-junio-2018)

Comunidad Autónoma de Galicia

Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio,
por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (DOG, 20-octubre-2011) (BOE, 19-noviembre-2011)

Comunidad de Madrid

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre,
del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOCM, 25-octubre-2010)

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre,
por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BORM, 31-enero-2011) (BOE, 17-junio-2011)

Comunidad Autónoma de La Rioja

Ley 10/2017, de 27 de octubre,
por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (BOR, 30-octubre-2017) (BOE, 28-noviembre-2017)

Comunitat Valenciana

Ley 13/1997, de 23 de diciembre,
por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. TEXTO CONSOLIDADO BOE. (DOCV, 31-diciembre-1997) (BOE, 07-abril-1998)

Glosario de abreviaturas

1. : Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
2. AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria
3. AIE's: Agrupaciones de interés económico
4. BI: Base Imponible
5. BOC: Boletín Oficial de Canarias
6. BOCyL: Boletín Oficial de Castilla y León
7. BOE: Boletín Oficial del Estado
8. BOJA: Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
9. BOPA: Boletín Oficial del Principado de Asturias
10. BOR: Boletin Oficial de La Rioja
11. CE: Comunidad Europea
12. CEE: Comunidad Económica Europea
13. CIF: Código de Identificación Fiscal
14. CNMV.: Comisión Nacional del Mercado de Valores
15. DNI: Documento Nacional de Identidad
16. DO: Diario Oficial de la Unión Europea
17. DOCV: Diari Oficial de la Generalitat Valenciana
18. DOG: Diario Oficial de Galicia
19. DT: Disposición Transitoria
20. ECC: Ministerio de Economía y Competitividad
21. EEE: Espacio Económico Europeo
22. EHA: Ministerio de Economía y Hacienda
23. EO: Estimación Objetiva
24. ERTE: Expedientes de Regulación Temporal de Empleo
25. EYH: Consejería de Economía y Hacienda

26. FOM: Ministerio de Fomento
27. GLP: Gas licuado del petróleo
28. HAC: Ministerio de Economía y Hacienda
29. HAP: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
30. HFP: Ministerio de Hacienda y Función Pública
31. I+D+I: Investigación científica y desarrollo e innovación tecnológica
32. IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas
33. IBAVI: Instituto Balear de la Vivienda
34. IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles
35. IGIC: Impuesto General Indirecto Canario
36. IMSERSO: Instituto de Mayores y Servicios Sociales
37. INT: Ministerio del Interior
38. IPREM: Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples
39. IRNR: Impuesto sobre la Renta de no Residentes
40. IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
41. IRPF.: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
42. IS: Impuesto sobre Sociedades
43. ISAF: Instituto de Ciencias de la Salud y la Actividad Física
44. ISD: Impuesto de Sucesiones y Donaciones
45. ISFAS: Instituto Social de las Fuerzas Armadas
46. ITP: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
47. ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
48. IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
49. Ivace: Instituto valenciano de competitividad empresarial
50. LAU: Ley de Arrendamientos Urbanos
51. LGT: Ley General Tributaria
52. LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

53. LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
54. MUFACE: Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado
55. MUGEJU: Mutualidad General Judicial
56. NIE: Número de Identificación de Extranjero
57. NIF: Número de Identificación Fiscal
58. NRC: Número de referencia completo
59. ONCE: Organización Nacional de Ciegos Españoles
60. ONG: Organización no gubernamental
61. OVI: Oficina Virtual de Industria
62. PAC: Política Agraria Común
63. PIAS: Plan individual de ahorro sistemático
64. REAGP: Régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca
65. RETA: Régimen Especial de Trabajadores Autónomos
66. RIC: Reserva por inversiones en Canarias
67. SA: Sociedad Anónima
68. SICAV: Sociedades de Inversión de Capital Variable
69. TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central
70. TPO: Transmisiones Patrimoniales Onerosas
71. TRLIRNR: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
72. TRLIS: Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
73. TS: Tribunal Supremo
74. UE: Unión Europea
75. UNESCO: Organización de las Naciones Unidad para la Educación
76. UTE's: Uniones temporales de empresas
77. etc: etcetera
78. núm.: número
79. ss: siguientes

80. ∑: sumatorio

Documento generado con fecha 18/Marzo/2022 en la dirección web
https://sede.agenciatributaria.gob.es en la ruta:

Inicio / Ayuda / Manuales, vídeos y folletos / Manuales prácticos