

errenta 2025
ARABA / ÁLAVA



Araba partekatzen dugu
compartimos Álava

MANUAL

PARA LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

EJERCICIO 2025

Este manual pretende ser una compilación-resumen de las normativas del IRPF y del IP aplicables en el ejercicio 2025 pero, en todo caso, para el cálculo de las declaraciones de Renta y Patrimonio se estará a lo dispuesto en las normativas de dichos impuestos.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

1	INTRODUCCIÓN.....	11
1.1.	Normativa básica aplicable.....	12
1.2.	¿Quién no está obligado a declarar?.....	14
1.3.	¿Quién está obligado a declarar?	15
1.4.	¿Qué se entiende por residencia habitual?	16
1.5.	¿Qué es la unidad familiar?.....	18
1.6.	¿Qué hay que declarar?	18
1.7.	¿Qué no hay que declarar?.....	19
1.8.	Tributación individual y tributación conjunta	33
1.8.1.	Tributación individual.....	33
1.8.2.	Tributación conjunta	33
1.9.	Periodo impositivo y devengo del impuesto	36
1.10.	¿Cómo puede presentarse la declaración?	38
1.10.1.	Rentafácil.....	38
1.10.2.	Rent@raba	38
1.10.3.	Rentared.....	39
1.11.	¿Cuál es el plazo para presentar la declaración?	39
1.12.	¿Cómo se ingresa y se devuelve el resultado de las declaraciones?	40
1.13.	Asignación de un porcentaje para fines religiosos u otros fines sociales.....	41
2	RENDIMIENTOS DEL TRABAJO	42
2.1.	¿Qué son los rendimientos del trabajo?	43
2.1.1.	¿Qué prestaciones abarcan los rendimientos del trabajo?	43
2.2.	¿Son rendimientos de trabajo las dietas por desplazamiento y los gastos de viaje?	47
2.2.1.	Reglas generales.....	47
2.2.1.1.	Asignaciones para gastos de transporte.....	47
2.2.1.2.	Asignaciones para gastos de alimentación y alojamiento.	48
2.2.1.3.	¿Qué se hace en el caso del personal destinado en el extranjero?.....	49
2.2.2.	Reglas especiales.....	50
2.2.2.1.	Contribuyentes con relaciones laborales especiales de carácter dependiente	50
2.2.2.2.	Traslado de puesto de trabajo	51
2.2.2.3.	Miembros de mesas electorales	51
2.3.	¿Qué es y qué no es rendimiento en especie?	51
2.3.1.	¿Qué es rendimiento en especie?	51
2.3.2.	¿Qué no es rendimiento en especie?.....	52
2.3.2.1.	Productos a precios rebajados.	54
2.3.2.2.	Los gastos de estudios o cursos de formación.....	54
2.3.2.3.	Bienes destinados a servicios sociales y culturales	54
2.3.2.4.	Gastos para habitar al personal empleado en la utilización de nuevas tecnologías.	55
2.3.2.5.	Primas contratos de seguro colectivo temporal de riesgo puro para el caso de muerte o invalidez.	55

2.3.2.6.	Cantidades satisfechas, siempre que exista compromiso en el convenio colectivo, a las entidades encargadas de prestar transporte colectivo de viajeros.....	55
2.3.3.	¿Cómo se calcula el valor de los rendimientos en especie?	56
2.3.4.	¿Cómo se integran las rentas en especie en la base imponible?	58
2.4.	Rendimiento íntegro	59
2.5.	¿Qué gastos se pueden deducir?	66
2.6.	¿Qué bonificaciones se pueden aplicar?	66
2.7.	¿Cómo se calcula el rendimiento neto?.....	67
2.8.	¿A quién se atribuyen los rendimientos del trabajo?.....	68
2.9.	¿Cuándo se imputan los rendimientos de trabajo?.....	68
2.10.	¿Cómo se valoran los rendimientos estimados?.....	68
2.11.	Operaciones vinculadas	69
3	RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO	70
3.1.	¿Qué son los rendimientos del capital inmobiliario?	71
3.2.	¿Cuáles son los rendimientos procedentes de viviendas?	71
3.3.	¿Cuáles son los rendimientos íntegros?	71
3.4.	¿Cómo se calcula el rendimiento neto?.....	72
3.5.	Gastos deducibles y bonificación.....	72
3.5.1.	Rendimientos procedentes de viviendas.....	72
3.5.2.	Rendimientos procedentes de viviendas no incluidas en el apartado anterior	74
3.5.3.	Otros rendimientos no procedentes de viviendas	74
3.6.	¿Cómo tributan?.....	75
3.7.	¿A quién se atribuyen los rendimientos del capital inmobiliario?.....	77
3.8.	¿Cuándo se imputan los rendimientos del capital inmobiliario?	78
3.9.	¿Cómo se valoran los rendimientos estimados?.....	78
3.10.	¿Quién puede aplicar deducción por rehabilitación protegida?	78
4	RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO.....	80
4.1.	¿Qué son los rendimientos del capital mobiliario?.....	81
4.2.	¿Qué son los rendimientos en especie?	82
4.2.1.	Concepto de rendimientos en especie	82
4.2.2.	¿Cómo se valoran?	82
4.2.3.	¿Cómo se integran en la base imponible?.....	82
4.3.	¿Cuáles son los rendimientos íntegros del capital mobiliario?.....	82
4.3.1.	Rendimientos obtenidos por participar en los fondos propios de cualquier tipo de entidad	82
4.3.2.	Rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios a terceros.....	83
4.3.3.	Rendimientos dinerarios o en especie obtenidos por operaciones de capitalización, por contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.....	85
4.3.3.1.	Régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales	90
4.3.4.	Otros rendimientos del capital mobiliario	90
4.4.	¿En qué base se integran los rendimientos de capital mobiliario?	91

4.5. ¿Cómo se calcula el rendimiento neto?.....	91
4.6. ¿A quién se atribuyen los rendimientos del capital mobiliario?	92
4.7. ¿Cuándo se imputan los rendimientos del capital mobiliario?.....	93
4.8. ¿Cómo se valoran los rendimientos estimados?.....	93
4.9. Operaciones vinculadas	93
5 RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	95
5.1. ¿Qué son los rendimientos de actividades económicas?	97
5.2. ¿A quién se atribuyen los rendimientos de las actividades económicas?.....	98
5.3. ¿Quiénes y cómo tributan en las “entidades en régimen de atribución de rentas”?	98
5.3.1. ¿Quiénes tributan?.....	98
5.3.2. ¿Cómo tributan?.....	98
5.4. ¿Cómo se calcula la base imponible y el rendimiento neto de las actividades económicas?.....	99
5.4.1. ¿Cuáles son los métodos para calcular la base imponible?	99
5.4.2. ¿Cómo se calcula el rendimiento neto de las actividades económicas?	99
5.4.3. ¿Cuándo son incompatibles la modalidad simplificada y la modalidad normal?	99
5.5. ¿Cómo se calcula el rendimiento por el método de estimación directa?.....	99
5.5.1. ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad normal?	100
5.5.2. ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad simplificada?	103
5.5.2.1. ¿Qué requisitos tienen que cumplir los contribuyentes?	103
5.5.2.2. ¿Cuándo se puede elegir la modalidad simplificada? ¿Cómo se puede renunciar a ella?	104
5.5.2.3. ¿Cuándo puede aplicarse la modalidad simplificada a las entidades en régimen de atribución?	104
5.5.2.4. Cálculo del rendimiento neto.	105
5.6. ¿Cuál es el tratamiento de los rendimientos irregulares?	109
5.7. ¿Qué elementos patrimoniales están afectos o no afectos a actividades económicas?	111
5.7.1. ¿Qué son elementos patrimoniales afectos a actividades económicas?	111
5.7.2. ¿Qué son elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas?	111
5.7.3. ¿Cómo funciona la afectación y desafectación de elementos patrimoniales por el contribuyente?	113
5.7.3.1. ¿Qué es la afectación, y cómo funciona?.....	114
5.7.3.2. ¿Qué es la desafectación, y cómo funciona?.....	114
5.7.4. ¿Cómo se calcula la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales afectos?	117
5.7.4.1. Primera fase: ¿Cómo se calcula el resultado de la transmisión?	117
5.7.4.2. Segunda fase: ¿Cómo hacer la corrección monetaria del resultado de la transmisión, si éste es positivo?.....	118
5.7.4.3. Tercera Fase ¿Cuál es el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que hay que incluir en el rendimiento neto?	120
5.7.5. ¿Qué beneficio fiscal tiene la reinversión del importe obtenido en la transmisión de elementos afectos?	120
5.8. ¿Cómo se calculan los rendimientos estimados?.....	121
5.9. ¿Con qué criterio se hará la imputación temporal?	121
5.10. Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas	123

6 GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES.....	125
6.1. ¿Qué son ganancias y pérdidas patrimoniales?	127
6.1.1. ¿Cuándo no se altera la composición del patrimonio?	127
6.1.2. ¿Cuándo no existe ganancia o pérdida patrimonial?	128
6.1.2.1. ¿Qué sucede cuando se reduce el capital?	128
6.1.2.2. ¿Qué sucede cuando fallece el contribuyente?.....	129
6.1.2.3. ¿Qué sucede cuando el contribuyente dona su empresa o participaciones de la misma, en el caso de que hubieran estado exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, en favor del cónyuge, pareja de hecho, ascendientes o descendientes o colaterales hasta el cuarto grado?	129
6.1.2.4. ¿Qué sucede cuando el contribuyente transmite su empresa o participaciones de la misma, en el caso de que hubieran estado exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, a favor de los trabajadores?	130
6.1.2.5. ¿Qué sucede en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes o del régimen económico patrimonial de la pareja de hecho?	131
6.1.2.6. ¿Qué sucede cuando se realizan aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad?.....	131
6.1.3. ¿Cuándo están exentas las ganancias?	131
6.1.4. ¿Cuándo no se tienen en cuenta las pérdidas?	132
6.2. ¿Cómo se calcula la ganancia o la pérdida patrimonial?	133
6.2.1. ¿Cómo se calcula el valor de adquisición?	134
6.2.2. ¿Cómo se actualiza el valor de adquisición?	134
6.2.3. ¿Cómo se calcula el valor de transmisión?.....	135
6.2.4. Régimen transitorio aplicable a los elementos adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994	136
6.2.4.1. Régimen general.....	137
6.2.4.2. Régimen aplicable a valores admitidos a cotización y participaciones en instituciones de inversión colectiva (fondos de inversión).	140
6.3. Normas específicas de valoración	141
6.3.1. Transmisión onerosa de valores representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades admitidos a negociación en mercados regulados.	142
6.3.2. Transmisión onerosa de valores o participaciones representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades no admitidos a negociación en mercados regulados.	144
6.3.3. Transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales	146
6.3.4. Acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva (fondos de inversión).	148
6.3.5. Aportaciones no dinerarias a sociedades	149
6.3.6. Separación de socios o disolución de sociedades	150
6.3.7. Traspaso de local de negocio.....	151
6.3.8. Indemnizaciones por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales	151
6.3.9. Permuta de bienes o derechos	152
6.3.10. Extinción de rentas vitalicias o temporales	152
6.3.11. Transmisión de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia	153
6.3.12. Transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles	153
6.3.13. Incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión.....	154
6.3.14. Operaciones realizadas en el mercado de futuros y opciones	154
6.3.15. Transmisiones onerosas de criptoactivos fungibles	154

6.4. Ganancias patrimoniales no justificadas.....	154
6.5. ¿A quién se atribuyen las ganancias y pérdidas patrimoniales?	155
6.6. ¿Cuándo se imputan las ganancias y las pérdidas patrimoniales?	155
6.7. ¿Cómo tributan?	156
6.8. ¿Qué sucede si se “reinvierte” el importe de la vivienda habitual?.....	156
6.9. ¿Qué sucede cuando se reinvierte lo obtenido en la transmisión de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (fondos de inversión)?.....	159
6.10. Ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos afectos a actividades económicas.....	161
7 ATRIBUCIÓN DE RENTAS.....	163
7.1. Régimen de atribución de rentas	164
8 IMPUTACIÓN TEMPORAL.....	168
8.1. Regla General	169
8.2. Reglas especiales.....	169
9 BASE IMPONIBLE	174
9.1. Clases de renta	175
9.2. Integración y compensación de rentas.....	176
9.3. Base imponible general	176
9.3.1. ¿Cómo se calcula la base imponible general?	176
9.3.1.1. Total de rentas de la base imponible general.....	176
9.3.1.2. Base imponible general.....	177
9.4. Base imponible del ahorro	177
9.4.1. ¿Cómo se calcula la base imponible del ahorro?	177
10 BASE LIQUIDABLE.....	179
10.1. Clases de base liquidable	180
10.2. Base liquidable general.....	180
10.2.1. ¿Qué reducciones entran en la base liquidable general?.....	180
10.2.1.1. Reducción por haber abonado pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.	180
10.2.1.2. Reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.....	180
10.2.1.3. Reducción por hacer la declaración conjunta	188
10.2.2. Base liquidable general negativa de 2025.....	188
10.2.3. Bases liquidables generales negativas de ejercicios anteriores.	188
10.3. Base liquidable del ahorro.....	188
11 CUOTA ÍNTEGRA	189
11.1. ¿Qué es la “cuota íntegra”?	190
11.2. Gravamen de la base liquidable general.....	190
11.3. Gravamen de la base liquidable del ahorro.....	191
11.4. Gravamen especial D.A. 20ª	191

12 CUOTA LÍQUIDA Y DEDUCCIONES	194
12.1. Cuota líquida	197
12.2. Deducciones familiares y personales.....	197
12.2.1. Deducción por descendientes (hijos, nietos, bisnietos...).....	197
12.2.2. Deducción por abonar a los hijos anualidades por alimentos	200
12.2.3. Deducción por ascendientes (padres, abuelos, bisabuelos...).....	201
12.2.4. Deducción por la contratación de asistentes personales para personas con determinado grado de dependencia o discapacidad.....	202
12.2.5. Deducción por cuidado de menores y personas con determinado grado de dependencia o discapacidad	203
12.2.6. Deducción por discapacidad o dependencia.....	203
12.2.7. Deducción para personas contribuyentes viudas.....	206
12.2.8. Deducción por edad.....	206
12.2.9. Deducción por paralización, cese o reducción en su actividad laboral, empresarial o profesional con motivo del cuidado de descendientes o adoptados menores de edad.....	206
12.2.10. Deducción por reincorporación al mercado laboral tras el cuidado de menores.....	207
12.2.11. ¿Cómo se determina la situación personal y familiar?	207
12.3. Deducciones por vivienda habitual	209
12.3.1. Deducción por alquiler de la vivienda habitual.....	210
12.3.2. Deducción por adquisición de vivienda habitual.....	211
12.3.3. Deducción por rehabilitación protegida (artículo 87.bis NF 33/2013).....	216
12.4. Deducciones en el ámbito de la movilidad sostenible, la eficiencia y la transición energética	216
12.4.1. Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética e integración de energías renovables en las viviendas.....	216
12.4.2. Deducción por la adquisición de determinados vehículos respetuosos con el medio ambiente.....	217
12.4.3. Deducción por instalaciones de puntos de recarga de vehículos eléctricos	218
12.5. Deducciones para el fomento de las actividades económicas	218
12.5.1. Deducción por inversiones y otras actividades.....	218
12.5.1.1. Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos	219
12.5.1.2. Deducción por inversión en bicicletas urbanas.....	221
12.5.1.3. Deducción por inversión en puntos de recarga de vehículos eléctricos.....	221
12.5.1.4. Deducción por actividades de investigación y desarrollo.....	222
12.5.1.5. Deducción por actividades innovación tecnológica	223
12.5.1.6. Deducción por participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica.....	225
12.5.1.7. Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular	226
12.5.1.8. Participación en proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular	227
12.5.1.9. Deducción por creación de empleo	227
12.5.1.10. Incentivos para el fomento de la cultura.....	228
12.5.1.11. Participación en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, y edición de libros	228
12.5.1.12. Deducción por la implantación de medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral	229

12.5.1.13. Deducción por contribuciones empresariales a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria	229
12.5.1.14. Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de empleo	230
12.5.1.15. Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de empleo	230
12.5.1.16. Límites para la aplicación de las deducciones anteriores	230
12.5.2. Deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora	232
12.5.3. Deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora con participación efectiva en la toma de decisiones	233
12.5.4. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, o innovadoras o vinculadas con la economía plateada	234
12.5.5. Deducción por inicio de actividad económica	235
12.5.6. Deducción por inversión en fondos europeos para el impulso de la innovación	235
12.5.7. Deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras	236
12.5.8. Deducción por continuidad en el desarrollo de la actividad económica	237
12.6. Deducciones por donativos	239
12.6.1. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles	239
12.6.2. Otras formas de mecenazgo	240
12.6.2.1. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general	240
12.6.2.2. Gastos en actividades de interés general	240
12.6.2.3. Adquisición de obras de arte para oferta de donación	240
12.6.2.4. Actividades prioritarias de mecenazgo	241
12.6.2.5. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público	241
12.6.3. Límite	241
12.7. Otras deducciones	242
12.7.1. Deducción por doble imposición internacional	242
12.7.2. Deducción por cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores y por cuotas y aportaciones a partidos políticos	242
12.7.3. Deducciones en régimen de transparencia fiscal internacional	242
12.7.4. Deducción por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad	243
12.7.5. Deducción por aportaciones a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria	243
12.7.6. Deducción por aportaciones a sistemas de previsión de empleo en los que las y los partícipes o socios y socias de número sean personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas y por aportaciones a sistemas de previsión de empleo realizadas por personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas que carezcan de trabajadoras y trabajadores a su cargo	244
12.8. Justificación documental	244
13 CUOTA DIFERENCIAL	248
13.1. ¿Cómo se calcula la cuota diferencial?	249

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DE LAS PERSONAS FÍSICAS
2025**

1

INTRODUCCIÓN

- 1.1. Normativa básica aplicable
- 1.2. ¿Quién no está obligado a declarar?
- 1.3. ¿Quién está obligado a declarar?
- 1.4. ¿Qué se entiende por residencia habitual?
- 1.5. ¿Qué es la unidad familiar?
- 1.6. ¿Qué hay que declarar?
- 1.7. ¿Qué no hay que declarar?
- 1.8. Tributación individual y tributación conjunta
 - 1.8.1. Tributación individual
 - 1.8.2. Tributación conjunta
- 1.9. Periodo impositivo y devengo del impuesto
- 1.10. ¿Cómo puede presentarse la declaración?
 - 1.10.1. Rentafácil
 - 1.10.2. Rent@raba
 - 1.10.3. Rentared
- 1.11. ¿Cuál es el plazo para presentar la declaración?
- 1.12. ¿Cómo se ingresa y se devuelve el resultado de las declaraciones?
- 1.13. Asignación de un porcentaje para fines religiosos u otros fines sociales

1.1. Normativa básica aplicable

La normativa básica que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el Territorio Histórico de Álava, aplicable en el **ejercicio 2025**, es la siguiente:

- **Norma Foral 33/2013**, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A nº 140 de 9-12-2013, suplemento).
- **Decreto Foral 40/2014**, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A nº 89 de 8-08-2014).

Otra normativa de interés:

- **Norma Foral 19/2024**, de 20 de diciembre, de medidas tributarias para el año 2025 (BOTH A nº 147 de 30-12-2024).
- **Norma Foral 3/2025**, de 9 de abril, para la revisión de determinados impuestos del sistema tributario del Territorio Histórico de Álava y de otras normas forales tributarias. (BOTH A nº 44 de 16-04-2025)
- **Norma Foral 17/2025**, de 12 de diciembre, que aprueba el impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, y que modifica la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **Norma Foral 21/2025**, de 19 de diciembre, de medidas tributarias para el año 2026 (BOTH A nº 147 de 29-12-2025)
- **Norma Foral 6/2005**, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava (BOTH A nº 30 de 11-3-05, suplemento).
- **Norma Foral 37/2013**, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOTH A nº 148 de 27-12-2013, suplemento).
- **Decreto Foral 41/2014**, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (BOTH A nº 89 de 8-08-2014).
- **Norma Foral 35/2021**, de 23 de diciembre, del régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (BOTH A nº 146 de 29-12-2021).
- **Decreto Foral 49/2023**, del Consejo de Gobierno Foral de 19 de diciembre. Aprobar la modificación del Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales, del Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, que regula las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición, y del Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, así como sobre bienes y derechos situados en el extranjero (BOTH A nº 149 de 27-12-2023).
- **Decreto Foral 39/2025**, del Consejo de Gobierno Foral. Aprobar la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2025 (BOTH A nº 135 de 26-11-2025).
- **Real Decreto 87/2025**, de 11 de febrero, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2025 (BOE nº 37, de 12-02-2025).
- **Norma Foral 8/2013**, de 11 de marzo, de modificación del plazo de prescripción (BOTH A nº 34 de 20-03-2013, suplemento).
- **Norma Foral 19/2014**, de 18 de junio, por la que se establece un tratamiento tributario alternativo para determinadas situaciones postlaborales. (BOTH A nº 72 de 27-6-2014).
- **Norma Foral 18/2017**, de 20 de septiembre, de adaptación del sistema tributario de Álava al Derecho Civil Vasco (BOTH A nº 112 de 29-09-2017).

- **Decreto Foral 34/2013**, del Consejo de Diputados de 8 de octubre, que regula la obligación de informar sobre cuentas operaciones y activos financieros, incorporando la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (BOTH A nº 119 de 16-10-2013).
- **Decreto Foral 27/2024**, del Consejo de Gobierno Foral de 23 de diciembre. Aprobar los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2025 (BOTH A nº 147 de 30-12-2024).
- **Decreto Foral 51/2023**, del Consejo de Gobierno Foral de 26 de diciembre. Aprobar los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio 2024 (BOTH A nº 150 de 29-12-2023).
- **Decreto Foral 60/2018**, del Consejo de Gobierno Foral de 11 de diciembre, que aprueba el desarrollo de aspectos del tratamiento tributario de determinados fondos europeos y de las medidas tributarias de impulso a la innovación, a la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva. (BOTH A 146 de 19-12-2018).
- **Norma Foral 13/2021**, de 21 de abril, por la que se establece la obligación de utilizar herramientas tecnológicas (BOTH A nº 46, de 30-04-2021).
- **Norma Foral 24/2021**, de 17 de noviembre, de medidas fiscales relacionadas con el medio ambiente y otras medidas tributarias (BOTH A nº 136 de 29-11-2021).
- **Norma Foral 31/2021**, de 15 de diciembre, para favorecer el asentamiento de la población en la zona rural (BOTH A nº 145 de 27-12-2021).
- **Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2022**, de 22 de febrero. Aprobar modificación de la normativa reguladora de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (BOTH A nº 26 de 02-03-2022).
- **Decreto Foral 23/2025**, del Consejo de Gobierno Foral de 10 de junio. Aprobar la modificación de los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A nº 68 de 18-06-2025).
- **Orden Foral 341/2025**, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 11 de junio. Aprobar la modificación de la Orden Foral 93/2025 de 12 de marzo, de las normas y modalidades para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas correspondientes al ejercicio 2024 (BOTH A nº 67 de 16-06-2025).
- **Decreto Foral 50/2023**, del Consejo de Gobierno Foral de 26 de diciembre. Aprobar la modificación de los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A nº 150 de 29-12-2023).
- **Decreto Foral 2/2023**, del Consejo de Gobierno Foral de 24 de enero. Aprobar la modificación del plazo de presentación e ingreso de determinadas autoliquidaciones y declaraciones (BOTH A nº 11 de 27-01-2023).
- **Decreto Foral 17/2023**, del Consejo de Gobierno Foral de 9 de mayo. Aprobar la modificación del Decreto foral 40/2014, de Consejo de 1 de agosto, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física (BOTH A nº 57 de 17-05-2023).
- **Decreto Foral 22/2023**, del Consejo de Gobierno Foral de 30 de mayo. Aprobar la modificación del Decreto Foral 40/2014, de Consejo de 1 de agosto, que aprobó el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como del Decreto Foral 4/2023, de 21 de febrero, que aprobó la regulación para el año 2023 del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A nº 66 de 07-06-2023).
- **Norma Foral 26/2023**, de 22 de diciembre, de medidas tributarias para 2024 (BOTH A nº 150 de 29-12-2023).

- **Decreto Foral 49/2023**, del Consejo de Gobierno Foral de 19 de diciembre. Aprobar la modificación del Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales, del Decreto Foral 71/2008, de 8 de julio, que regula las obligaciones relativas al número de identificación fiscal y su composición, y del Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, así como sobre bienes y derechos situados en el extranjero (BOTH A nº 145 de 27-12-2023).
- **Norma Foral 24/2023**, de 15 de diciembre, de modificación de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y de modificación de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A nº 150 de 29-12-2023).
- **Norma Foral 9/2024**, de 22 de mayo, por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura. (BOTH A nº 64 de 07-06-2024).
- **Decreto Foral 7/2024**, del Consejo de Gobierno Foral de 7 de mayo. Aprobar la modificación del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y del Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A nº 55 de 17-05-2024).

Respecto al **Impuesto sobre el Patrimonio**, la normativa básica que regula el mismo en el Territorio Histórico de Álava aplicable en el **ejercicio 2025**, es la siguiente:

- **Norma Foral 9/2013**, de 11 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOTH A nº 34 de 20-3-13, suplemento).
- **Decreto Foral 160/1999**, del Consejo de Diputados de 21 de diciembre, que da nuevo desarrollo reglamentario a lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 4 de la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio sobre exención de determinados bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad económica, así como la exención de las participaciones en determinadas entidades. (BOTH A nº 152 de 13 de diciembre de 1999).
- **Norma Foral 19/2024**, de 20 de diciembre, de medidas tributarias para el año 2025 (BOTH A nº 147 de 30-12-2024).

1.2. ¿Quién no está obligado a declarar?

No están obligados a declarar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aquellos contribuyentes cuyas rentas procedan exclusivamente de las siguientes fuentes:

- **Rendimientos brutos del trabajo** (sueldos, pensiones...) hasta **20.000 € anuales**, en caso de hacer la declaración individual. Si la declaración se hace de forma conjunta por los miembros de la unidad familiar, este límite opera respecto de cada uno de los contribuyentes que obtengan este tipo de rendimientos.
- **Rendimientos brutos del capital** (arrendamiento de inmuebles, dividendos de acciones, intereses de cuentas, de depósitos, etc.) y **ganancias patrimoniales** (ganancias derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales o reembolsos de participaciones en Fondos de Inversión, premios por la participación en concursos o juegos, etc.), **incluidos en ambos casos los exentos, que no superen conjuntamente los 1.600 € anuales**.

ATENCIÓN: Aunque no tienen obligación de presentar declaración los contribuyentes con rentas de trabajo hasta **20.000 €**, sí tendrán que hacerlo, por ejemplo, en el caso de vender su casa, recibir intereses de sus cuentas corrientes, vender acciones, etc. obtengan unas rentas que superen los **1.600 € anuales**.

El contribuyente, a los efectos de comprobar si cumple con el requisito de los 1.600 €, debe tener en cuenta los rendimientos brutos de capital sujetos y no exentos, sujetos y exentos (por ejemplo, dividendos exentos), las ganancias patrimoniales sujetas y no exentas y las ganancias patrimoniales sujetas y exentas (por ejemplo, las donaciones a entidades sin fines lucrativos o la transmisión de la vivienda habitual por personas mayores de 65 años).

Sin embargo, estarán **obligado en cualquier caso** a presentar autoliquidación las y los contribuyentes que incumplan alguna de las condiciones, plazos o circunstancias establecidas para el derecho a disfrutar de alguna exención, bonificación, reducción, deducción o cualesquiera beneficios fiscales, cuando dicho incumplimiento conlleve o implique la necesidad de comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia o de efectuar regularización o ingreso.

1.3. ¿Quién está obligado a declarar?

Están obligados a presentar la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los contribuyentes que hayan tenido su residencia habitual¹ en Álava durante el período impositivo, y que a lo largo del mismo hayan obtenido rentas sujetas al impuesto.

Si las personas integradas en una **unidad familiar²** tienen su **residencia habitual en territorios distintos** y eligen presentar la **declaración conjunta³**, deberán hacerlo en la Diputación Foral de Álava cuando tenga su residencia habitual en este territorio el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable, de acuerdo con las reglas de individualización del impuesto.

Asimismo, **deben declarar determinados contribuyentes a pesar de no tener su residencia habitual en Álava**. Se trata de personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente o hijos menores de edad, que habiendo estado sometidos a la normativa tributaria alavesa de este impuesto, pase a tener su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al Jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios.
- Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al Jefe de las mismas como a los funcionarios o personal de servicios adscritos. No estarán obligados a declarar, sin embargo, ni los vicecónsules honorarios ni los agentes consulares honorarios ni el personal que dependa 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.
- Funcionarios o personal laboral al servicio de la Administración Pública Vasca destinados en las delegaciones del País Vasco en el extranjero.

¹ Véase, dentro de este mismo capítulo, el apartado 1.4. correspondiente a la residencia habitual.

² Véase, dentro de este mismo capítulo, el apartado 1.5. en el que se define la unidad familiar

³ Véase, dentro de este mismo capítulo, el apartado 1.8 donde se explican los dos tipos de tributación, individual y conjunta.

No obstante, hay dos **excepciones** para estos supuestos, y, por tanto, no están obligados a declarar:

- Los que no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial, y tengan su residencia habitual en el extranjero desde antes de adquirir las condiciones enumeradas anteriormente.
- Los cónyuges no separados legalmente o los hijos menores de edad, cuando tengan su residencia habitual en el extranjero desde antes de que el cónyuge –sea el padre o la madre– haya adquirido dichas condiciones.

También tendrán la consideración de contribuyentes del IRPF las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio o de un usufructo poderoso. Estos contribuyentes tributarán ante la Diputación Foral de Álava, de conformidad con las reglas previstas en el artículo 12.6 y en la Disposición Adicional Trigésima de la Norma Foral del IRPF, cuando el causante de la herencia tuviera su residencia habitual en Álava en el momento del fallecimiento.

1.4. ¿Qué se entiende por residencia habitual?

Se entiende que un contribuyente que reside en territorio español tiene su residencia habitual en el Territorio Histórico de Álava aplicando sucesivamente los siguientes criterios:

- **Criterio de permanencia:** cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del periodo impositivo, el número de días que permanezca en Álava sea superior al de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco.

Es el caso, por ejemplo, de una persona física que durante el período impositivo haya residido en Madrid durante 5 meses (151 días), 4 meses (122 días) en Vitoria, y 3 meses (92 días) en Bilbao. A pesar de ser en Madrid donde ha permanecido más días (151) si sumamos los que ha pasado en el País Vasco (214), vemos que a este contribuyente hay que aplicarle la normativa del País Vasco. En un segundo paso, podemos comprobar que es Álava el territorio en el que más tiempo ha permanecido (122 días frente a 92 en Bizkaia). Por tanto, este contribuyente tendrá su residencia fiscal en Vitoria y tributará a la Diputación Foral de Álava.

- **Criterio del principal centro de intereses:** cuando tenga en Álava su principal centro de intereses, es decir, cuando, obteniendo en el País Vasco la mayor parte de la base imponible del impuesto, obtenga en este territorio más parte de la base imponible que la obtenida en cada uno de los otros territorios históricos del País Vasco.

A estos efectos, la base imponible se entenderá determinada por los siguientes componentes de renta:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos del capital inmobiliario.
- Ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles y no derivadas de transmisiones.
- Rendimientos de actividades económicas.

Es el caso, por ejemplo, de un contribuyente que durante el período impositivo ha residido 151 días en Madrid, 107 en Álava y otros 107 en Bizkaia. En esta ocasión el primer criterio (la permanencia) no es suficiente para determinar su residencia habitual, aunque sí sabemos que ésta se encuentra en el País Vasco. Debemos analizar dónde está su principal centro de intereses (en Álava o Bizkaia) para saber a cuál de las dos haciendas forales tiene que tributar.

- **Criterio de última residencia:** cuando esté en Álava su última residencia declarada en este impuesto.

El criterio segundo se aplicará cuando conforme al primero no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. El criterio tercero se aplicará

cuando no haya sido posible determinar la residencia habitual en ninguno de los territorios, común o foral, tras la aplicación de los criterios primero y segundo.

Se prevén dos supuestos de **presunción de residencia habitual**, basados en dos vínculos: el vínculo económico y el vínculo familiar.

Vínculo económico

Para determinar la residencia habitual de un contribuyente en el País Vasco mediante este criterio económico deberán cumplirse estas tres condiciones:

- Que resida en territorio español.
- Que esté ausente del territorio español más de 183 días durante el año natural.
- Que sea en el País Vasco donde se encuentre el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Se considera, a su vez, que esta misma persona física reside en Álava cuando sea en este territorio donde se encuentre el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Vínculo familiar

Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Álava su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que de ella dependan, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario.

Cuando se cambie de residencia habitual se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

- Los contribuyentes que residan en Álava y que cambien su residencia habitual a otro territorio, foral o del Estado, o aquellos que teniendo su residencia habitual en otro territorio, foral o del Estado, pasen a tener su residencia habitual en Álava, cumplimentarán sus obligaciones tributarias donde tengan su nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.
- No producen efectos los cambios de residencia cuyo objetivo principal sea pagar menos en la declaración, salvo que el contribuyente viva de manera continuada durante, al menos, tres años en su nueva residencia.

Por tanto, y siempre que esta condición no se cumpla (permanencia ininterrumpida por más de tres años) se considera que **no ha existido cambio de residencia** cuando concurren las siguientes circunstancias:

- 1ª Que la base imponible del año en el que se cambia de residencia o la del siguiente sea superior, al menos, en un 50% a la del año anterior al cambio.

Las personas físicas integradas en una unidad familiar que hubieran tributado de forma diferente (individual o conjunta) en esos años, para realizar esta comparación de bases considerará la misma forma de tributación aplicando, en su caso, las normas de individualización correspondientes.

- 2ª Que en el año en que se produce la circunstancia 1ª, la tributación efectiva sea inferior que la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa correspondiente a la residencia anterior.
- 3ª Que se vuelva a tener la residencia habitual en el mismo territorio en el que se tenía la residencia habitual en el plazo de los dos años siguientes a aquel en que se produjo la circunstancia 1ª.

Si se considera que no ha habido cambio de residencia, los contribuyentes deben presentar sus declaraciones ante la Administración Tributaria de su residencia habitual. En este caso tendrán que pagar los intereses de demora.

1.5. ¿Qué es la unidad familiar?

Para establecer quiénes forman la unidad familiar se analizará cuál es la situación familiar el **31 de diciembre** del año sobre el que haya que declarar.

Existen **cuatro modalidades** de unidad familiar:

1. Aquella formada por los cónyuges no separados legalmente, así como los miembros de la pareja de hecho y, si los hubiere:
 - a) Los hijos e hijas menores, con excepción de los que, con el consentimiento de las personas progenitoras o adoptantes, vivan independientes de estas.
 - b) Los hijos e hijas mayores de edad sujetos a curatela con facultades de representación si está ejercida por las personas progenitoras o adoptantes.
 - c) Los o las menores vinculadas o vinculados a la persona contribuyente por razón de acogimiento permanente o guarda con fines de adopción.
2. Aquella en la que solamente exista una persona progenitora, adoptante o acogedora junto con las personas a que se refieren las letras a), b) y c) del punto 1 anterior.
3. Aquella formada por la persona contribuyente junto con las personas a que se refieren las letras a), b) y c) del punto 1 anterior cuya custodia le haya sido atribuida por razón de violencia de doméstica o de género. A estos efectos no se tendrá en cuenta la dependencia económica a que se refiere el punto 4 siguiente de las personas cuya custodia le haya sido atribuida.
4. En los casos de separación legal o cuando no existiera vínculo matrimonial o pareja de hecho, así como en los casos de existencia de resolución judicial al efecto, será unidad familiar la formada por la persona progenitora o adoptante o la persona acogedora y todas las personas que, dependiendo económicamente de forma exclusiva de él o ella, reúnan los requisitos a que se refieren las letras a), b) y c) del punto 1 anterior.
 Se presumirá, salvo prueba en contrario, que ambas personas progenitoras, adoptantes o acogedoras contribuyen al mantenimiento económico de las hijas e hijos de las personas acogidas.
 A estos efectos, no se considerará prueba de este mantenimiento exclusivo la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la modalidad individual, la declaración jurada que presente una de ellas manifestando que no participa en dicho mantenimiento económico, la asignación artificiosa de gastos a una de las personas, la retirada de la patria potestad a una de ella, la ausencia de convivencia de una de ellas con el resto de miembros de la familia o la concurrencia de deudas que impidan el sustento por una de las personas, de acuerdo con la legislación concursal.
 Se estará a lo dispuesto por la autoridad judicial competente y deberá acreditarse la realidad y efectividad del referido mantenimiento económico exclusivo.

ATENCIÓN: Nadie puede formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

1.6. ¿Qué hay que declarar?

El contribuyente debe declarar:

- Los rendimientos del trabajo (sueldos, pensiones, etc.).
- Los rendimientos del capital (mobiliario e inmobiliario).
- Los rendimientos de las actividades económicas.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- Las imputaciones de renta que se establecen en la normativa del impuesto.

1.7. ¿Qué no hay que declarar?

En el ejercicio 2025 las siguientes rentas están exentas del impuesto, y, por tanto, no tienen que incluirse en la declaración:

1. Las prestaciones públicas recibidas por actos de terrorismo.
2. Las prestaciones por lesiones permanentes no invalidantes, incapacidad permanente parcial, total, absoluta o gran invalidez reconocidas por la Seguridad Social o por entidad que la sustituya.

En caso de percibir prestaciones por **incapacidad permanente parcial o total**, éstas **no estarán exentas cuando se perciban otros rendimientos de trabajo diferentes** a pensiones o prestaciones de la Seguridad Social, de planes de pensiones, de entidades de previsión social voluntaria, de planes de previsión asegurados y de seguros colectivos, o de actividades económicas. No obstante, las prestaciones en forma periódica están siempre exentas en el periodo impositivo en que se perciban por primera vez y en los sucesivos periodos impositivos, siempre que, en este segundo supuesto, la suma de los rendimientos de trabajo, diferentes a pensiones o prestaciones de la Seguridad Social, de planes de pensiones, de entidades de previsión social voluntaria, de planes de previsión asegurados y de seguros colectivos, y de los rendimientos de actividades económicas no supere la cuantía de 1.000,00 euros anuales.

En este punto se incluyen también las prestaciones por incapacidad permanente 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 alternativa al régimen especial de la Seguridad Social mencionado.
- Los socios cooperativistas, por las entidades de previsión social voluntaria.

ATENCIÓN: Hay que tener en cuenta que la cantidad que no hay que declarar por este concepto nunca podrá ser superior a la que hubiesen podido percibir estos profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o socios cooperativistas en caso de recibir la pensión de la Seguridad Social. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de percibir prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades o entidades de previsión social voluntaria, en las prestaciones de estas últimas.

3. Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, en los siguientes supuestos:

- Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de las mismas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para el ejercicio de toda profesión u oficio o, en otro caso, siempre que el contribuyente no obtenga otros rendimientos del trabajo diferentes a pensiones o prestaciones de la Seguridad Social, de Planes de Pensiones, de EPSV, de Planes de Previsión Asegurados y de seguros colectivos, o de actividades económicas.

No obstante la incompatibilidad a que se refiere el inciso final del párrafo anterior no será de aplicación en el periodo impositivo en que se perciba por primera vez la pensión ni en los sucesivos periodos impositivos, siempre que, en este segundo supuesto, la suma de los rendimientos de trabajo, diferentes a pensiones o prestaciones de la Seguridad Social, de planes de pensiones, de entidades de previsión social voluntaria, de planes de previsión asegurados y de seguros colectivos y de los rendimientos de actividades económicas no supere la cuantía de 1.000,00 euros anuales.

4. Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, hasta la cuantía que se establece como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa reglamentaria de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias.

A estos efectos, no se considerarán como obligatorias, estando sujetas al impuesto y debiéndose declarar íntegramente:

- Las indemnizaciones establecidas en virtud de convenios, pactos o contratos.
- En general, las cantidades que, en su caso, se perciban como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo por cualquier causa para la cual **no esté establecido 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 **trabajos temporales**.
 - Los **despidos disciplinarios** que sean calificados como **procedentes**.
 - El **cese voluntario del trabajador que no esté motivado por ninguna de las causas** a que se refieren los **artículos 41 y 50 del Estatuto de los Trabajadores**.

Como hemos indicado, **no deberán declararse las indemnizaciones por despido o cese que no superen los límites establecidos en el Estatuto de los Trabajadores**. Así tendremos, entre otras:

- **Indemnizaciones por despido improcedente:** Están exentas las indemnizaciones percibidas hasta la cuantía que no supere el importe de 45 días de salario por año trabajado con un límite máximo de 42 mensualidades. Para calcular los años trabajados, los periodos de tiempo inferiores al año se prorratearán por meses.

Téngase en cuenta la DT5ª del Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral que establece que la indemnización por despido improcedente a razón de 33 días por año con un límite de 24 mensualidades, será de aplicación a los contratos suscritos a partir del 12-02-2012. La indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad esa fecha se calculará a razón de 45 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha y a razón de 33 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior. 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 12-02-12 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.

Para calcular los años trabajados, los periodos de tiempo inferiores al año se prorratearán por meses.

- **La indemnización exenta** será 33 días/año de servicio máximo 24 mensualidades en extinción por **voluntad del trabajador** cuando concurra causa justa:
 - Modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden en menoscabo de su dignidad.
 - Falta de pago o retrasos continuados en el abono del salario pactado.
 - Cualquier otro incumplimiento grave de sus obligaciones por parte del empresario, salvo los supuestos de fuerza mayor, así como la negativa del mismo a reintegrar al trabajador en sus anteriores condiciones de trabajo en los supuestos previstos en los artículos 40 y ss ET, cuando una sentencia judicial haya declarado los mismos injustificados.
- **Indemnizaciones por cese debido al fallecimiento, jubilación o incapacidad del empresario:** Un mes de salario.
- **Indemnizaciones por despido colectivo:** El Estatuto de los Trabajadores prevé para los despidos colectivos una indemnización de 20 días de salario por año de servicio, con un máximo de 12 mensualidades.

En los supuestos de despido o cese consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de

los Trabajadores y previa aprobación de la autoridad competente, 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, de fuerza mayor, organizativas o de producción, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

Los planes estratégicos de recursos humanos de la Administraciones Públicas que persigan los mismos fines que los expedientes de regulación de empleo tendrán idéntico tratamiento que éstos.

Con los mismos límites están exentas las cantidades que reciban los trabajadores que, al amparo de un contrato de sustitución, rescindan su relación laboral y anticipen su retiro de la actividad laboral.

Para calcular los años trabajados, los periodos de tiempo inferiores al año se prorratearán por meses.

- **Indemnizaciones por cese debido a causas objetivas:** La indemnización exenta será la que no supere el importe de 20 días por año trabajado, con un límite máximo de 12 mensualidades.

En los supuestos de despido o cese producidos por las causas previstas en el artículo 52.c) del Estatuto de los Trabajadores, queda exenta la parte de la indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente, siempre que el cese se deba a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor.

Para calcular los años trabajados, los periodos de tiempo inferiores al año se prorratearán por meses.

Las indemnizaciones que, en aplicación del **artículo 103.2 de la Ley 4/1993**, de 24 de junio, de **Cooperativas de Euskadi**, los socios de una cooperativa puedan recibir al causar baja en dicha cooperativa no deben declararse si no supera la **misma cuantía que la que establece como obligatoria** la normativa laboral para los casos de cese previstos en la **letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores**.

Cuando el trabajador no quede real y efectivamente desvinculado de la empresa deberá declarar estas indemnizaciones. Mientras no se demuestre lo contrario, se considerará que **no existe dicha desvinculación cuando es contratado nuevamente** bajo las circunstancias siguientes:

- **Dentro de los tres años siguientes al despido o cese, contados de fecha a fecha.**
- **Por la misma empresa o por cualquier otra vinculada** a ésta en los términos previstos en el artículo 42.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

El importe de la indemnización exenta establecida en este apartado **no podrá superar la cantidad de 183.600 €** con independencia de la forma en que se abone la indemnización.

No obstante, este límite de 183.600 € no se aplicará a las indemnizaciones por despido o cese del trabajador que deriven de extinciones de relaciones laborales producidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Norma Foral 33/2013 del IRPF.

5. **Indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños físicos, psíquicos o morales a personas, en la cuantía que legal o judicialmente se reconozca.**
6. Las percepciones derivadas de contratos de seguro **por idéntico tipo de daños** a los señalados en el número anterior, **hasta 150.000 €**. Esta cuantía se **eleva a 200.000 €** si la **lesión inhabilita** al perceptor **para la realización de cualquier ocupación o actividad**, y a **300.000 €** si, **adicionalmente**, el perceptor **necesitara de la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida diaria**.

No será de aplicación esta exención a las percepciones derivadas de contratos de seguro cuyas primas o cantidades abonadas den derecho a la reducción de la base imponible general, conforme a lo dispuesto en el artículo 70 de la Norma Foral de IRPF o sean consideradas gasto deducible por aplicación de lo dispuesto en la regla 1ª del artículo 27 de la Norma Foral.

7. **Determinados premios literarios, científicos, artísticos o relacionados con la defensa y promoción de los derechos humanos que la Administración Tributaria haya declarado exentos.**
8. **Las becas públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación la normativa reguladora del 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, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el tercer ciclo universitario.**

Asimismo estarán exentas las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas en el párrafo anterior **para investigación** en el ámbito descrito por el Real Decreto, 103/2019, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador predoctoral en formación, así como las otorgadas por aquéllas 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.
9. **Las cantidades percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas.**
10. **Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones en 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.**
11. a) **Las prestaciones familiares reguladas en los capítulos X y XV del título II y en el capítulo I del título VI del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y nietas o de hermanos y hermanas, menores de veintidós años o incapacitados e incapacitadas para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas.**

b) **Las prestaciones por nacimiento y cuidado de menor y por corresponsabilidad en el cuidado del lactante**, reguladas, respectivamente, en los capítulos VI y VII del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, **percibidas de los regímenes públicos de la Seguridad Social** e idénticas prestaciones percibidas de los regímenes públicos correspondientes por las personas funcionarias. Asimismo, estarán exentas las retribuciones percibidas por las personas funcionarias del órgano o entidad donde presten sus servicios, correspondientes al permiso por lactancia reconocido en la letra f) del artículo 48 del texto refundido del Estatuto Básico del Empleado Público aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto de prestación económica por ejercicio corresponsable del cuidado del lactante prevista en el capítulo VII del título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

c) **Las prestaciones reconocidas a las personas profesionales, no integradas 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 mencionado régimen especial de la Seguridad Social, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en las letras a) y b) anteriores.

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

d) **Las prestaciones reconocidas a las personas socias cooperativistas** por entidades de previsión social voluntaria, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en las letras a) y b) anteriores.

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

e) **Las retribuciones percibidas por las personas funcionarias del órgano o entidad donde presten sus servicios, correspondientes a la reducción de la jornada de trabajo por permiso por cuidado de hijo o hija menor afectados por cáncer u otra enfermedad grave** a que se refiere la letra e) del artículo 49 del texto refundido de la Ley de Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre.

La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto de prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave prevista en el capítulo X del título II del citado texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

f) **Las prestaciones públicas por maternidad y paternidad percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.**

g) **Las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, adopción múltiple, hijos e hijas a cargo y orfandad.**

12. Las prestaciones por desempleo reconocidas por la entidad gestora correspondiente cuando se perciban **en la modalidad de pago único** establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio y en el artículo 34 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajador autónomo. Condiciones:

- Que sean abonadas por la correspondiente entidad gestora.
- Que el beneficiario integre estas cantidades en sociedades laborales o en cooperativas de trabajo asociado, o en una aportación al capital social de una entidad mercantil de nueva constitución o constituida en los doce meses anteriores a la aportación, siempre que desarrolle una actividad profesional o laboral indefinida respecto a dicha entidad, o en una actividad económica como trabajador autónomo.
- Que las acciones o participaciones se mantengan durante, al menos, cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiere integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o mantenimiento de la actividad durante el mismo plazo, en el caso de trabajadores autónomos. No obstante, el plazo de mantenimiento de cinco años de la acción o participación o de la actividad económica no será exigible cuando su incumplimiento derive de la liquidación de la empresa con motivo de un procedimiento concursal. En el supuesto de trabajadores autónomos no será exigible el mantenimiento de dicho plazo cuando su incumplimiento derive de lo dispuesto en los números 1 y 3 de la letra a) del apartado 1 del artículo 331 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

Asimismo estarán exentas las ayudas económicas al empleo por reubicación definitiva reconocidas por las EPSV a las personas socias trabajadoras y de trabajo de cooperativas declaradas disueltas, adscritas al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, destinadas a la realización de aportaciones al capital social de las cooperativas en que se reubiquen con carácter definitivo.

En los casos previstos en el párrafo anterior, la cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca por tal concepto el Servicio Público de Empleo Estatal. El exceso tributaría como rendimiento del trabajo.

13. Las ayudas sociales percibidas por aplicación de lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 9/1993, de 28 de mayo y en el artículo 2 de la Ley 14/2002, de 5 de junio.

14. Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por las instituciones competentes, en las condiciones que se determinen reglamentariamente. A estos efectos, estarán exentas, con el límite de **60.100 € anuales**, las ayudas económicas a deportistas ajustadas a los programas de preparación que cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a la legislación que resulte de aplicación.
- b) Que sean financiadas, directa o indirectamente, por las Instituciones competentes en materia de deportes.

15. Las gratificaciones extraordinarias de carácter público recibidas por desempeñar una labor en **misiones internacionales de paz** o por los daños físicos o psíquicos sufridos durante las mismas. En este punto se incluyen también **las misiones humanitarias de ámbito internacional**.

Las cantidades percibidas como consecuencia de las indemnizaciones a que se refiere el Real Decreto Ley 8/2004, de 5 de noviembre, sobre indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad, estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de cualquier impuesto personal que pudiera recaer sobre las mismas.

16. 1. Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1º Que dichos 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 aquélla en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el artículo 44.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

2º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará 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.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 € 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 al 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.

El desplazamiento al extranjero de la persona trabajadora se debe efectuar en el ámbito de una prestación de servicios transnacional por parte de la empresa o entidad empleadora de la persona trabajadora desplazada.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, **con el régimen de excesos** excluidos de tributación previsto en el artículo 13.A.3.b) del Reglamento del Impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente deberá optar

por la aplicación de esta exención o del régimen de excesos al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se desee aplicar. La opción ejercitada para un período impositivo podrá ser modificada una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria.

17. No deben declararse las rentas positivas procedentes de:

- **Ayudas comunitarias en materia agraria** por los siguientes motivos:
 - Dejar definitivamente de producir leche.
 - Abandonar para siempre el cultivo de viñedos, peras, melocotones o nectarinas.
 - Arrancar plataneras o plantaciones de manzanos, perales, melocotoneros, nectarinas, remolacha azucarera o caña de azúcar.
 - La percepción de ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (ecorregímenes).
- **Ayudas comunitarias en materia de pesca** por los siguientes motivos:
 - Dejar definitivamente de pescar.
 - Paralizar para siempre la actividad pesquera de un buque.
 - Transmisión de un buque para o como consecuencia de haberse constituido sociedades mixtas en terceros países.
- **La enajenación de un buque pesquero** cuando, en el plazo de un año desde la fecha de venta, el adquirente lo desguace y reciba la correspondiente ayuda comunitaria por haber paralizado su actividad pesquera.
- **Ayudas públicas destinadas a reparar la destrucción de elementos patrimoniales** producida por incendio, inundación o hundimiento.
- **Ayudas destinadas al abandono de la actividad de transporte por carretera**, satisfechas por la Administración competente a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de concesión de dichas ayudas.
- **Percepción de indemnizaciones públicas a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera**, en el marco de actuaciones cuyo fin sea la erradicación de epidemias o enfermedades. Esta exención sólo alcanza a los animales destinados a la reproducción.
- **La percepción de ayudas procedentes del Fondo Europeo Agrícola de Garantía Agraria (FEAGA), así como las ayudas comunitarias procedentes del Fondo Europeo Agrario de Desarrollo Rural (FEADER).**

Es decir, **no deben declararse las siguientes rentas:**

- Importe de las ayudas percibidas.
- En el supuesto de enajenación de un pesquero, las ganancias patrimoniales obtenidas. Si se obtienen pérdidas patrimoniales, éstas podrán integrarse en la base imponible general.
- En caso de que el importe de las ayudas percibidas para reparar la destrucción de elementos patrimoniales sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, esta diferencia negativa podrá integrarse en la base imponible general. Cuando no existan pérdidas, será únicamente el importe de las ayudas el que no se declarará.
- Las ayudas públicas, distintas de las previstas en este número, percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, se integrarán en la base imponible en la parte en 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.

- Estarán exentas las ayudas públicas percibidas, para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas de la vivienda habitual del contribuyente o del local en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma.

18. No deberán incluirse en la declaración las subvenciones de capital concedidas a quienes exploten **fincas forestales** gestionadas de acuerdo con:

- Planes técnicos de gestión forestal.
- Ordenación de montes.
- Planes dasocráticos.
- Planes de repoblación forestal.

Condiciones:

- Que las explotaciones hayan sido autorizadas por la administración competente.
- Que el periodo de producción medio sea igual o superior a treinta años.

Tampoco deberán incluirse en la declaración las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de forma sostenible de acuerdo con las normas establecidas por el Departamento de la Diputación Foral de Álava competente en materia forestal. Para ello será necesario disponer de la correspondiente certificación extendida al respecto por dicho Departamento.

19. Las cantidades percibidas por los candidatos a jurado y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones.

20. Estarán exentas las siguientes ayudas, independientemente de quien sea su perceptor o perceptora: Indemnizaciones compensatorias de zonas de agricultura de montaña y zonas desfavorecidas.

Ayudas agroambientales a las que se refiere el Decreto Foral 32/2023, de 20 de junio, por el que se aprueban las ayudas por la adopción de compromisos medioambientales, climáticos y otros compromisos de gestión en el Territorio Histórico de Álava, o las que se regulen en el nuevo Plan Estratégico de la Política Agrícola Común 2023-2027 (PEPAC) en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

21. Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas por daños físicos, psíquicos o morales a personas debido al funcionamiento de los servicios públicos cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

22. Prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos

23. Las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitales aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático a que se refiere la Disposición Adicional Tercera de la Ley 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, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en la Disposición Adicional Cuarta de la presente Norma Foral.

24. Los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren las letras a) y b) del artículo 34 de la Norma Foral del IRPF, con el límite de 1.500 € anuales.

Esta exención no se aplicará a los dividendos y beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, ni a los procedentes de valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. En el caso de valores o participaciones no 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, el plazo será de un año.

Asimismo, **esta exención no se aplicará al interés de las aportaciones satisfecho a sus socios por las cooperativas.**

25. Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a que se refiere el artículo 72 de la Norma Foral del IRPF, con el límite de tres veces el salario mínimo interprofesional.

26. Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se deriven de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

27. Las ayudas públicas prestadas por el sector público reguladas en la siguiente normativa o en la que la sustituya:

1. A efectos de lo previsto en el artículo 9.27 de la Norma Foral del Impuesto, estarán exentas las ayudas públicas prestadas por las Administraciones Públicas territoriales al amparo de las normativas que se relacionan a continuación o de aquéllas que las sustituyan:

- a) Ley 14/2022, de 22 de diciembre, del Sistema Vasco de Garantía de Ingresos y para la inclusión.
- b) Ley del Parlamento Vasco 3/2002, de 27 de marzo, relativa al reconocimiento y compensación a quienes impartieron docencia en ikastolas con anterioridad a su normalización jurídica.
- c) Decreto del Gobierno Vasco 124/2005, de 31 de mayo, por el que se regulan las ayudas a los/las cooperantes vascos/as con cargo al Fondo para la Cooperación y Ayuda al Desarrollo.
- d) Decreto del Gobierno Vasco 30/2015, de 17 de marzo, de las ayudas económicas de apoyo a las familias con hijos e hijas a cargo.
- e) Decreto del Gobierno Vasco 164/2019, de 22 de octubre, sobre ayudas para la conciliación de la vida familiar y laboral.
- f) Decreto del Gobierno Vasco 4/2011, de 18 de enero, de las Ayudas de Emergencia Social.
- g) La prestación económica de vivienda prevista en el apartado 2 del artículo 9 de la Ley 3/2015, de 18 de junio, de vivienda.

Asimismo, estarán exentas las ayudas públicas al alquiler de vivienda previstas en la Orden de 18 de diciembre de 2018, del consejero de Medio Ambiente, Planificación Territorial y Vivienda, por la que se regulan y convocan las ayudas al alquiler de vivienda del programa Gaztelagun.

- h) Orden de 6 de octubre de 2010, del Consejero de Vivienda, Obras Públicas y Transportes, de medidas financieras para la compra de vivienda.
- i) Orden del 21 de julio de 2021, del Consejero de Planificación Territorial, Vivienda y Transporte, sobre medidas financieras para actuaciones protegidas en materia de rehabilitación en viviendas y edificios, accesibilidad y eficiencia energética.
- j) Decreto del Gobierno Vasco 447/2013, de 19 de noviembre, por el que se regulan las ayudas destinadas a facilitar la adherencia a los tratamientos médicos prescritos por el personal del Sistema Sanitario de Euskadi.
- k) Las ayudas a la creación de empresas por jóvenes agricultores y agricultoras reguladas en el Decreto Foral 30/2016, de 12 de abril, que aprueba las bases reguladoras de ayudas a la creación de empresas por jóvenes agricultores y agricultoras en el marco del Plan de Desarrollo Rural del País Vasco 2015-2020, dentro de los límites

establecidos en el Reglamento 1305/2013 y en el Decreto marco que al efecto aprueba el Gobierno Vasco, así como la convocatoria de dicha línea de ayudas para 2016 y las ayudas destinadas al establecimiento de personas jóvenes agricultoras reguladas en el Decreto Foral 28/2023, de 6 de junio, que aprueba las bases reguladoras de las ayudas destinadas al establecimiento de personas jóvenes agricultoras en el marco del Plan Estratégico de la Política Agraria Común, período 2023-2027, así como la convocatoria de esta línea de ayudas para 2023.

- l) Decreto Foral 39/2021, de 3 de agosto por el que se aprueban las bases reguladoras de subvenciones a personas físicas por el peaje satisfecho en los tramos subvencionables AP-1 y AP-68.
- m) Las ayudas prestadas por la sociedad pública Arabako Bideak-Vías de Álava, S. A., en virtud del desarrollo del programa de subvención en el peaje satisfecho en el tramo alavés por las usuarias y usuarios, residentes en el Territorio Histórico de Álava, de la autopista AP-1 y de la AP-68 en los tramos subvencionables, encomendada a dicha sociedad pública mediante Acuerdo 318/2018 de 12 de junio.
- n) Decreto Foral 39/2014, de 1 de agosto, que regula las prestaciones económicas del sistema para la autonomía y atención a la dependencia en Álava: prestación económica para cuidados en el entorno familiar y apoyo a personas cuidadoras no profesionales, prestación económica de asistencia personal y prestación económica vinculada al servicio.
- ñ) Orden de 8 de noviembre de 2017, de la consejera de Desarrollo Económico e Infraestructuras, por la que se regula el programa BEINT de becas de internacionalización y Resolución de 8 de abril de 2019, del Director General de SPRI-Agencia Vasca de Desarrollo Empresarial, por la que se procede a la aprobación, publicación y convocatoria de las bases reguladoras del programa de ayudas «Beint Becas de Internacionalización».
- o) Decreto Foral 32/2021, de 20 de julio. Aprobar las bases generales reguladoras de la concesión de ayudas individuales que permitan favorecer la autonomía a personas con discapacidad y a menores de 0 a 6 años con trastornos del desarrollo.
- p) Las ayudas prestadas por el Gobierno Vasco para personas investigadoras visitantes en las Universidades de Oxford, Cambridge y Glasgow.
- q) Plan 2000 E y MOTO E de apoyo a la renovación del parque de vehículos, Plan 2000 Euskadi y los que con idéntico fin se establezcan por el resto de Comunidades Autónomas o les sustituyan con el mismo objeto.
- r) Plan + Euskadi 09? respecto de Planes Renove de ventanas, electrodomésticos, calderas, turismos con gran ahorro energético y mobiliario incluidos en el mismo, así como el Plan Renove en materia de rehabilitación eficiente de viviendas y edificios de la Comunidad Autónoma del País Vasco y los que le sustituyan con el mismo objetivo.
- s) Otras ayudas públicas prestadas por el sector público cuyo objeto sea la ayuda a la renovación de bienes o instalaciones y respondan a idéntica finalidad que las señaladas en las letras q) y r) anteriores.
- t) Las ayudas prestadas por el Instituto Foral de Bienestar Social en virtud de las Disposiciones y Bases Reguladoras del Programa de Ayudas Económicas dirigidas a personas privadas de libertad en el ámbito del Territorio Histórico de Álava.
- u) Decreto Foral 32/2012, de 12 de junio, que aprueba la normativa reguladora de la Prestación Económica dirigida a Personas que participan en itinerarios de inclusión social en el Territorio Histórico de Álava, a excepción del municipio de Vitoria-Gasteiz.
- v) Decreto del Gobierno Vasco 107/2012, de 12 de junio, de declaración y reparación de las víctimas de sufrimientos injustos como consecuencia de la vulneración de

sus derechos humanos, producida entre los años 1960 y 1978 en el contexto de la violencia de motivación política vivida en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

- x) Las ayudas previstas en la Resolución de 7 de julio de 2021, del Director de HABE, por la que se regula el procedimiento y condiciones para la concesión de subvenciones a alumnos y alumnas que hayan superado en el euskaltegi o centro homologado de autoaprendizaje del euskera la prueba de evaluación de dominio de la lengua o hayan acreditado un nivel de euskera de HABE o equivalente durante el curso 2020-2021 y se realiza la convocatoria correspondiente, o en otras resoluciones que la sustituyan con el mismo objetivo.

Asimismo, estarán exentas las ayudas prestadas por otras entidades del sector público, siempre que se otorguen con el mismo objetivo y con los mismos requisitos que los establecidos en la Resolución mencionada en el párrafo anterior.

- y) Programa municipal de ayudas denominado cheque autónomos/as, 2023, establecido mediante el Acuerdo de la Junta de Gobierno Local de Vitoria-Gasteiz el 8 de septiembre de 2023, el cual definió la convocatoria y las bases para su aplicación.
- z) Decreto 48/2024, de 16 de abril, por el que se regula la ayuda económica para las hijas e hijos huérfanos de víctimas mortales de la violencia machista contra las mujeres.

- aa) Decreto 191/2023, de 26 de diciembre, por el que se regulan las ayudas al Programa Emantzipa de emancipación juvenil.

2. Asimismo, quedarán exentas las ayudas análogas declaradas exentas por los otros Territorios Históricos.

28. Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado o 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, así como, las previstas en la Ley 52/2007**, de 26 de diciembre, **por la que se reconocen y amplían derechos y se establecen medidas a favor de quienes padecieron persecución o violencia durante la guerra civil y la dictadura.**

29. Las indemnizaciones por muerte y por lesiones incapacitantes acaecidas en defensa y reivindicación de las libertades y derechos democráticos, previstas en 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.

Asimismo, estará exenta la ayuda financiera en reconocimiento del sufrimiento de los huérfanos cuyos progenitores fueron víctimas de actos de barbarie durante la Segunda Guerra Mundial reconocida por el Gobierno de la República francesa en virtud del Decreto número 2004/751 de 27 de julio.

30. Las ayudas derivadas tanto de la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, como de la Orden de 29 de noviembre de 2007, del Consejero de Justicia, Empleo y Seguridad Social, por la que se establece el procedimiento de concesión y pago de la ayuda económica a las mujeres víctimas de violencia de género prevista en el artículo 27 de la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre anteriormente citada. Igualmente estarán exentas las ayudas de las Administraciones Públicas territoriales que tengan el mismo objeto que la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre. Asimismo las demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición.

31. Los rendimientos percibidos por el desempeño de funciones de monitor o monitora, arbitraje, juez o jueza, delegado o delegada, responsable deportivo, director o directora técnica federativa y entrenador o entrenadora en la ejecución del Programa de Deporte Escolar o de actividades para deportistas en edad escolar autorizadas por la Diputación Foral de Álava o en la ejecución de las actividades de las federaciones deportivas del País Vasco reguladas en el Decreto del Gobierno Vasco 16/2006, de 31 de enero, siempre que el conjunto de dichos rendimientos no supere el salario mínimo interprofesional.

- 32. Las compensaciones económicas** previstas en el Decreto 107/2012, de 12 de junio, de declaración y reparación de las víctimas de sufrimientos injustos como consecuencia de la **vulneración de sus derechos humanos**, producida entre los años 1960 y 1978 en el contexto de la violencia de motivación política vivida en la Comunidad Autónoma del País Vasco.
- 33. 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.**
- 34. 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 éstas 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 y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el salario mínimo interprofesional.**
- 35. Las ayudas y subvenciones satisfechas**, de forma directa o indirecta, por Administraciones Públicas, incluidas sus sociedades, relacionadas con el **Proyecto de Regeneración Urbana Integrada para el barrio de Coronación de Vitoria-Gasteiz** que tengan como objeto el desarrollo y despliegue de soluciones integradas y equilibradas de eficiencia energética, movilidad sostenible y TICs que mejoren de forma sostenible la calidad de vida en este ámbito.
- 36. Las rentas percibidas de los padres en concepto de anualidades por alimentos en virtud de resolución judicial. El mismo tratamiento tendrán las cantidades percibidas del Fondo de Garantía del Pago de Alimentos regulado en el Real Decreto 1618/2007, de 7 de diciembre, sobre organización y funcionamiento del Fondo de Garantía del Pago de Alimentos.**
- 37. Las ayudas percibidas en concepto de ingreso mínimo vital regulado en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por el que se establece el ingreso mínimo vital.**
- 38. Las indemnizaciones reconocidas conforme a las previsiones de la Ley 12/2016, de 28 de julio, de reconocimiento y reparación de víctimas de vulneraciones de derechos humanos en el contexto de la violencia de motivación política en la Comunidad Autónoma del País Vasco entre 1978 y 1999.**
- 39. Los gastos de desplazamiento**, y los gastos normales de **manutención y estancia** en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan⁴.
- 40. Los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de sociedades civiles, así como las rentas procedentes de la transmisión de la participación en las mismas, en la medida en que se correspondan con rentas que hayan sido objeto de integración en la base imponible del IRPF por aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional vigesimonovena de la Norma Foral del impuesto.**
- 41. Los rendimientos positivos de 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 trigésima segunda de esta Norma Foral, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura. Cualquier disposición del citado capital o el incumplimiento de cualquier otro requisito de los previstos en la Disposición adicional trigésima segunda de esta Norma Foral 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 periodo impositivo en el que se produzca tal incumplimiento.**

⁴ Véase, dentro del capítulo 2 “Rendimientos del trabajo”, el apartado 2.2. sobre el tratamiento de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

- 42. Las ayudas concedidas a las personas beneficiarias** al amparo de la Orden de 3 de octubre de 2023, del Consejero de Turismo, Comercio y Consumo del Gobierno Vasco, por la que se regula y convoca el **programa para la reactivación del pequeño comercio local e incentivos al consumo** en establecimientos del sector comercial y de servicios relacionados con la actividad comercial urbana de la Comunidad Autónoma del País Vasco “Euskadi Bono-Comercio / Euskadi Bono-Denda”, o de la que la sustituya, así como aquellas otras ayudas que se concedan por otras Administraciones Territoriales con idéntica finalidad.
- 43.** Las ayudas concedidas a las personas beneficiarias al amparo del Decreto 27/2023, de 21 de febrero, del Gobierno Vasco, de **ayudas a las familias con hijas o hijos**, o del que lo sustituya con idéntica finalidad.
- 44.** Las **ganancias patrimoniales exentas** contempladas en los artículos 42, 48 y 49 de la Norma Foral del IRPF.
- 45.** La **ayuda a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio** prevista en el artículo 74 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad.
- 46.** Las **ayudas** previstas en el Real decreto 574/2023, de 4 de julio, por el que se regula el procedimientos de concesión de ayudas **a las personas afectadas por la talidomida en España durante el periodo 1950-1985**.
- 47.** Los **rendimientos derivados de las prestaciones por supervivencia en forma de capital o rescates derivados de contratos de seguros de vida, obtenidos por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido se destine en el plazo de seis meses, a contar desde la obtención de la citada prestación, a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor**, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias aseguradas será de 240.000,00 euros.
- Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de la prestación percibida, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional del rendimiento de capital mobiliario obtenido que corresponda a la cantidad reinvertida.
- En el caso de que la o el contribuyente aplique lo dispuesto en la letra f) del artículo 42 de esta Norma Foral, la cantidad máxima prevista en el primer párrafo de este artículo se aplicará de manera conjunta con la prevista en el primer párrafo de la mencionada letra f) del artículo 42.
- La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen del rendimiento de capital mobiliario correspondiente.
- 48.** Las compensaciones económicas para las víctimas del amianto previstas en el Real Decreto 483/2025, de 17 de junio, por el que se establecen los requisitos y se regula el procedimiento para reconocer el derecho a la compensación económica para las víctimas del amianto, en desarrollo de la Ley 21/2022, de 19 de octubre, de creación de un fondo de compensación para las víctimas del amianto.

Las siguientes rentas tampoco están sujetas al impuesto, y, por tanto, **no existe obligación de declararlas**:

- **Rentas sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**
- **Las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente**, incluso cuando la transmisión se efectúe en uso del **poder testatorio** por el comisario, en ejercicio del **usufructo poderoso** o por cualquier **título sucesorio con eficacia de presente**.

A estos efectos, son títulos sucesorios los previstos como tales en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- **Los rendimientos de capital mobiliario** que se pongan de manifiesto con ocasión de **transmisiones lucrativas de activos financieros por causa de muerte del contribuyente**. Tampoco se computa el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la transmisión lucrativa por actos “inter vivos”.

Lo señalado en el párrafo anterior se aplicará incluso cuando la transmisión lucrativa se efectúe en uso del **poder testatorio** por el comisario, en ejercicio del **usufructo poderoso** o por cualquier **título sucesorio con eficacia de presente**.

A estos efectos, son títulos sucesorios los previstos como tales en la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- La parte de las ganancias patrimoniales derivadas de la **transmisión de elementos patrimoniales no afectos al desarrollo de actividades económicas**, adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que quede no sujeta por aplicación de lo previsto en la **Disposición Transitoria Primera** de la Norma Foral del IRPF.

Esta **Disposición Transitoria Primera** no es aplicable a las transmisiones de elementos patrimoniales que hayan estado afectos a una actividad económica del contribuyente cuando la misma actividad se continúe ejerciendo bajo otra titularidad⁵.

- **En reducciones del capital** se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial y se aplicará el régimen fiscal previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 41 de la Norma Foral del IRPF.
- **Las ganancias o pérdidas generadas con ocasión de la transmisión lucrativa de empresas o participaciones a que se refiere el artículo 6 de la Norma Foral del Impuesto sobre Patrimonio**⁶ en favor del cónyuge, pareja de hecho, ascendientes o descendientes con los requisitos previstos en la letra c) del apartado 2 del artículo 41 de la Norma Foral del impuesto.
- **Las ganancias o pérdidas generadas con ocasión de la transmisión (onerosa o lucrativa) de empresas o participaciones a que se refiere el artículo 6 de la Norma Foral del Impuesto sobre Patrimonio, con los requisitos previstos en las letras c) y d) del apartado 2 del artículo 41 de la Norma Foral del impuesto.**
- **En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes o del régimen económico patrimonial acordado por la pareja de hecho, 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 o miembros de la pareja de hecho, se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial. Las compensaciones mencionadas no darán derecho a reducir la base imponible de la persona pagadora ni constituirán renta para la persona perceptora. **Este supuesto no puede dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados.**
- **Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.**
- Las ganancias o pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto en los siguientes supuestos, **siempre y cuando no se produzcan excesos de adjudicación**:
 - división de la cosa común.
 - disolución de la sociedad de gananciales, disolución de la comunicación foral de bienes o extinción del régimen económico matrimonial de participación.
 - extinción del régimen económico patrimonial de las parejas de hecho, cuando hayan pactado como régimen económico patrimonial cualquiera de los anteriores.
 - disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.

Estos supuestos no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

⁵ Véase dentro del capítulo 6 “Ganancias y pérdidas patrimoniales, el apartado 6.2.4.

⁶ Véase, dentro del capítulo 6 “Ganancias y pérdidas patrimoniales”, los apartados 6.1.2.3 y 6.1.2.4.

1.8. Tributación individual y tributación conjunta

Hay dos tipos de tributación: **individual y conjunta**.

1.8.1. Tributación individual

Con **carácter general, la declaración** del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **se presenta de forma individual**.

1.8.2. Tributación conjunta

Las personas físicas integradas en una unidad familiar pueden tributar conjuntamente, en cualquier periodo impositivo, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes de acuerdo con este impuesto.

Para presentar la declaración conjunta es imprescindible que **todos los miembros de la unidad familiar** elijan esta modalidad. Basta con que uno de ellos no aplique las reglas de la tributación conjunta o presente declaración individual para que los restantes miembros de la unidad familiar deban también presentar la declaración individual.

En el **caso de que falleciera durante el año algún miembro de la unidad familiar**, los restantes miembros de la unidad familiar podrán presentar la declaración conjunta, incluyendo en la declaración las rentas del fallecido y, en su caso las deducciones personales y familiares a que de derecho el fallecido, sin que se reduzcan proporcionalmente hasta la fecha del fallecimiento. **En este caso la oportuna reducción por tributación conjunta se aplicará por todo el año.**

Si los **contribuyentes integrados en una unidad familiar tienen su residencia habitual en territorios distintos** y desean presentar la declaración conjunta, deberán tributar en la Diputación Foral de Álava cuando sea en este territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable. A efectos del cálculo de la mayor base liquidable, a los contribuyentes no residentes en Álava se les aplicará la normativa que les corresponda.

En los casos de mantenimiento de la convivencia, una vez producida la separación legal o declarada la inexistencia de vínculo matrimonial por resolución judicial o extinguida la pareja de hecho, los progenitores no podrán optar en ningún caso por la tributación conjunta.

¿Quién puede presentar tributación conjunta?

Situación Primera: En el caso **de matrimonios y parejas de hecho**: Los cónyuges casados no separados legalmente así como las parejas de hecho inscritas, y si los hubiera:

- Hijos e hijas menores que convivan (excepto los que viven independientes con consentimiento).
- Hijos e hijas mayores bajo curatela con representación ejercida por los progenitores.
- Menores acogidos de forma permanente o en guarda con fines de adopción.

Situación Segunda: Si **NO existe matrimonio o en los casos de separación legal**, únicamente pueden presentar declaración conjunta las siguientes unidades familiares:

- a) Las integradas por una única persona progenitora, adoptante o acogedora con los descendientes o acogidos mencionados en la Situación Primera.
Se incluyen en este supuesto: aquellas formadas por una persona progenitora con los y las descendientes o acogidos mencionados en el apartado anterior si la otra progenitora ha fallecido o no figura en la partida de nacimiento, certificado de nacimiento, resolución administrativa de acogimiento o acto judicial de constitución de la curatela.
- b) Las integradas por una persona progenitora, adoptante o acogedora que tenga atribuida la custodia de los citados hijos o hijas o acogidos o acogidas por razón de violencia doméstica o de género debidamente acreditada.

- c) En caso de separación legal o no existencia de vínculo matrimonial o pareja de hecho: la integrada por una persona progenitora, adoptante o acogedora que tenga atribuido el **mantenimiento económico exclusivo** de los descendientes o acogidos mencionados en la Situación Primera.

A pesar de haber elegido uno de los dos tipos de tributación (individual/conjunta) para un periodo impositivo, **los contribuyentes siempre podrán cambiar de opción después**, una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del impuesto y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria.

El hecho de haber elegido la modalidad de tributación conjunta no quiere decir que no pueda cambiarse de modalidad en años sucesivos, y tributar de forma individual.

Si los contribuyentes **no han presentado su declaración, la Administración entenderá que tributan individualmente**.

Normas especiales

En la tributación conjunta se aplicarán las reglas generales establecidas en la tributación individual a la hora de calcular la renta de los contribuyentes, las bases imponible y liquidable, y la deuda tributaria, con las **especialidades** que a continuación se señalan:

- 1) **Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual**, se aplicarán en **idéntica cuantía en la tributación conjunta**, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior:

- a) Cuando **haya más de un perceptor de rendimientos del trabajo, la bonificación** del rendimiento del trabajo **se aplicará teniendo en cuenta la totalidad de los rendimientos del trabajo, independientemente del número de perceptores**.
- b) **Serán compensables**, con arreglo a las **reglas generales** de este Impuesto, **los saldos negativos de la base imponible del ahorro, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas**, realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en periodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

Los indicados conceptos **serán compensables exclusivamente**, en caso de **tributación individual** posterior, por aquellos **contribuyentes a quienes correspondan** de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en la Norma Foral del IRPF.

- c) **Cada partícipe**, mutualista, asegurado o socio integrado en la unidad familiar **aplicará individualmente los límites máximos de reducción de la base imponible** por aportaciones a mutualidades, planes de previsión asegurados, planes de pensiones, planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE, entidades de previsión social voluntaria, sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, y Mutualidad de deportistas profesionales. **Además, se tendrá en cuenta la proporción de base imponible de cada contribuyente** a efectos de considerar que la aplicación de las reducciones en la base imponible general, no puede dar lugar a la obtención de una base liquidable general negativa, ni al incremento de la misma. La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución.
- d) La deducción prevista en el **artículo 83** de la Norma Foral del IRPF se aplicará **por cada contribuyente** que tenga la **edad** a que se refiere dicho artículo. Para la aplicación de esta deducción, la base imponible en tributación conjunta, calculada conforme al apartado 4 del citado artículo, deberá ser igual o inferior a **35.000 €**.
- e) La cifra de **36.000 €** a que se refiere el apartado 3 del artículo 87 de la Norma Foral del IRPF se aplicará **individualmente** por cada contribuyente. No obstante, la deducción máxima anual a que se refieren los apartados 2, 4 y 4 bis del artículo 87 de la Norma Foral

del IRPF no podrá superar, respectivamente, las cantidades de **1.530 €, 1.836 €, 1.955 € y 2.346 €**, independientemente del número de miembros de la unidad familiar, salvo en el caso de **declaración conjunta** de las unidades familiares a que se refiere el **apartado 1 del artículo 98 de la Norma Foral del IRPF** en que **dichos límites se duplicarán**.

- f) La deducción prevista en el artículo 93 de la Norma Foral del IRPF se aplicará **por cada contribuyente** que satisfaga cuotas a **sindicatos de trabajadores**.
- g) El límite máximo previsto en el artículo 90 ter de esta norma foral, se aplicará **por cada uno de los y de las contribuyentes** que adquiera las participaciones o deposite cantidades en entidades de crédito de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo.
- h) En los supuestos previstos en el segundo párrafo del artículo 94 bis de la Norma Foral del IRPF, en el caso de que en el periodo impositivo en el que se van a aplicar las deducciones trasladadas se opte por la tributación conjunta y existan varias personas con derecho a aplicar las citadas deducciones, unas con edad inferior y otras con edad superior a 36 años, se aplicará lo dispuesto para las y los contribuyentes menores de 36 años en el apartado 1 de dicho artículo 94 bis.

Las deducciones susceptibles de traslado, previstas en el artículo 94 bis mencionado, generadas por las y los contribuyentes miembros de la unidad familiar en periodos impositivos anteriores en los que hayan tributado individualmente, podrán ser aplicadas en tributación conjunta, respetando los mismos límites, porcentajes y requisitos del periodo impositivo en que se generaron.

En caso de tributación individual posterior, las deducciones susceptibles de aplicación en virtud de lo dispuesto en el artículo 94 bis de la Norma Foral del IRPF se podrán aplicar por aquellas o aquellos contribuyentes que hayan generado el derecho a su aplicación siendo, en su caso, aplicable la regla de distribución de las deducciones no aplicadas a que se refiere el párrafo siguiente.

- i) En el caso de que las deducciones a que se refieren los artículos 79, 86 y 87 de la Norma Foral del IRPF en el caso de las y los contribuyentes menores de 36 años, o la deducción a que se refiere el artículo 86 de la Norma Foral en el caso del resto de contribuyentes a que se refiere el primer párrafo del apartado 1 del artículo 94 bis de la Norma Foral del IRPF, se hubieran generado en el periodo impositivo en que se tributó a través de la modalidad conjunta y no hubieran podido ser deducidas en el periodo impositivo en que se generó el derecho a su aplicación por insuficiencia de cuota íntegra, a efectos de la posterior tributación individual cada contribuyente podrá aplicar la cuantía de deducción pendiente de aplicación que haya generado. En caso de no poder determinarse la cuantía que corresponde a cada miembro de la unidad familiar, la misma se distribuirá a partes iguales entre los miembros de la unidad familiar mayores de edad
- 2) Las rentas de cualquier tipo obtenidas por los contribuyentes **integrados en una unidad familiar** que hayan optado por la tributación conjunta se gravarán todas juntas.
 - 3) **Si se opta por la tributación conjunta**, se aplicará en la base imponible general la reducción correspondiente de acuerdo a lo establecido en el artículo 73 de la Norma Foral del IRPF.
 - 4) Los miembros de una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta **quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto** como contribuyentes, de forma que la Administración Tributaria podrá dirigirse a cualquiera de ellos para que pague la deuda. A pesar de esto, **tendrán derecho a establecer entre sí la cantidad que, de manera proporcional**, tengan que **pagar a la Administración**, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.
 - 5) La declaración la tienen que **suscribir y presentar todos los miembros** de la unidad familiar mayores de edad. Estas personas actuarán en representación de los menores en los términos del artículo 44 de la Norma Foral General Tributaria.

1.9. Periodo impositivo y devengo del impuesto

Periodo impositivo

Como regla general, el periodo impositivo es el año natural, es decir, **comienza el 1 de enero y acaba el 31 de diciembre**.

No obstante, si el contribuyente fallece antes del 31 de diciembre, el periodo impositivo abarcará desde el 1 de enero hasta el día del fallecimiento, y el impuesto se devengará en esta fecha.

Si durante el año falleciese algún miembro de la unidad familiar, los restantes miembros podrán optar por la tributación conjunta, incluyendo en dicha declaración las rentas del fallecido y, en su caso, las deducciones personales y familiares a que de derecho el fallecido sin que se reduzcan proporcionalmente hasta la fecha del fallecimiento.

Devengo del impuesto

En general, el impuesto se devenga **el 31 de diciembre** de cada año. No obstante, si durante el año falleciese algún miembro de la unidad familiar y los restantes miembros no optan por la tributación conjunta incluyendo las rentas del fallecido, el impuesto se devenga el día del fallecimiento del contribuyente.

Ejemplo

Imaginemos que el cónyuge de un contribuyente ha fallecido el 31 de octubre de 2025. El contribuyente tiene un hijo de 16 años de edad. Los datos del ejercicio son los siguientes (en euros):

Trabajo	Contribuyente	Cónyuge fallecido
Ingresos Brutos	37.262,75	33.055,67
Seguridad Social	2.253,80	1.502,53
Retenciones	5.962,04	4.958,35

Además, el contribuyente posee un local arrendado desde 1 de agosto del ejercicio que le ha producido el siguiente capital inmobiliario:

Capital inmobiliario	Contribuyente	Cónyuge fallecido
Ingresos Brutos	6.010,12	
Gastos deducibles	1.803,04	
Retenciones	0	

Hay dos posibilidades:

1. Que los miembros de la unidad familiar presenten declaraciones individuales.
2. Que los miembros de la unidad familiar presenten una declaración conjunta incluyendo las rentas del fallecido.

1. Tributación individual

Se pueden presentar dos declaraciones con tipo de tributación individual: la del contribuyente, por todo el año; y la del cónyuge, hasta la fecha de su fallecimiento (del 01/01/2025 al 31/10/2025).

Tributación individual	Contribuyente	Cónyuge fallecido
Rendimientos íntegros del trabajo (ver 2.4)	37.262,75	33.055,67
- Seguridad social (ver 2.5)	- 2.253,80	- 1.502,53
- Bonificación (ver 2.6)	- 3.000,00	- 3.000,00
Rendimiento neto del trabajo	32.008,95	28.553,14
Rendimiento íntegro del capital inmobiliario (ver 3.3)	6.010,12	
- Gastos deducibles (ver 3.5)	- 1.803,04	
Rendimiento neto del capital inmobiliario	4.207,08	
Base liquidable general (ver 10.2)	36.216,03	28.553,14
Cuota íntegra resultante de escala (ver 11)	9.308,81	7.108,88
Minoración cuota íntegra	1.583,00	1.583,00
Cuota íntegra minorada	7.725,81	5.525,88
Deducción por descendiente (ver 12.2.1)	367,40	367,40
Cuota líquida (ver 12)	7.358,41	5.158,48
- Retenciones trabajo	- 5.962,04	- 4.958,35
- Retenciones capital inmobiliario	- 901,52	
Cuota diferencial (ver 13)	494,85	200,13

2. Tributación conjunta

De acuerdo con esta segunda opción, el contribuyente y su hijo pueden presentar una declaración con tributación conjunta, incluyendo las rentas del cónyuge y, en su caso, las deducciones familiares a que de derecho el fallecido.

Tributación Conjunta	
Rendimiento íntegro del trabajo (37.262,75 + 33.055,67) (ver 2.4)	70.318,42
- Seguridad social (2.253,80 + 1.502,53) (ver 2.5)	- 3.756,33
- Bonificación (ver 2.6)	- 3.000,00
Rendimiento neto del trabajo (ver 2.7)	63.562,09
Rendimiento íntegro del capital inmobiliario (ver 3.3)	6.010,12
- Gastos deducibles (ver 3.5)	- 1.803,04
Rendimiento neto del capital inmobiliario	4.207,08
Base imponible general (63.562,09 + 4.207,08) (ver 9)	67.769,17
- Reducción por tributación conjunta	4.800,00
Base liquidable general (ver 10)	62.969,17
Cuota íntegra resultante de escala (ver 11)	19.162,87
Minoración cuota íntegra	1.583,00
Cuota íntegra	17.579,87
Deducción por descendiente (ver 12.2.1)	734,80
Cuota líquida (ver 12)	16.845,07
Retenciones	-10.920,39
Cuota diferencial (ver 13)	5.924,68

1.10. ¿Cómo puede presentarse la declaración?

Las declaraciones del IRPF pueden presentarse por los siguientes sistemas:

1.10.1. Rentafácil

1. Son las propuestas de autoliquidación que la Diputación Foral de Álava calcula a determinados contribuyentes, previamente seleccionados, que tendrá la consideración jurídica de declaración-liquidación en el momento en el que conste la conformidad del contribuyente con la citada propuesta. Una vez nos comunique su conformidad, se procederá a practicar la devolución o, en su caso, a la domiciliación de la cuota resultante.
2. Asimismo, las personas contribuyentes a las que se calculen las mencionadas propuestas de autoliquidación podrán modificarlas, por sí mismas, para incluir en las propuestas:
 - a) **Rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas a los que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 32 de la Norma Foral 33/2013.**
 - b) **Deducción por alquiler de vivienda habitual prevista en el artículo 86 de la Norma Foral 33/2013.**
 - c) **Deducción por las cantidades depositadas en entidades de crédito destinadas a la adquisición de vivienda habitual prevista en el artículo 87.5 de la Norma Foral 33/2013.**
 - d) **Deducciones por los donativos, donaciones, aportaciones irrevocables, puras y simples, las cesiones temporales gratuitas y las prestaciones gratuitas de servicios realizadas en favor de las entidades acogidas a la Norma 35/2021 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.**
 - e) **La cuenta de domiciliación bancaria**

Estas modificaciones deberán realizarse en la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava a través de www.araba.eus (errenta 2025).

En el momento en el que conste la realización de dichas modificaciones por la persona contribuyente y su aceptación de la propuesta modificada, ésta tendrá la consideración jurídica de autoliquidación y se procederá a practicar la devolución o, en su caso, a domiciliar la cuota resultante.

3. Si el contribuyente no presta su conformidad en el plazo establecido a la propuesta remitida, ni la modifica en los términos indicados en el apartado 2 anterior, se tendrá por no efectuada la actuación administrativa, quedando el contribuyente obligado a presentar, en el supuesto de que tenga este deber, la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través de alguno de los restantes sistemas.

1.10.2. Rent@raba

Es un servicio para confeccionar la declaración que se presta en las oficinas de Hacienda de la Diputación Foral de Álava, a los contribuyentes que cumplan determinados requisitos, y en las Gestorías y Asesorías acreditadas ante la Diputación Foral de Álava. Este servicio se prestará gratuitamente en las oficinas de la Hacienda Foral a todos los contribuyentes excepto a los siguientes:

- **los que ejercen una actividad económica durante el ejercicio.**
- **los que hayan transmitido su vivienda habitual en el ejercicio.**
- **los que hayan realizado más de tres operaciones de venta de valores mobiliarios (acciones) o inmobiliarios durante el ejercicio.**
- **los que hayan transmitido, en el ejercicio, acciones o participaciones de sociedades mercantiles no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores.**

- quienes opten por tributar de acuerdo con el régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas regulado en el artículo 56 Bis de la NF 33/2013 del IRPF.
- quienes hayan obtenido rendimientos por inmuebles destinados al alquiler turístico.
- quienes hubieran obtenido rendimientos de capital inmobiliario de más de dos inmuebles diferentes de vivienda.
- quienes hubieran transmitido inmuebles adquiridos por herencia o donación, disolución de gananciales o cese de proindiviso con exceso de adjudicación.
- quienes hubieran transmitido criptomonedas.

1- Servicio Diputación

Son las declaraciones realizadas en las Oficinas de la Hacienda Foral:

- Vitoria: C/ Samaniego, 14
- Llodio: C/ Herriko plaza s/n
- Laguardia: Plaza San Juan, 1

Antes de venir para confeccionar su declaración, debe llamar al teléfono 900 111 203 (Vitoria-Gasteiz, Llodio y Laguardia) para concertar su cita previa o solicitarla a través de internet (www.araba.eus).

2- Servicio entidades

Son las declaraciones realizadas en las asesorías y gestorías acreditadas.

1.10.3. Rentared

Son las declaraciones confeccionadas por los contribuyentes utilizando el Programa Informático de Ayuda del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, elaborado por la Diputación Foral de Álava y remitidas vía Internet, por la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava a través de www.araba.eus (errenta 2025).

ATENCIÓN: La presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la modalidad de rent@raba (cuando la declaración se realice en una Gestoría o Asesoría, requerirá el otorgamiento del subnivel Dos a) de representación voluntaria, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto Foral 15/2010, de 13 de abril.

Asimismo, se requerirá el otorgamiento del mismo subnivel de representación para realizar en la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava, a través de representante voluntario, la aceptación y modificación de las propuestas de autoliquidación de la modalidad rentafácil y la presentación de autoliquidaciones de la modalidad rentared.

1.11. ¿Cuál es el plazo para presentar la declaración?

Los plazos de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondientes al ejercicio 2025 serán los siguientes:

1. rentafácil:

Las confirmaciones o modificaciones de las propuestas de declaración remitidas a los contribuyentes podrán realizarse:

- **Modificaciones y confirmaciones en la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava: desde el 7 de abril al 17 de junio de 2026.**
- **Confirmaciones fuera de la sede electrónica de la Diputación Foral de Álava: desde el 7 de abril al 17 de junio de 2026.**
- **Modificaciones en las oficinas de la Hacienda Foral: desde el 13 de abril al 25 de junio de 2026.**

2. **Rent@raba** se presta en las oficinas de Hacienda de la Diputación Foral de Álava, y a través de Gestorías o Asesorías acreditadas ante la Diputación Foral de Álava y transmitidas, por ellas, a través de Internet:

- En las Gestorías o Asesorías acreditadas ante la Diputación Foral de Álava: desde el 7 de abril al 25 de junio de 2026.
- En las oficinas de la Hacienda Foral: desde el 13 de abril al 25 de junio de 2026.

3. **Rentared**:

- Fecha de inicio: 7 de abril de 2026.
- Fecha de finalización: 25 de junio de 2026.

1.12. ¿Cómo se ingresa y se devuelve el resultado de las declaraciones?

En todas las declaraciones a pagar, los contribuyentes deberán ingresar el importe de la deuda tributaria

Con carácter general, los contribuyentes pueden optar por pagar dicho importe de una vez, hasta el 25 de junio de 2026, o en dos plazos en las siguientes condiciones:

- **60%** de la deuda tributaria, **hasta el 25 de junio de 2026.**
- **40%** de la deuda tributaria, **hasta el 10 de noviembre de 2026.**

No obstante, **este fraccionamiento no resultará aplicable en el caso de declaraciones ex-temporáneas** (presentadas con posterioridad al 25 de junio de 2026) **o complementarias**, que deberán ingresarse en su totalidad en el momento de presentación de la declaración.

La falta de ingreso de la primera parte del fraccionamiento, en el plazo establecido, determinará la recaudación de la totalidad de la deuda tributaria en vía ejecutiva.

Modalidad de declaración	Resultado a ingresar	Resultado a devolver
Rent@raba Rentared	Se puede domiciliar el pago u optar por el pago mediante pasarela de pagos o carta de pago del primer plazo del fraccionamiento o de la totalidad de la deuda (si no se opta por el fraccionamiento). En caso de optar por el fraccionamiento de la deuda, la domiciliación del segundo plazo es obligatoria. En caso de domiciliación, el cargo en la cuenta se realizará: - Sin fraccionamiento del pago: 25 de junio de 2026. - Fraccionando el pago: * 1º plazo (60%): 25 de junio de 2026. * 2º plazo (40%): 10 de noviembre de 2026. No obstante lo anterior, a partir del 17 de junio de 2026, no será posible la domiciliación del primer plazo del fraccionamiento o de la totalidad de la deuda (si no se opta por el fraccionamiento), debiendo efectuarse el ingreso mediante pasarela de pagos o carta de pago.	La domiciliación es obligatoria.
Rentafácil (propuesta de autoliquidación)	La domiciliación es obligatoria y se fracciona el pago: - 1º plazo: el cargo del 60% en la cuenta de domiciliación se efectuará el 25 de junio de 2026. - 2º plazo: el cargo del 40% en la cuenta de domiciliación se efectuará el 10 de noviembre de 2026.	La domiciliación es obligatoria.

1.13. Asignación de un porcentaje para fines religiosos u otros fines sociales

Los contribuyentes pueden indicar en la declaración (marcando la casilla habilitada al efecto) si desean que un porcentaje del **0,7%** de su cuota íntegra se destine:

- a) A colaborar al sostenimiento económico de la **Iglesia Católica**.
- b) A otros **fines de interés social**.
- c) **Ambos**: se destinará el 0,7% de su cuota íntegra al sostenimiento de la Iglesia Católica y, además, otro 0,7% a otros fines de interés social.

2

RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

- 2.1. ¿Qué son los rendimientos del trabajo?
 - 2.1.1. ¿Qué prestaciones abarcan los rendimientos del trabajo?
- 2.2. ¿Son rendimientos de trabajo las dietas por desplazamiento y los gastos de viaje?
 - 2.2.1. Reglas generales
 - 2.2.1.1. Asignaciones para gastos de transporte.
 - 2.2.1.2. Asignaciones para gastos de alimentación y alojamiento.
 - 2.2.1.3. ¿Qué se hace en el caso del personal destinado en el extranjero?
 - 2.2.2. Reglas especiales
 - 2.2.2.1. Contribuyentes con relaciones laborales especiales de carácter dependiente
 - 2.2.2.2. Traslado de puesto de trabajo
 - 2.2.2.3. Miembros de mesas electorales
- 2.3. ¿Qué es y qué no es rendimiento en especie?
 - 2.3.1. ¿Qué es rendimiento en especie?
 - 2.3.2. ¿Qué no es rendimiento en especie?
 - 2.3.2.1. Productos a precios rebajados.
 - 2.3.2.2. Los gastos de estudios o cursos de formación
 - 2.3.2.3. Bienes destinados a servicios sociales y culturales
 - 2.3.2.4. Gastos para habitar al personal empleado en la utilización de nuevas tecnologías.
 - 2.3.2.5. Primas contratos de seguro colectivo temporal de riesgo puro para el caso de muerte o invalidez.
 - 2.3.2.6. Cantidades satisfechas, siempre que exista compromiso en el convenio colectivo, a las entidades encargadas de prestar transporte colectivo de viajeros.
 - 2.3.3. ¿Cómo se calcula el valor de los rendimientos en especie?
 - 2.3.4. ¿Cómo se integran las rentas en especie en la base imponible?
- 2.4. Rendimiento íntegro
- 2.5. ¿Qué gastos se pueden deducir?
- 2.6. ¿Qué bonificaciones se pueden aplicar?
- 2.7. ¿Cómo se calcula el rendimiento neto?
- 2.8. ¿A quién se atribuyen los rendimientos del trabajo?
- 2.9. ¿Cuándo se imputan los rendimientos de trabajo?
- 2.10. ¿Cómo se valoran los rendimientos estimados?
- 2.11. Operaciones vinculadas

2.1. ¿Qué son los rendimientos del trabajo?

Son rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, bien en dinero o bien en especie, que se obtengan directa o indirectamente del trabajo personal por cuenta ajena o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente, siempre que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Para expresarlo de una manera más clara, vamos a desglosar la definición.

- Las **contraprestaciones o retribuciones** pueden ser de dos tipos:
 - Dinerarias (cuando se reciben cantidades en metálico).
 - En especie (por ejemplo: uso de vehículo, vivienda, préstamos con intereses más bajos que los del mercado...).
- La **manera de obtener las rentas** de trabajo puede ser:
 - Directa (por ejemplo: sueldos, salarios...).
 - Indirecta (por ejemplo, pensiones de jubilación, de viudedad...).
- Las rentas se definen fundamentalmente por el **tipo de actividades** del que se derivan, independientemente del régimen de afiliación a la Seguridad Social:
 - Si se derivan de actividades **por cuenta ajena**, se consideran como **rendimientos de trabajo**, y en este capítulo explicaremos como hay que proceder con ellas. La relación por cuenta ajena puede ser tanto laboral (contratados laborales) como estatutaria (funcionarios, etc.).
 - Si, por el contrario, las rentas se derivan de actividades **por cuenta propia**, se consideran como **rendimientos de actividades económicas**, concepto que trataremos en el capítulo 5.

Una vez explicada la definición, pasemos a detallar estos rendimientos.

2.1.1. ¿Qué prestaciones abarcan los rendimientos del trabajo?

- a) Los **sueldos y salarios**, independientemente de con qué frecuencia se perciban: al día, semana, mes, año...
- b) Las **retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial**. Sirven como ejemplo las obtenidas por el personal de alta dirección, deportistas profesionales, artistas en espectáculos públicos, representantes de comercio, discapacitados que trabajen en centros especiales, estibadores portuarios, personal de seguridad, servicio doméstico, reclusos... o por cualquier otro trabajo declarado por ley como de carácter especial.
- c) Las cantidades que se abonen por razón de **cargo público** a:
 - Diputados en el Parlamento Europeo.
 - Diputados y Senadores de las Cortes Generales.
 - Miembros del Parlamento Vasco o de otras Asambleas Legislativas Autonómicas.
 - Procuradores de Juntas Generales.
 - Concejales de Ayuntamiento.
 - Miembros de las Diputaciones Forales u otras Entidades Locales.

ATENCIÓN: De estas cantidades deberá excluirse la parte asignada para gastos de viaje y desplazamiento.

Asimismo se considerarán rendimientos del trabajo las cantidades percibidas por los cargos políticos de elección popular, así como por los cargos públicos de libre designación,

en virtud del cese en su cargo cualquiera que fuera la causa y el tiempo de ejercicio del mismo.

- d) Las remuneraciones de los **funcionarios españoles en organismos internacionales**, sin perjuicio de lo previsto en los convenios o tratados internacionales.
- e) Las cantidades que se obtengan por desempeñar funciones de **sacerdote o ministro de las confesiones religiosas** legalmente reconocidas: Iglesia Católica, Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España.
- f) Las retribuciones de los **administradores y miembros de los consejos de administración** o de las juntas que hagan sus veces y de demás miembros de otros órganos representativos.
- g) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los **fundadores o promotores de una sociedad** como remuneración de servicios personales.

Si estos derechos especiales de contenido económico consisten en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad, se valorarán, como mínimo, en el 35% del valor equivalente de capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos.

- h) Las **becas**, cuando se obtengan por una relación laboral o estatutaria.¹
- i) Las retribuciones percibidas por los **colaboradores en actividades humanitarias** o de asistencia social².
- j) Las remuneraciones por **gastos de representación**: Aquellas cantidades percibidas por los trabajadores para su libre disposición independientemente de que justifiquen o no que han realizado dichos gastos.
- k) Las **dietas y asignaciones para gastos de viaje**. Sin embargo, se exceptúan las dietas de locomoción, manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites reglamentariamente establecidos³.
- l) Los **premios e indemnizaciones no exentas**⁴ de este impuesto, que el contribuyente haya obtenido por relaciones laborales o estatutarias: premios por jubilación, natalidad, indemnizaciones por cambio del lugar de trabajo, horario, etc.
- m) Las **prestaciones por desempleo o por cese de actividad de los trabajadores autónomos**. Sin embargo, no habrá que declarar las que se perciban en la modalidad de pago único⁵.
- n) Las **pensiones compensatorias** recibidas del cónyuge o pareja de hecho y **las anualidades por alimentos**. No obstante, el artículo 9.1 de la Norma Foral 33/2013 establece la exención de las cantidades percibidas de los padres en concepto de anualidades por alimentos en virtud de resolución judicial. En cuanto a las pensiones compensatorias, no se consideran rendimientos de trabajo cuando no pueden ser objeto de reducción en la base imponible por convivir la persona pagadora con la perceptora (artículo 69).
- o) Las cantidades puestas a disposición de la persona trabajadora en concepto de compensación por los gastos soportados por esta como consecuencia de su trabajo desarrollado en la modalidad de teletrabajo, excepto aquellas que no excedan de las sumas establecidas en cada momento por Convenio Colectivo hasta el límite del valor de mercado de los citados gastos.

¹ Véase en el capítulo 1 "Introducción" el apartado 1.7 relativo a las rentas que no hay que declarar.

² Véase en el capítulo 1 "Introducción" el apartado 1.7 relativo a las rentas que no hay que declarar.

³ Véase dentro de este mismo capítulo el apartado 2.2 relativo a las dietas por desplazamiento y gastos de viaje.

⁴ Véase en el capítulo 1 "Introducción" el apartado 1.7 relativo a las rentas que no hay que declarar.

⁵ Véase en el capítulo 1 "Introducción" el apartado 1.7 relativo a las rentas que no hay que declarar.

p) También serán considerados rendimientos de trabajo las siguientes **prestaciones y pensiones percibidas de los diferentes sistemas de protección social**, tanto públicos como privados:

1. **Las pensiones y haberes pasivos** percibidos de los regímenes públicos de la **Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas** por incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, **las prestaciones** y cantidades recibidas **por quienes ejerzan actividades económicas** en cualquiera de los conceptos establecidos en la Ley General de la Seguridad Social que **impliquen una situación de incapacidad temporal** para dichas actividades, **se computarán como rendimiento de las mismas**.

Ejemplo

Usted trabaja como fontanero por su cuenta y por realizar esta actividad obtiene durante el ejercicio unos ingresos de 13.900 €. Además percibe de la Seguridad Social 3.100 € por incapacidad temporal por los meses en que no ha podido ejercer esta actividad debido a una enfermedad. Finalmente decide jubilarse en este año recibiendo 2.415 € de la Seguridad Social como pensión de jubilación.

Sus ingresos serán los siguientes:

Rendimientos de la actividad económica	
Ingresos	13.900 €
Incapacidad temporal	3.100 €
Total ingresos íntegros (13.900 + 3.100)	17.000 €
Rendimientos del trabajo	
Pensión de jubilación	2.415 €
Total ingresos íntegros	2.415 €

2. **Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras** instituciones similares.
3. **Las prestaciones percibidas por los socios de número y los beneficiarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, incluyendo** las que **se perciban** como consecuencia de **baja voluntaria o forzosa** o de la disolución y liquidación de la entidad o en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración.

No obstante, **no se incluirán en la base imponible** del Impuesto las cantidades percibidas como consecuencia de baja voluntaria o forzosa o de la disolución y liquidación de la entidad, **cuando las cantidades percibidas se aporten íntegramente a otra Entidad de Previsión Social Voluntaria en un plazo no superior a dos meses**.

4. **Las prestaciones percibidas por los partícipes y beneficiarios de los planes de pensiones**, incluyendo las cantidades dispuestas anticipadamente en los supuestos previstos en el apartado 8 del artículo 8 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 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.
5. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con **mutualidades de previsión social** cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible de este impuesto

Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de estos contratos se integrarán en la base imponible en la medida en que la cuantía percibida sea mayor que las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto por incumplir los requisitos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁶.

Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social

Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones anteriores al 1 de enero de 1999 ya se hayan restado alguna vez, al menos en parte, a la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.

La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida sea mayor que las aportaciones a la mutualidad que no hayan podido restarse a la base imponible del impuesto de acuerdo con la normativa vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.

Si no pudiera justificarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido restarse a la base imponible, se integrará el **75%** de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

En los casos de deportistas profesionales y de alto nivel, las prestaciones percibidas, así como la percepción de los derechos consolidados en los supuestos previstos en el número 4 del apartado uno de la disposición adicional undécima de la Ley 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, tributarán en su integridad como rendimientos del trabajo. Las cantidades percibidas por la disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los previstos en el número 4 del apartado uno de la disposición adicional undécima de la Ley 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, determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible general las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora. 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. Son también rendimientos de trabajo las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de **contratos de seguros colectivos**, distintos de los planes de previsión social empresarial, suscritos como consecuencia de los compromisos adquiridos por las empresas en materia de pensiones, en los términos previstos en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de regulación de planes y fondos de pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.

Si se cobran prestaciones en forma de capital derivadas de estos contratos de seguro de vida, cuando los mismos tengan primas periódicas o extraordinarias, se calculará la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima multiplicando dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

⁶ Los requisitos son los previstos en las letra a) del número 4º apartado 1 del artículo 70 o en la Disposición Adicional Octava de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del IRPF.

En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta que se cobró la percepción.

En el denominador, la suma (Σ) de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta que se cobró la percepción.

$$\text{Rendimiento total} \times \frac{\text{Prima} \times \text{n}^\circ \text{ años de pago a cobro}}{\Sigma (\text{prima} \times \text{n}^\circ \text{ años de pago a cobro})}$$

7. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los **planes de previsión asegurados**, incluyendo las cantidades dispuestas anticipadamente en los supuestos previstos en el apartado 8 del artículo 8 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.
8. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de 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 Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que deberán cumplir los requisitos establecidos en el artículo 70.6 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
9. 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.

ATENCIÓN: Si el contribuyente dispone de los derechos consolidados así como los derechos económicos que se derivan de los diferentes sistemas de previsión social previstos los números 3, 4, 5, 7, 8 y 9, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones o baja voluntaria o forzosa o disolución y liquidación de la entidad, **deberá reponer las reducciones en la base imponible general indebidamente practicadas**, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. 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.

2.2. ¿Son rendimientos de trabajo las dietas por desplazamiento y los gastos de viaje?

2.2.1. Reglas generales

Se consideran rendimientos del trabajo las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los gastos de locomoción, y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería cuando cumplan las siguientes condiciones.

2.2.1.1. Asignaciones para gastos de transporte.

No se gravarán las cantidades que la empresa o el empleador destinan a compensar los gastos de transporte del empleado o trabajador que se desplace para realizar un trabajo fuera de su fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, en las siguientes condiciones e importes:

- a) Cuando el empleado o trabajador **utilice medios de transporte público**, el importe del gasto que se justifique mediante factura o un documento equivalente.

- b) Cuando el empleado o trabajador **utilice su propio medio de transporte** no hay que declarar, siempre que se justifique que el desplazamiento realmente se ha producido:
- Los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.
 - La cantidad resultante de multiplicar **0,29 € por cada kilómetro recorrido**.

El exceso percibido, en su caso, sobre las cantidades indicadas está plenamente sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.

2.2.1.2. Asignaciones para gastos de alimentación y alojamiento.

No se gravarán las cantidades que la empresa o el empleador destinan a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

- Los gastos deben producirse en un municipio distinto tanto del lugar del trabajo habitual del perceptor como del de su residencia.
- Los desplazamientos y la permanencia en un mismo municipio, diferente del habitual de trabajo y del de residencia, no pueden ser superiores a nueve meses por un periodo continuado. No se consideran como interrupción de dicho periodo continuado las ausencias temporales por vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.
- El pagador debe acreditar el día, lugar y motivo del desplazamiento.
- Si las cantidades diarias percibidas superan las recogidas en la tabla siguiente no se considerarán gastos normales de alojamiento y manutención, y por lo tanto, habrá que declarar como rendimientos de trabajo la parte que supere los límites.

Cuantías máximas exceptuadas de gravamen por alojamiento y manutención		
Gastos de alojamiento	Cuantía que se justifique	
Gastos de alimentación	Territorio estatal	Territorio extranjero
- Pernoctando	53,34 €	91,35 €
- Sin pernoctar	26,67 €	48,08 €
- Personal de vuelo sin pernoctar	36,06 €	66,11 €

Todo esto se aplicará también a los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes. Para ello, los desplazamientos deberán hacerse a un municipio distinto del de la residencia habitual del trabajador.

En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 € diarios, si se producen por desplazamientos dentro del territorio español, o de 25 € diarios, si se producen por desplazamientos a territorio extranjero.

Ejemplo

Usted trabaja por cuenta ajena en una empresa situada en Llodio. Durante cuatro días del ejercicio fue enviado por su empresa desde el municipio en el que reside y trabaja a otro para realizar distintas gestiones. Una vez justificados el desplazamiento y los gastos de alojamiento, percibió de la empresa las siguientes cantidades:

Desplazamiento en avión	240 €
Gastos de alojamiento en un hotel durante 3 noches	910 €
Gastos de manutención de 4 días	480 €
Total	1.630 €

Se consideran exceptuadas de gravamen los siguientes importes:

Desplazamiento en avión	240 €
Gastos de alojamiento en un hotel durante 3 noches	910 €
Gastos de manutención: (3 días x 53,34) + 26,67	186,69 €
Total	1.336,69 €

El importe percibido por el desplazamiento no se considerará ingresos de trabajo por realizarse en un transporte público y estar debidamente justificado. Lo mismo sucederá con la cantidad percibida por el alojamiento, al estar debidamente justificado el importe mediante factura del hotel.

De la cantidad percibida por manutención no se considerará ingresos del trabajo la cantidad de 186,69 €, que se obtienen de multiplicar el número de días (tres) por 53,34 (límite diario exceptuado de gravamen cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor correspondiente a desplazamientos dentro del territorio español), más 26,67 (gastos de manutención sin pernoctar)

Importe percibido	1.630 €
Importe exento	-1.336,69 €
Diferencia	293,31 €

La **diferencia** entre la cantidad percibida y el importe exento, es decir, 293,31 €, se considera como rendimiento del trabajo, y se deberá tributar por ella. El pagador debe acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

2.2.1.3. ¿Qué se hace en el caso del personal destinado en el extranjero?

- **Funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero:** No se gravará la diferencia que perciban sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de la legislación vigente y la indemnización prevista en los apartados 1 y 2 del artículo 25 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón de servicio.
- **Personal al servicio de la Administración Pública con destino en el extranjero:** No se gravará la diferencia que perciban sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, trienios, complementos o incentivos en el supuesto de hallarse destinados en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que pudieran corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.
- **Funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas,** incluidos los que la Administración Pública Vasca tenga destinados en sus delegaciones en el extranjero: No se gravará la diferencia que perciban en la medida que esas asignaciones tengan la misma finalidad que las contempladas 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 o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.
- **Empleados de empresas con destino en el extranjero:** No se gravará la diferencia 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.

En estos cuatro apartados no puede aplicarse la exención para los rendimientos de trabajos realizados en el extranjero⁷.

⁷ Véase dentro del capítulo 1 "Introducción" el apartado 1.7 relativo a las rentas que no hay que declarar.

2.2.2. Reglas especiales

Existen unas reglas especiales para los siguientes casos:

- Contribuyentes con relaciones laborales especiales de carácter dependiente
- Traslado de puesto de trabajo
- Miembros de mesas electorales

2.2.2.1. Contribuyentes con relaciones laborales especiales de carácter dependiente

Si el importe de los gastos de locomoción y manutención no les es devuelto específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes podrán calcular sus rendimientos netos del trabajo deduciendo de sus ingresos las siguientes cantidades, siempre que se justifique que los desplazamientos realmente se han producido:

a) Por gastos de **transporte**:

- Cuando **se utilicen medios de transporte público**, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- **En otro caso, 0,29 € por kilómetro recorrido**, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b) Por gastos de **alimentación**:

- Dentro del **territorio español: 26,67 € diarios**.
- En **territorio extranjero: 48,08 € diarios**.

c) Por gastos de **alojamiento**: Para que se puedan deducir, **deberán ser siempre reintegrados por la empresa**. Se regirán por lo expuesto en las reglas generales⁸.

Ejemplo

Usted ha sido contratado como representante de comercio por una empresa de Álava, mediante una relación laboral especial de carácter dependiente. Los gastos de transporte y alimentación corren por su cuenta, y no le son reintegrados de forma específica por la empresa. La zona asignada para su trabajo está situada en Bizkaia y Navarra. Para ello, se desplaza con su propio vehículo.

Durante el ejercicio ha percibido por sus servicios un total de 33.100 € brutos por todos los conceptos, y ha realizado los siguientes desplazamientos, todos ellos debidamente justificados.

Kilómetros recorridos	20.000 km
Días de desplazamiento habiendo pernoctado	12 días
Días de desplazamiento sin pernoctar	100 días
Total de días de desplazamiento	112 días

Como consecuencia de dichos desplazamientos, ha justificado los siguientes gastos:

Gastos de peaje y aparcamiento	120,20 €
--------------------------------	----------

⁸ Véase dentro de este mismo apartado el punto 2.2.1.2 "Asignación para gastos de alimentación y alojamiento".

Para saber que gastos quedan exentos de gravamen, procederemos de la siguiente manera:

Gastos de transporte (20.000 km x 0,29 €)	5.800,00 €
Gastos de peaje y aparcamiento justificados	120,20 €
Gastos de alimentación (26,67 € x 112 días)	2.987,04 €
Total ingresos exentos de gravamen	8.907,24 €

Para saber cuáles son los ingresos fiscalmente computables, restaremos el total de ingresos exentos a los ingresos brutos:

Rendimientos de trabajo brutos	33.100 €
Total ingresos exentos	- 8.907,24 €
Ingresos sujetos a gravamen	24.192,76 €

2.2.2.2. Traslado de puesto de trabajo

No se gravarán las cantidades que se abonen con motivo del traslado de puesto de trabajo a otro municipio, siempre que dicho traslado obligue a cambiar de residencia. Las cantidades deben corresponder **exclusivamente** a:

- Gastos de locomoción y manutención del contribuyente y sus familiares durante el traslado.
- Gastos de traslado del mobiliario y enseres.

Las cantidades abonadas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo **que excedan** de las cantidades anteriores **se integrarán en la base imponible general como rendimientos del trabajo al 50%**, al considerarse este rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo (ver apartado 2.4).

2.2.2.3. Miembros de mesas electorales

No se gravarán las cantidades percibidas por los miembros de las mesas electorales, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación aplicable.

2.3. ¿Qué es y qué no es rendimiento en especie?

2.3.1. ¿Qué es rendimiento en especie?

Constituyen rendimientos del trabajo en especie la utilización, consumo u obtención, gratis o por un precio inferior al normal de mercado, de bienes, derechos o servicios para fines particulares, aun en el caso de que no supongan un gasto real para quien los conceda.

ATENCIÓN: Cuando el pagador de los rendimientos entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, los rendimientos tendrán la consideración de dinerarios.

En particular, **se consideran rendimientos del trabajo en especie**:

- Las aportaciones realizadas por los socios protectores de las entidades de previsión social voluntaria (EPSV).
- Las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones.

- c) **Las contribuciones satisfechas por las empresas promotoras** previstas en la **Directiva 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.
- d) **Las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones**, en los términos previstos en la **Disposición Adicional Primera de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones**, aprobado por el **Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre**, y en su normativa de desarrollo, cuando las mismas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tiene 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 tiene carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo**, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra g) del epígrafe 2.3.2 siguiente. En ningún caso la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguros en los que se cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad.
- e) **La utilización de vivienda por razón de cargo o por la condición de empleado público o privado.**
- f) **La utilización o entrega de vehículos automóviles.**
- g) **La concesión de préstamos con tipos de interés inferiores al de mercado.**
 ATENCIÓN: 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 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha.
- h) **Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes de turismo y similares.**
- i) **Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro u otro similar**, salvo lo dispuesto en las letras d) y g) del epígrafe 2.3.2 siguiente.
- j) **Las cantidades destinadas a pagar los estudios y la manutención del contribuyente, su cónyuge o pareja de hecho** constituida de acuerdo a la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos las afines, o los que resulten de la constitución de pareja de hecho.
 ATENCIÓN: Se exceptúan las cantidades destinadas a actualizar, capacitar o reciclar al personal empleado, cuando esta formación venga exigida por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

2.3.2. ¿Qué no es rendimiento en especie?

Los siguientes conceptos no se consideran como rendimiento en especie y, por lo tanto, no hay que declararlos:

- a) **La entrega de productos a precios rebajados realizada en cantinas y comedores de empresa o economatos de carácter social.** No se gravarán las entregas de productos a precios rebajados realizadas en cantinas y comedores de empresa o economatos de carácter social. Ver apartado 2.3.2.1.
- b) **Los gastos de estudios y cursos de formación** que cumplan las condiciones detalladas en el apartado 2.3.2.2 siguiente.
- c) **La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal.** Véase el apartado 2.3.2.3 siguiente.
- d) **Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contratos de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil derivada de la actividad laboral.**

e) **Préstamos concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha.** (Disposición Adicional 14 NF 33/2013)

f) **Las cantidades destinadas para habitar al personal empleado en la utilización de nuevas tecnologías.** Véase el apartado 2.3.2.4 siguiente.

g) Las primas correspondientes a los contratos de **seguro colectivo temporal de riesgo puro** para el caso de muerte o invalidez, que se contraten en virtud de lo establecido en convenio, acuerdo colectivo o disposición equivalente⁹.

h) La **diferencia positiva entre el valor normal de mercado y el valor de adquisición de acciones o participaciones por trabajadores**, cuando dicha adquisición atribuya a los adquirentes el derecho a aplicar la **deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora** prevista en el artículo 89 de la Norma Foral del impuesto o la deducción prevista en el artículo 89 bis de la Norma Foral del impuesto.

En caso de incumplimiento, en cualquier día del plazo de cinco años siguientes desde la adquisición, de las condiciones exigidas en los citados artículos 89 u 89 bis, el contribuyente procederá a regularizar su situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que tal incumplimiento se produzca, incluyendo los intereses de demora correspondientes.

i) La **diferencia positiva entre el valor normal de mercado y el valor de adquisición de empresas por trabajadores**, cuando se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 41.2).d) de la Norma Foral del impuesto para que se estime que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de las transmisiones previstas en dicho artículo.

En caso de incumplimiento, en cualquier día del plazo de cinco años siguientes desde la adquisición, de las condiciones exigidas en el citado artículo 41.2).d), el contribuyente procederá a regularizar su situación tributaria en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que tal incumplimiento se produzca, incluyendo los intereses de demora correspondientes.

j) Las **cantidades satisfechas**, siempre que exista este compromiso en el respectivo convenio colectivo o acuerdo social, a las entidades encargadas de prestar el servicio de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados y empleadas entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada persona trabajadora. También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente. Véase el apartado 2.3.2.6. siguiente.

En el supuesto a que se refiere el párrafo anterior, tampoco se considerará retribución de trabajo en especie cuando el servicio de transporte de los empleados y empleadas se realice por la parte empleadora con medios propios.

k) **Utilización de bicicletas urbanas propiedad de la persona empleadora para desplazamientos de las personas trabajadoras de la entidad desde el lugar de su residencia habitual hasta el lugar de trabajo o viceversa.** A estos efectos, se incluyen las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico de acuerdo con la definición de las mismas contenida en el Reglamento (UE) 168/2013 del Parlamento y del Consejo de 15 de enero de 2013.

⁹ Las cantidades que deban incluirse en la base general del impuesto percibidos en forma de capital tendrán el tratamiento expuesto en el epígrafe 2.4.d) 1º de este manual para los rendimientos derivados de prestaciones percibidas en forma de capital de los contratos de seguros colectivos cuando las aportaciones hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.

2.3.2.1. Productos a precios rebajados.

No se gravarán las entregas de productos a precios rebajados realizadas en cantinas y comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán este tratamiento las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, que cumplan los siguientes requisitos:

- La prestación del servicio debe tener lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.
- La prestación del servicio no debe tener lugar durante los días que el empleado o trabajador obtenga dietas por manutención exentas de gravamen.

Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos anteriormente, los siguientes:

- No podrá superar los 9 € diarios. Si fuese superior, se considerará la diferencia como retribución en especie.
- Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, estos deberán cumplir las siguientes condiciones:
 - a) Estar numerados.
 - b) Estar expedidos de forma nominativa, es decir, figurar el nombre del receptor.
 - c) Figurar su importe nominal.
 - d) Figurar la empresa emisora.
 - e) Ser intransmisibles, es decir, no se podrán transferir a nadie más que al receptor que figura en él.
 - f) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de terceros, el reembolso de su importe.
 - g) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.
 - h) La empresa que los entregue deberá llevar y conservar la relación de los documentos entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores.
 - i) En la relación aparecerá tanto el número de cada documento como el día en que se entregó.

2.3.2.2. Los gastos de estudios o cursos de formación

No se gravarán los gastos de estudios o cursos de formación dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente por ellos para actualizar, capacitar o reciclar al personal empleado.

Deberán ser necesarios para desarrollar las actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando la prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas.

Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia se regirán por lo dispuesto en el apartado 2.2 de este capítulo.

2.3.2.3. Bienes destinados a servicios sociales y culturales

No se considerará retribución en especie la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal (instalaciones y bienes para la práctica de actividades sociales, deportivas, culturales, etc.). Tendrán 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 de este servicio con terceros

debidamente autorizados o las fórmulas indirectas de prestación del mismo cuya cuantía no supere la cantidad de 1.000,00 € por año.

No puede haber ningún tipo de discriminación a favor de algunos trabajadores, ni de individualización (es decir, destinar algo al disfrute exclusivo de una sola persona).

2.3.2.4. Gastos para habitar al personal empleado en la utilización de nuevas tecnologías.

Se tratan de cantidades destinadas para habitar al personal empleado en la utilización de nuevas tecnologías en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre sociedades. De forma resumida son:

- Gastos realizados para proporcionar, facilitar o financiar su conexión a Internet.
- Gastos derivados de la entrega gratuita o a precios rebajados de equipos informáticos
- Concesión de préstamos y ayudas económicas para la adquisición de dichos equipos.

Dichas cantidades no son rendimiento en especie incluso cuando el uso de los medios informáticos se pueda efectuar fuera del lugar y horario de trabajo.

2.3.2.5. Primas contratos de seguro colectivo temporal de riesgo puro para el caso de muerte o invalidez.

No se consideran retribución en especie las primas correspondientes a los contratos de seguro colectivo temporal de riesgo puro para el caso de muerte o invalidez, que se contraten en virtud de lo establecido en convenio, acuerdo colectivo o disposición equivalente.

2.3.2.6. Cantidades satisfechas, siempre que exista compromiso en el convenio colectivo, a las entidades encargadas de prestar transporte colectivo de viajeros.

Tendrá la consideración de fórmula indirecta para el pago de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de personas con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados y empleadas entre su lugar de residencia y el centro de trabajo la entrega a las personas trabajadoras de tarjetas o de cualquier otro medio electrónico de pago que cumplan los siguientes requisitos:

- Que puedan utilizarse exclusivamente como contraprestación por la adquisición de títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de personas.
- Que estén numeradas, expedidas de forma nominativa y figure en ellas la empresa emisora.
- Que sean intransmisibles.
- Que no pueda obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.
- La empresa que entregue las tarjetas o el medio electrónico de pago deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada una de sus personas trabajadoras, con expresión de:
 - a) Número de documento.
 - b) Cuantía anual puesta a disposición de la persona trabajadora.

El importe que no tendrá la consideración de retribución en especie obtenida mediante estas fórmulas indirectas de pago no podrá exceder de 136,36 euros mensuales por persona trabajadora, ni de 1.500 euros anuales

2.3.3. ¿Cómo se calcula el valor de los rendimientos en especie?

Con **carácter general**, las rentas en especie se valorarán por su **valor normal de mercado**, sin que, en ningún caso, pueda ser inferior al coste que supongan para el pagador, tributos y gastos incluidos.

No obstante, en los siguientes casos se aplicarán unas determinadas **reglas especiales**:

- a) **Utilización de vivienda:** En el caso de utilización de vivienda que sea propiedad del pagador, por el importe resultante de aplicar **el 3% al valor catastral de los bienes inmuebles**.

Si a la fecha de devengo del Impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, **se tomará en sustitución del mismo el 50 % del mayor de los siguientes valores: el valor comprobado o fijado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición**.

En el caso de utilización de una vivienda que no sea propiedad del pagador, por el coste que suponga para éste, tributos y gastos incluidos, sin que la valoración resultante pueda ser inferior a la que hubiera correspondido de haber aplicado lo dispuesto en los párrafos anteriores.

Asimismo, en aquellos supuestos en los que el pagador satisfaga los gastos derivados del uso de la vivienda, tales como consumos de agua, gas, electricidad y cualquier otro asociado a la misma, el coste que supongan para éste.

Ejemplo

Usted ha percibido como sueldo íntegro 27.045,50 €. Reside en una vivienda nueva, propiedad de la empresa, cuyo valor catastral es de 150.000 €.

Valor catastral de la vivienda	150.000 €
Valoración de la vivienda (3% del valor catastral)	4.500,00 €
Sueldo íntegro	27.045,50 €
Total ingresos íntegros (27.045,50 € + 4.500 €)	31.545,50 €

- b) **Utilización o entrega de vehículos automóviles:**

- **En el caso de utilización o entrega de vehículos** automóviles de turismo y sus remolques, de ciclomotores y motocicletas, de embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos y de aeronaves, **propiedad del pagador**:

- **En el supuesto de entrega, el coste de adquisición** para el pagador, **incluidos los tributos** que graven la operación.
- **En el supuesto de uso, el 20% anual del coste** a que se refiere el párrafo anterior.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir en un 30% para los vehículos de turismo y sus remolques, así como para ciclomotores y motocicletas, siempre que se trate de vehículos eléctricos de batería (BEV) o vehículos eléctricos de autonomía extendida (REEV) o vehículos eléctricos híbridos de células de combustible (FCHV).

- **En el supuesto de uso y posterior entrega**, la valoración de esta última se efectuará **teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior**.
- **En el caso de la utilización de los medios de transporte señalados que no sean propiedad del pagador**, por el coste que supongan para éste, tributos y gastos incluidos.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir en un 30% para los vehículos de turismo y sus remolques, así como para ciclomotores y

motocicletas, siempre que se trate de vehículos eléctricos de batería (BEV) o vehículos eléctricos de autonomía extendida (REEV) o vehículos eléctricos híbridos de células de combustible (FCHV).

- En los supuestos anteriores, **cuando el pagador satisfaga los gastos** inherentes a la utilización del vehículo, tales como, entre otros, reparaciones, combustible, servicio de aparcamiento y utilización de autopistas de peaje, **el coste que suponga para éste.**
- **Cuando la utilización del vehículo se destine para fines particulares y laborales, la retribución en especie se estimará en un 50%** de la suma de la valoración resultante de la aplicación de las reglas establecidas en esta letra.

Ejemplo

Usted cobra 21.000 € anuales. Además, la empresa le ha cedido un automóvil para su uso particular durante 3 años. El precio de adquisición de dicho vehículo para la empresa fue de 30.100 €. Transcurridos los tres años, se le entrega a usted el vehículo.

• Ejercicios en que usa el vehículo:

Los tres primeros ejercicios tendrá una retribución valorada en el 20% de 30.100 €, es decir, 6.020 €, que sumará a las retribuciones dinerarias.

Salario	21.000 €
Retribución en especie por cesión de uso (20% del precio de adquisición del automóvil)	6.020 €
Rendimiento íntegro (21.000 € + 6.020 €)	27.020 €

• Ejercicio en que se entrega el vehículo:

En el año de entrega, el valor de la retribución en especie será la diferencia entre el precio de adquisición del automóvil (30.100 €) y lo imputado durante los tres primeros años en concepto de cesión del uso ($6.020 \times 3 = 18.060$ €).

Salario	21.000 €
Retribución en especie por entrega ($30.100 \text{ €} - 18.060 \text{ €}$)	12.040 €
Rendimiento íntegro (21.000 € + 12.040 €)	33.040 €

c) **Préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero:** La valoración será la **diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el periodo**¹⁰. La valoración de la retribución en especie deberá tener en cuenta la variación del interés legal del dinero.

Como excepción, **no se considerarán retribuciones en especie** los que hayan sido concertados antes del 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también antes de dicha fecha.

d) **Se valorarán por el coste para el pagador las siguientes rentas, incluidos los tributos** que graven cada 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.

¹⁰ El interés legal del dinero para 2025 ha sido establecido en el 3,25% por prórroga automática de la ley 31/2022 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

- Las **cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención** del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos las afines, o por los que resulten de la constitución de pareja de hecho. Por el contrario, no se considerarán retribuciones en especie cuando los estudios sean realizados por los contribuyentes, y tengan como fin la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado o vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

e) Se valorarán por su importe:

- Las **contribuciones satisfechas por los socios protectores de las entidades de previsión social voluntaria (EPSV).**
- Las **aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones.**
- Las **cantidades satisfechas por las empresas promotoras reguladas 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.
- Las **cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones** 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 su normativa de desarrollo, cuando las mismas sean imputadas a aquellas personas a quienes se vinculen las prestaciones.
- **Igualmente, por su importe, las cantidades satisfechas por empresarios a los seguros de dependencia.**

f) No obstante lo previsto en las letras anteriores, cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que den 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 47 de la ley 4/2023, de 27 de abril, de Estatuto de las Personas Consumidoras y Usuarias, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Se considerarán ordinarios o comunes los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie o que, en otro caso, no excedan del 15% ni de 1.000 € anuales.

2.3.4. ¿Cómo se integran las rentas en especie en la base imponible?

Para integrar las rentas en especie en la base imponible, **al valor que resulte de aplicar las reglas del apartado 2.3.3 anterior se le sumará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.**

En el supuesto de que los ingresos a cuenta realizados por el pagador se repercutan íntegramente sobre el trabajador, deduciéndose dicho importe de sus retribuciones dinerarias, éste declarará como rendimiento de trabajo en especie la valoración de dichas retribuciones, sin sumar el ingreso a cuenta.

Quando se satisfagan o abonen rentas del trabajo dinerarias y en especie a un mismo perceptor, se practicará la retención sobre la totalidad de las contraprestaciones o utilidades satisfechas. En estos supuestos el porcentaje de retención se calculará teniendo en cuenta las retribuciones dinerarias y en especie tanto fijas como variables que sean previsibles.

Quando durante el año se produzcan variaciones en la cuantía de las retribuciones dinerarias o en especie, se calculará un nuevo porcentaje de retención teniendo en cuenta las alteraciones producidas. Este nuevo porcentaje se aplicará exclusivamente a partir de la fecha en que se produzcan las referidas variaciones.

El importe resultante de aplicar el porcentaje referido a la totalidad de las contraprestaciones y utilidades satisfechas se reducirá de los rendimientos dinerarios abonados.

2.4. Rendimiento íntegro

¿Qué porcentaje de los rendimientos hay que declarar?

En general, se consideran rendimientos íntegros del trabajo los rendimientos definidos en el punto 2.1.

No obstante, en los siguientes supuestos, para calcular el rendimiento íntegro del trabajo habrá que aplicar unos determinados porcentajes al importe total de estos rendimientos, de tal forma que el resto quedará fuera de la base imponible y, por tanto, al margen del impuesto. Por ejemplo, si decimos que de los rendimientos del trabajo generados en más de dos años se integrarán el 60%, queremos decir que el 40% restante no habrá que declararlo. Los porcentajes son los que se detallan a continuación:

A) Rendimientos obtenidos en un periodo de generación superior a dos o cinco años, que no se obtengan de forma periódica o recurrente,

Cuando los rendimientos de trabajo tengan un **periodo de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente**, se integrará el **60%** de los mismos; si el **periodo de generación es superior a cinco años**, se integrará el **50%**.

ATENCIÓN: Cuando conste que el periodo de generación sea superior a dos años pero no sea posible calcularlo exactamente, se considerará que es de tres años.

Periodo de generación	% de integración
+ 2 años	60
+ 5 años	50

Cuando los rendimientos de trabajo generados en más de dos años se perciban de **forma fraccionada**, dividiremos el número de años correspondiente al periodo de generación, contado de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento:

$$X = \frac{\text{Nº de años en que se ha generado los rendimientos}}{\text{Nº de periodos impositivos de fraccionamiento}}$$

- Si el resultado es superior a dos años se aplicará el porcentaje del 60%.
- Si el resultado es superior a cinco años, se aplicará el porcentaje del 50%.

En estos supuestos de percepción de forma fraccionada, si procediera la aplicación del límite de 300.000 €, dicho límite se distribuirá de forma proporcional a las cantidades que se perciban en cada ejercicio de fraccionamiento.

Ejemplo

Usted trabaja en una empresa y su sueldo es de 18.000 € al año. Además este ejercicio ha recibido un premio de 6.000 € por los resultados obtenidos en los últimos 4 años.

Los rendimientos íntegros que debe declarar son los siguientes:

Sueldo	18.000 €
Premio (60% del premio).	3.600 €
Rendimientos íntegros del trabajo (18.000 € + 3.600 €)	21.600 €

- **Tratamiento fiscal en los supuestos de rendimientos del trabajo que se pongan de manifiesto con ocasión del ejercicio de opciones sobre acciones de la entidad en la que se presten los servicios.**

Excepcionalmente, en los supuestos de **rendimientos del trabajo que se pongan de manifiesto con ocasión del ejercicio de opciones sobre acciones** de la entidad en la que se presten los servicios, de cualquiera del grupo de sociedades o de cualquier otra entidad con la que exista vinculación, **la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicarán los porcentajes de integración** a que se refiere esta letra, **no podrá superar el importe que resulte de multiplicar la cantidad de 20.000 € por el número de años de generación del rendimiento.**

En el supuesto que se rebase el importe a que se refiere el apartado anterior, **el exceso se computará en su totalidad**, no siendo de aplicación los porcentajes de integración a que se refiere esta letra.

A los efectos de los rendimientos de trabajo que se pongan de manifiesto con ocasión del ejercicio de opciones sobre acciones, se considerará que dichos rendimientos del trabajo tienen un período de generación superior a dos o a cinco años y que no se obtienen de forma periódica o recurrente, cuando el ejercicio de dicho derecho se efectúe transcurridos, respectivamente, más de dos o de cinco años contados desde la fecha de su concesión, si, además, no se conceden anualmente.

El importe del límite a que se ha hecho referencia anteriormente **se duplicará cuando las entregas de opciones sobre acciones cumplan estos requisitos:**

- a') Las acciones o participaciones adquiridas **deberán mantenerse, al menos, durante 3 años**, a contar **desde el ejercicio de la opción de compra.**
- b') **La oferta de opciones de compra** deberá realizarse en las mismas condiciones **a todos los trabajadores de la empresa**, grupo o subgrupos de empresa.
- **Tratamiento fiscal de las indemnizaciones por despido como consecuencia de expedientes de regulación de empleo (Disposición Adicional 21ª de la Norma Foral 33/2013, del 27 de noviembre)**

Las cantidades percibidas por los trabajadores cuya relación laboral se hubiera extinguido y que superen las cuantías que gocen de exención, se integrarán en el rendimiento íntegro del trabajo aplicando el porcentaje del 70% siempre que se cumplan las circunstancias indicadas en el siguiente párrafo. Las cantidades sobre las que se aplicará dicho porcentaje no podrán superar anualmente el importe que resulte de multiplicar el salario mínimo interprofesional (16.576 € en el ejercicio 2025) por 2,5, esto es, 41.440 €. Las cantidades que excedan de esta cantidad, que opera antes de aplicar el citado porcentaje del 70%, se integrarán en la base imponible del impuesto en su totalidad.

Las circunstancias que deben cumplir las cantidades percibidas por los trabajadores, **para aplicar el porcentaje del 70%** previsto en el párrafo anterior, son:

- 1) **Que las cantidades percibidas tengan su origen en un despido colectivo** tramitado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores y previa aprobación por la autoridad laboral competente, o se haya extinguido la relación laboral en virtud de lo establecido en el artículo 52.c) de dicho Estatuto, siempre que, en ambos casos, las razones del despido se fundamenten en causas económicas, técnicas, o de fuerza mayor.
- A efectos de lo dispuesto en esta letra se asimilarán a los expedientes de regulación de empleo los planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones Públicas que persigan los mismos fines.
- 2) **Que sean complementarias de los importes percibidos del Instituto Nacional de Empleo, Instituto Nacional de la Seguridad Social o Entidades que la sustituyan.** El mismo tratamiento se aplicará a las cantidades percibidas en aquellos casos en que por circunstancias particulares el contribuyente no hubiere obtenido durante el ejercicio prestación alguna de los citados Organismos.
- 3) **Que se perciban de forma periódica**, bien tengan carácter temporal o vitalicio, o de una sola vez de forma capitalizada, con independencia de quien sea el pagador de las mismas.

En el caso de percibir las cantidades de forma capitalizada, solamente se aplicará el tratamiento tributario previsto en este apartado cuando resulte más favorable al contribuyente que el régimen general previsto para las rentas irregulares del trabajo.

B) Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

Cuando los rendimientos de trabajo se califiquen como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se integrará el **50%** de los mismos.

Se consideran rendimientos de trabajos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes cuando se imputen en un único periodo impositivo:

1. Cantidades pagadas a los empleados con motivo del **traslado a otro centro de trabajo**, y que sean **superiores** a los importes previstos en el apartado relativo a las dietas¹¹.
2. **Indemnizaciones por lesiones no invalidantes**, que hayan sido abonadas por los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, o por colegios de huérfanos e instituciones similares, **siempre que** las indemnizaciones o prestaciones referidas **no estén exentas**.
3. **Prestaciones por lesiones no invalidantes o por incapacidad permanente**, en cualquiera de sus grados, que hayan sido abonadas por empresas y por entes públicos.
4. **Las prestaciones por fallecimiento y gastos de sepelio** de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos, en la parte que exceda del límite exento.
5. **Cantidades pagadas para compensar o reparar complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por haberse modificado las condiciones de trabajo**.
6. **Cantidades que la empresa paga a sus trabajadores por resolver de mutuo acuerdo su relación laboral**.

A estos efectos, se asimilan a la relación laboral:

- relaciones estatutarias.
- relaciones de los socios trabajadores y de trabajo de las cooperativas.

7. **Premios literarios, artísticos o científicos que deban declararse y que no gocen de exención** en este impuesto¹².

No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas obtenidas por ceder los derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

Ejemplo

Usted y la empresa donde presta sus servicios deciden por mutuo acuerdo la resolución de la relación laboral. La empresa le satisface por este acuerdo en concepto de indemnización la cantidad de 120.200 €.

Indemnización	120.200 €
Porcentaje de integración	50%
Rendimientos íntegros del trabajo	60.100 €

¹¹ Véase dentro de este mismo capítulo el apartado 2.2 relativo a las dietas por desplazamientos y gastos de viaje.

¹² Véase dentro del capítulo 1 "Introducción" el apartado 1.7 relativo a las rentas que no hay que declarar.

Además, en los términos y con los requisitos que se determinen mediante resolución del Director de Hacienda, aquellos rendimientos de elevada cuantía percibidos por contribuyentes que por las circunstancias objetivas de la actividad que desempeñan, obtengan este tipo de rendimientos en periodos reducidos de tiempo, no siendo posible, transcurrido este periodo de tiempo, la obtención de nuevos rendimientos por la citada actividad, podrán integrar dichos rendimientos al 50%.

Ejemplo

Usted fue trasladado de puesto de trabajo por su empresa a un municipio distinto, en el mes de noviembre del ejercicio. Como dicho traslado comportaba cambiar de residencia, recibió una compensación de 3.005,06 €. Realizaron el viaje con su propio vehículo, sin pernoctar.

Tiene los siguientes justificantes de los gastos de traslado:

Factura de la empresa de mudanzas	1.202,02 €
Kilómetros recorridos	600 km

Se consideran exentos de gravamen los siguientes importes:

Gastos de locomoción: 600 Km x 0,29 €	174,00 €
Gastos de manutención sin pernocta	26,67 €
Factura de mudanza	1.202,02 €
Total ingresos exentos de gravamen	1.402,69 €

Para saber cuáles son los ingresos que hay que declarar, restaremos el total de ingresos exentos a la cantidad recibida:

Importe recibido	3.005,06 €
Total gastos	- 1.402,69 €
Ingresos sujetos a gravamen	1.602,37 €

De los ingresos sujetos a gravamen sólo deberá declarar el 50% de los mismos, el 50% restante no deberá declararlos:

Ingresos sujetos a gravamen	1.602,37 €
Porcentaje de integración	50%
Rendimientos íntegros del trabajo	801,18 €

La cuantía de los rendimientos sobre los que se aplicarán los porcentajes de integración inferiores al 100%, por aplicación de los apartados A) (Período de generación superior a dos o cinco años que no se obtengan de forma periódica o recurrente) y B) (Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo) anteriores, no podrá superar los 300.000 € anuales. El exceso se integrará al 100%. Cuando se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100%, a los efectos de computar el límite de 300.000 € se considerarán en primer lugar los que correspondan a los porcentajes de integración más reducidos.

C) Rendimientos derivados de los Sistemas de Previsión Social¹³

Las prestaciones percibidas por los socios de número y los beneficiarios de **entidades de previsión social voluntaria**, por los partícipes y beneficiarios de **planes de pensiones**, por los beneficiarios de **contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible** para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción de la base imponible del impuesto y por los beneficiarios de **planes de previsión social empresarial, planes de previsión asegurados** y de los **seguros de dependencia percibidas en forma de capital**, se integrarán al 100%.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, y **siempre que la cantidad sea percibida en forma de capital, se integrará al 60 por 100 la primera prestación que se perciba por cada una de las diferentes contingencias** (jubilación, invalidez, fallecimiento de cada causante, dependencia severa, enfermedad grave y desempleo de larga duración) **siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. También se aplicará el porcentaje de integración del 60% a la primera cantidad percibida por motivos distintos del acaecimiento de las diferentes contingencias. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez o dependencia.**

De acuerdo con la Disposición Adicional Única del Decreto Foral 46/2013, de 17 de diciembre, se entenderá por primera cantidad percibida aquella que se obtenga a partir del 1 de enero de 2014, con independencia de que se hayan recibido prestaciones o percepciones con anterioridad a dicha fecha y del tratamiento tributario que se haya aplicado a las mismas.

A estos efectos, se entenderá por **primera prestación** el conjunto de cantidades percibidas en forma de capital en un mismo período impositivo por el acaecimiento de cada contingencia. No obstante, no es necesario que el contribuyente integre al 60% el primer importe que perciba en forma de capital, sino que puede optar por aplicar el 60% al segundo o posterior importe percibido en forma de capital, siempre y cuando no lo haya hecho con anterioridad.

Ejemplo

Usted decide en el ejercicio retirar los derechos consolidados de su Entidad de Previsión Social Voluntaria, que ascienden a 60.000 €, tras 10 años desde la primera aportación.

Las aportaciones realizadas ascienden a 48.000 € y las reducciones practicadas en la base imponible del impuesto son de 30.000 €.

En el mismo ejercicio su cónyuge queda inválida de forma permanente para la profesión que venía desempeñando de manera habitual, por lo que recibe una prestación en forma de capital de un plan de pensiones en el que hizo su primera aportación en el ejercicio 2009 de 12.000 €.

Rendimiento íntegro suyo en el ejercicio	60% 60.000 € = 36.000 €
Rendimiento íntegro de su cónyuge en el ejercicio	60% 12.000 € = 7.200 €

¹³ El régimen contenido en la letra c) de este epígrafe es de aplicación a las prestaciones que se contemplan en el artículo 18 a) de la Norma Foral 33/2013, del IRPF (incluidas las pensiones y haberes percibidos de la Seguridad Social y clases pasivas y las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares), excepto las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial.

De conformidad con la Disposición Adicional 23 de NF 33/2013, el porcentaje de integración del 60% será también aplicable al primer reembolso de derechos consolidados de Planes de Pensiones, Planes de Previsión Asegurados, Planes de Previsión Social Empresarial y Mutualidades de Previsión Social, en supuestos de procedimientos de ejecución sobre vivienda habitual, en los términos de la Disposición Adicional 7ª del Real Decreto Legislativo 1/2002.

D) Contratos de seguro colectivos

En el caso de las **prestaciones por jubilación e invalidez en forma de capital, recibidas por contratos de seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas**, en los términos previstos en la disposición adicional primera de la ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y en su normativa de desarrollo, **las cuantías que exceden de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador se integrarán de la siguiente forma:**

1º. Cuando las aportaciones efectuadas por los empresarios hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones:

1. Prestaciones de jubilación

- **el 60%**, cuando correspondan a **primas satisfechas con más dos años** de antelación a la fecha de que se perciban;
- **el 25%**, cuando correspondan a primas satisfechas con **más de cinco años de antelación** a la fecha en que se perciban. Este **mismo porcentaje** resultará de aplicación **al rendimiento total derivado de prestaciones de estos contratos cuando hayan transcurrido más de ocho años desde el pago de la primera prima, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes.**

Periodo transcurrido entre el pago de las primas y el cobro	% del capital a integrar
2 años o menos	100
Más de 2 años	60
Más de 5 años	25
Más de 8 años desde la 1ª prima*	25

*¿Cuándo se considera que guardan una periodicidad y regularidad suficientes? Cuando, después de más de ocho años desde el pago de la primera prima, el periodo medio de permanencia de las primas haya sido superior a cuatro años.

El periodo medio de permanencia de las primas será el resultado de calcular el sumatorio (Σ) de las primas multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las primas satisfechas.

$$\text{Periodo medio de permanencia de las primas} = \frac{\Sigma (\text{prima} \times \text{nº años de permanencia})}{\text{Suma de todas las primas satisfechas}}$$

2. Prestaciones de invalidez

- **el 25%**, a las indemnizaciones por invalidez absoluta y permanente para todo trabajo y por gran invalidez o a las prestaciones derivadas de contratos de seguros concertados con más de ocho años de antigüedad, siempre que las primas satisfechas a lo largo de la duración del contrato guarden una periodicidad y regularidad suficientes.
- **el 60%**, cuando no se cumplan los requisitos anteriores.

Los criterios de periodicidad y regularidad son los mismos que en el caso de las prestaciones por jubilación.

Ejemplo

Un trabajador percibe por jubilación un capital de 11.358 € de un contrato de seguro colectivo que cubre los compromisos por pensiones de la empresa. Las primas satisfechas por el empresario que le han sido imputadas fiscalmente han ascendido a 1.202 € a lo largo de 7 años.

Según el certificado facilitado por la entidad aseguradora las cantidades pagadas que corresponde a cada una de las primas son las siguientes:

Años	Primas	Prestación
1	1.202 €	1.803 €
2	1.202 €	1.743 €
3	1.202 €	1.683 €
4	1.202 €	1.622 €
5	1.202 €	1.563 €
6	1.202 €	1.502 €
7	1.202 €	1.442 €
Total	8.414 €	11.358 €

La cantidad a integrar en concepto de rendimientos íntegros del trabajo ascenderá a 1.582,70 €, resultado de sumar los importes de las rentabilidades correspondientes a cada prima que deben integrar en la base imponible.

Año	Prima	Prestación	Rentabilidad primas	Años	% a integrar	Rendimiento íntegro
1	1.202 €	1.803 €	601 €	7	25	150,25 €
2	1.202 €	1.743 €	541 €	6	25	135,25 €
3	1.202 €	1.683 €	481 €	5	60	288,60 €
4	1.202 €	1.622 €	420 €	4	60	252,00 €
5	1.202 €	1.563 €	361 €	3	60	216,60 €
6	1.202 €	1.502 €	300 €	2	100	300,00 €
7	1.202 €	1.442 €	240 €	1	100	240,00 €
Total	8.414 €	11.358 €	2.944 €			1.582,70 €

2º. Cuando las aportaciones efectuadas por los empresarios no hayan sido imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, el 60%

a') cuando se trate de prestaciones de invalidez.

b') cuando correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban.

Será de aplicación el porcentaje del 25% para la obtención del rendimiento íntegro a los **contratos de seguros concertados desde el 31 de diciembre de 1994**.

ATENCIÓN: Las prestaciones mencionadas en las letras **C) y D)**, anteriores se computarán en su totalidad cuando se perciban en forma de renta.

En el caso de prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, **los porcentajes de integración a que se refieren las letras C) y D), anteriores sólo podrán aplicarse al cobro efectuado en forma de capital**. En particular, cuando una vez comenzado el cobro de las prestaciones en forma de renta se recupere la renta anticipadamente, se le aplicarán al rendimiento obtenido los porcentajes de integración que correspondan en función de la antigüedad que tuviera cada prima en el momento de la constitución de la renta.

La cuantía de los rendimientos a que se refieren los apartados C) (Sistemas de Previsión Social) y D) (Contratos de seguros colectivos) anteriores sobre los que se aplicarán los porcentajes de integración inferiores al 100% no podrá superar el importe de 300.000 € anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100%

2.5. ¿Qué gastos se pueden deducir?

El contribuyente sólo puede deducir los siguientes gastos:

1. Cotizaciones:

- Cotizaciones a la **Seguridad Social**.
- Cotizaciones a **mutualidades generales obligatorias** de funcionarios.
- Detracciones por **derechos pasivos** y cotizaciones a los **colegios de huérfanos** o instituciones similares.
- Cantidades que satisfagan los contribuyentes a las **entidades o instituciones** que, de conformidad con la normativa vigente, **hayan asumido la prestación de determinadas contingencias correspondientes a la Seguridad Social**.

ATENCIÓN: ¿Se pueden deducir las cotizaciones al régimen de autónomos? Según se obtengan rentas de trabajo o de actividades económicas:

- Rentas de trabajo: **Sí** se pueden deducir (es el caso de los socios administradores de sociedades...).
- Actividades económicas: Será un gasto más a la hora de determinar el rendimiento de la actividad económica obtenido.

2. Cantidades que los cargos políticos aporten obligatoriamente a su organización política, ya sean:

- **Cargos de elección popular.**
- **Cargos políticos de libre designación.**

Si los rendimientos obtenidos en el desempeño del citado puesto de trabajo **son la principal fuente de renta del contribuyente, el límite deducible es el 25% de los rendimientos íntegros obtenidos al desempeñar dicho trabajo.**

Únicamente podrán aplicarse la deducción aquellos contribuyentes incluidos al efecto en el modelo informativo 182.

2.6. ¿Qué bonificaciones se pueden aplicar?

Las bonificaciones previstas se aplican sobre la diferencia **positiva** entre el conjunto de los rendimientos íntegros y los gastos deducibles, según la siguiente tabla:

Diferencia Rendimientos íntegros - Gastos	Bonificación
Hasta 14.800,00 €	8.000,00 €
14.800,01-23.000,00 €	8.000,00 € – [0,6098 x (Diferencia – 14.800,00)]
Más de 23.000,00 €	3.000 €
Rentas de otra fuente de más de 7.500,00 €	3.000 €

Explicación:

- Cuando la diferencia sea igual o inferior a 14.800,00 €, se aplicará una bonificación de 8.000,00 €.
- Cuando la diferencia esté comprendida entre 14.800,01 y 23.000,00 €, se aplicará una bonificación de 8.000,00 € menos el resultado de multiplicar por 0,6098 la cuantía resultante de minorar la citada diferencia en 14.800,00 €:

$$8.000,00 - \{0,6098 \times [(rendimientos \text{ íntegros} - \text{gastos deducibles}) - 14.800,00]\}$$
- Cuando la diferencia sea de más de 23.000 €, se aplicará una bonificación de 3.000 €.
- Cuando en la base imponible se computen rentas no procedentes del trabajo mayores que 7.500,00 €, la bonificación será de 3.000 €.

¿Y los trabajadores en activo discapacitados? Los trabajadores en activo (no pensionistas) discapacitados podrán aumentar las bonificaciones contempladas en los apartados anteriores:

- En un **100%** para aquellas personas trabajadoras activas discapacitadas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- En un **250%** para aquellas personas trabajadoras activas discapacitadas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, así como para aquellas personas trabajadoras activas discapacitadas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 que se encuentren en estado carencial de movilidad reducida, entendiéndose por tal la obtención en el sub-baremo de Limitaciones en las Actividades de Movilidad (BLAM) del Real Decreto 888/2022, de 18 de octubre, por el que se establece el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad, de una limitación final de movilidad igual o superior al 25 por ciento.

También podrán aplicar este incremento de la bonificación del **250%** los discapacitados cuya incapacidad se declare judicialmente en virtud de las causas establecidas en el Código Civil, aunque no alcance el grado de discapacidad del 65%.

ATENCIÓN: La aplicación de esta bonificación no podrá dar lugar a un rendimiento neto negativo del trabajo.

En la tributación conjunta cuando haya más de un perceptor de rendimientos de trabajo, la bonificación se aplicará teniendo en cuenta la totalidad de los rendimientos de trabajo, independientemente del número de perceptores.

2.7. ¿Cómo se calcula el rendimiento neto?

El rendimiento neto del trabajo se calculará restando a los rendimientos íntegros el importe de los gastos deducibles y de las bonificaciones.

$$\text{Rendimiento neto} = \text{Rendimientos íntegros} - (\text{Gastos deducibles} + \text{Bonificaciones})$$

Ejemplo

Un trabajador es despedido el 1 de marzo del ejercicio, cuando llevaba 4 años trabajando en la empresa. El sueldo en los dos primeros meses del año ascendió a 3.600 €. Percibe una indemnización de 42.100 € en forma de capital y la parte que no debe declarar (exenta) por tratarse de un despido improcedente asciende a 18.000 €. Pagó 610 € como cotización a la Seguridad Social.

Sueldo (enero y febrero)	3.600 €
Indemnización	42.100 €
Exención	- 18.000 €
Indemnización sujeta (42.100 € - 18.000 €)	24.100 €
% de integración (periodo de generación más de 2 años)	60%
Indemnización a integrar en la base imponible (60 % 24.100 €)	14.460 €
Rendimientos íntegros totales (3.600 € + 14.460 €)	18.060 €
Gastos deducibles (Seguridad Social)	610 €
Diferencia positiva entre el rendimiento y los gastos deducibles	17.450 €
Bonificación (Diferencia entre 14.800,01 y 23.000 €)	6.384,03 €
Rendimiento neto total [18.060 € - (610 € + 6.384,03 €)]	11.065,97 €

2.8. ¿A quién se atribuyen los rendimientos del trabajo?

Los **rendimientos del trabajo** se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.

No obstante, las **pensiones y haberes pasivos** percibidos de los regímenes públicos, prestaciones de mutualidades generales obligatorias, de planes de pensiones y entidades de previsión social voluntaria, de mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, etc. se atribuirán a las personas físicas beneficiarias.

2.9. ¿Cuándo se imputan los rendimientos de trabajo?

En general, los rendimientos de trabajo **se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor**. No obstante, hay unas **reglas especiales** aplicables en ciertos casos.

- a) **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 periodo impositivo en que la resolución judicial adquiriera firmeza**.
- b) **Cuando por circunstancias justificadas ajenas al contribuyente, los rendimientos del trabajo se perciban en periodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos**, practicándose una declaración liquidación complementaria, aunque **sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno**. La declaración **se presentará** en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los rendimientos y el final del plazo siguiente de declaración por este impuesto. Cuando concurren las circunstancias previstas en la letra a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el periodo impositivo en que la resolución judicial adquiriera firmeza.
- c) Si se ha percibido la prestación por **desempleo en la modalidad de pago único** de acuerdo con lo previsto en la normativa laboral y no se cumplen las condiciones para que esté exenta¹⁴, podrá imputarse en cada uno de los periodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación. Dicha imputación se efectuará en proporción al tiempo que en cada periodo impositivo se hubiese tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único.
- d) Las **rentas estimadas** se imputarán al periodo impositivo en que se entiendan producidas.
- e) Si el contribuyente pierde su condición por **cambio de residencia al extranjero**, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto en el lugar anterior al de cambio de residencia, y en las condiciones que se fijen reglamentariamente. Se practicará, en su caso, una declaración liquidación complementaria, aunque sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno.
- f) **Si fallece el contribuyente**, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último periodo impositivo que deba declararse.

2.10. ¿Cómo se valoran los rendimientos estimados?

Se parte de la suposición de que las prestaciones de trabajo han sido retribuidas.

La valoración de estas rentas estimadas se efectuará por el **valor normal en el mercado**. Se entiende por tal la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes.

Sin embargo, se admiten pruebas que demuestren que la retribución es inferior a dicho valor o, incluso, inexistente. Los medios para probarlo serán los admitidos en derecho.

¹⁴ Véase dentro del capítulo 1 "Introducción" el apartado 1.7 relativo a las rentas que no hay que declarar.

2.11. Operaciones vinculadas

Con carácter general, en los supuestos en que exista vinculación se aplicarán las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades¹⁵. Por tanto, deberá procederse en tales supuestos como allí se indica.

En el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda a la prestación de trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Se entiende que existe vinculación en los siguientes casos:

- Entre una **sociedad** y su **socio** o **participe**, si éste posee un porcentaje igual o superior al 25%.
- Entre una **sociedad** y sus **consejeros** o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Entre una **sociedad** y los **cónyuges, parejas de hecho** o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad, afinidad o por la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho hasta el tercer grado de los socios o partícipes antes mencionados, consejeros o administradores.
- Cualquiera de los **casos anteriores con sociedades del mismo grupo**.

¹⁵ Véase el artículo 42 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, relativo a las reglas de valoración en las operaciones vinculadas.

3

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO

- 3.1. ¿Qué son los rendimientos del capital inmobiliario?
- 3.2. ¿Cuáles son los rendimientos procedentes de viviendas?
- 3.3. ¿Cuáles son los rendimientos íntegros?
- 3.4. ¿Cómo se calcula el rendimiento neto?
- 3.5. Gastos deducibles y bonificación.
 - 3.5.1. Rendimientos procedentes de viviendas.
 - 3.5.2. Rendimientos procedentes de viviendas no incluidas en el apartado anterior
 - 3.5.3. Otros rendimientos no procedentes de viviendas
- 3.6. ¿Cómo tributan?
- 3.7. ¿A quién se atribuyen los rendimientos del capital inmobiliario?
- 3.8. ¿Cuándo se imputan los rendimientos del capital inmobiliario?
- 3.9. ¿Cómo se valoran los rendimientos estimados?
- 3.10. ¿Quién puede aplicar deducción por rehabilitación protegida?

3.1. ¿Qué son los rendimientos del capital inmobiliario?

Son rendimientos íntegros del capital, tanto mobiliario como inmobiliario, 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 el mismo.

Si nos ceñimos a los **rendimientos del capital inmobiliario**, son aquellos que provienen de los bienes inmuebles rústicos y urbanos, siempre que no estén afectos de manera exclusiva a actividades económicas del contribuyente.

Si dichos bienes están afectos de manera exclusiva a actividades económicas del contribuyente, no se considerarán rendimientos de capital, sino de actividades económicas.

- Los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles se consideran como rendimientos de capital inmobiliario, salvo que el arrendamiento se realice como actividad económica. Se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles tiene la consideración de actividad económica únicamente cuando para la ordenación de la actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad. A estos efectos, no se computará como persona empleada el cónyuge, pareja de hecho, ascendiente, descendiente o colateral de segundo grado, ya tenga su origen en el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, del contribuyente, ni las personas que tengan la consideración de personas vinculadas con el mismo en los términos del apartado 3 del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.
- En los **subarriendos**, se consideran las cantidades que percibe el subarrendador como rendimientos de capital mobiliario.
- Las cantidades percibidas por **arrendar negocios** se consideran rendimientos del capital mobiliario. Sin embargo, si lo único que se arrienda es el local del negocio, los rendimientos obtenidos deben calificarse como capital inmobiliario.

3.2. ¿Cuáles son los rendimientos procedentes de viviendas?

Se entenderán incluidos en este apartado, **exclusivamente, los rendimientos derivados de los considerados como arrendamiento de vivienda en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.**

A efectos de este Impuesto se incluyen entre los rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas a los rendimientos obtenidos por **los titulares de las viviendas o de los derechos reales de usufructo que recaigan sobre las mismas**, que **se acojan** a lo dispuesto en los Decretos del Gobierno Vasco, por los que se promueve e impulsa la puesta en el mercado de viviendas vacías, que las cedan o alquilen a sociedades que se beneficien del régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Los rendimientos de capital inmobiliario procedentes de viviendas se integran en la base imponible del ahorro.

3.3. ¿Cuáles son los rendimientos íntegros?

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario los procedentes de la cesión de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, y comprenderán todos los que se deriven del arrendamiento, subarrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

Se computará como **rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos reciba del arrendatario**, subarrendatario, cesionario o beneficiario de la constitución del derecho o facultad de uso o disfrute, **incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.**

No obstante, **cuando los rendimientos no procedan de viviendas y tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente**, se computará como rendimiento íntegro el **60%** de su importe; este porcentaje será del **50%** en el supuesto de que el **período de generación sea superior a cinco años, o los siguientes casos, cuando se imputen en un único período impositivo:**

- a) **Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.**
- b) **Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.**

La cuantía sobre la que se aplicarán los porcentajes de integración no podrán superar el importe de 300.000 € anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100%.

Los rendimientos derivados de la constitución de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles se computarán, en todo caso, en el 100% de su importe.

Cuando **los rendimientos** del capital inmobiliario generados en más de dos años **se perciban de forma fraccionada**, dividiremos el número de años correspondiente al período de generación, contados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento:

$$x = \frac{\text{Nº de años en que se han generado los rendimientos}}{\text{Nº de periodos impositivos de fraccionamiento}}$$

Si el resultado es superior a dos años, se aplicará el porcentaje del 60%.

Si el resultado es superior a cinco años, se aplicará el porcentaje del 50%.

3.4. ¿Cómo se calcula el rendimiento neto?

Será el resultado de minorar los rendimientos íntegros en los gastos deducibles y la bonificación.

3.5. Gastos deducibles y bonificación.

3.5.1. Rendimientos procedentes de viviendas.

En el supuesto de **rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas, se aplicará una bonificación del 30% sobre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble.** Este porcentaje será del 35% cuando la vivienda se encuentre ubicada en alguna de las zonas o núcleos a que se refiere la Disposición Adicional Trigésimo Cuarta de esta Norma Foral.

En el supuesto de rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas situadas en zonas declaradas de mercado residencial tensionado, derivados de contratos considerados como arrendamiento de vivienda según el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, siempre que la renta de alquiler se limite a los importes que se correspondan con los índices de referencia, la bonificación a la que se refiere el párrafo anterior será del 70 por ciento.

Lo mencionado en el párrafo anterior también será aplicable a los rendimientos de capital inmobiliario derivados de contratos que tengan la consideración de arrendamiento de vivienda, conforme al artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, cuando la renta pactada de la que traen causa dichos rendimientos se haya limitado voluntariamente en función de los índices de referencia o precios de intermediación pública.

A estos efectos, el o la contribuyente deberá aportar prueba suficiente ante la Administración Tributaria de la correspondencia entre la renta pactada y los índices o precios señalados en el párrafo anterior.

Asimismo, será deducible, exclusivamente:

- a) el importe de **los intereses** de los capitales ajenos **invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora** de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, **y demás gastos de financiación**. A estos efectos, de las cantidades satisfechas se restará el importe de las subvenciones que la o el contribuyente hubiera, en su caso, recibido para hacer frente al pago de los conceptos mencionados, siempre que resulten exentas en aplicación de la normativa reguladora de este Impuesto.
- b) El importe de las **primas de seguros** que cubran total o parcialmente el impago de las rentas a las que la o el contribuyente tenga derecho por razón del arrendamiento de un inmueble destinado a vivienda a que se refiere este apartado con un **máximo de 300,00 euros** anuales.

En el supuesto de rendimientos de capital inmobiliario procedentes **de viviendas arrendadas a través de los programas del Gobierno Vasco** en el marco del Programa de Vivienda Vacía “Bizigune”, regulado por el Decreto del Gobierno Vasco 466/2013, de 23 de diciembre, del Programa de Intermediación en el Mercado de Alquiler de Vivienda Libre “ASAP”, regulado por el Decreto del Gobierno Vasco 144/2019, de 17 de septiembre, o de otros planes y programas de vivienda autonómicos, forales o municipales similares, se aplicará una **bonificación del 70 por ciento** sobre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble por el arrendamiento o cesión de la vivienda a los citados programas.

Asimismo, será deducible, exclusivamente, el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación. A estos efectos, de las cantidades satisfechas se restará el importe de las subvenciones que la o el contribuyente hubiera, en su caso, recibido para hacer frente al pago de los conceptos mencionados, siempre que resulten exentas en aplicación de la normativa reguladora de este Impuesto.

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 la renta del contrato en virtud de la aplicación de la regla 7ª del apartado 11 de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, se aplicará lo anterior, con las siguientes **especialidades**:

- 1º. En el supuesto de rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas, **la bonificación a aplicar será del 50%** de los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble.
- 2º. **En los rendimientos de capital inmobiliario no incluidos** en el número 1º anterior, **se aplicará una bonificación del 40%** de los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble.

La suma de la bonificación y del gasto deducible no podrá dar lugar, para cada inmueble, a rendimiento neto negativo.

3.5.2. Rendimientos procedentes de viviendas no incluidas en el apartado anterior

En el supuesto de rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas no incluidas en el apartado anterior (3.5.1) , y siempre que no se ejerza una actividad económica en dichos inmuebles, se aplicará una bonificación del 20 por ciento sobre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble.

Asimismo, serán deducibles, exclusivamente, el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación. A estos efectos, de las cantidades satisfechas se restará el importe de las subvenciones que la o el contribuyente hubiera, en su caso, recibido para hacer frente al pago de los conceptos mencionados, siempre que resulten exentas en aplicación de la normativa reguladora de este Impuesto.

La suma de la bonificación y del gasto deducible no podrá dar lugar, para cada inmueble, a rendimiento neto negativo.

3.5.3. Otros rendimientos no procedentes de viviendas

De los otros ingresos íntegros procedentes de la cesión de inmuebles se pueden deducir los siguientes gastos:

- Los **gastos necesarios** para obtener estos rendimientos.
- El importe del **deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo** en los bienes o derechos de los que procedan los rendimientos.

ATENCIÓN: Tratándose de arrendamientos de inmuebles sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, los gastos se computarán excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, se incluirán los siguientes gastos:

- a) Los **intereses** de los capitales ajenos invertidos para adquirir, rehabilitar o mejorar los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute, y demás **gastos de financiación**.
- b) Los **tributos y recargos no estatales**, así como las tasas, recargos y contribuciones especiales estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador o deriven del retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- c) Las **cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales**, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares.
- d) Los gastos ocasionados por la **formalización del arrendamiento**, subarriendo, cesión o constitución de derechos, así como los de **defensa jurídica** de los bienes, derechos o rendimientos.
- e) También se pueden deducir los **gastos de conservación y reparación**. Tienen esta consideración:
 - 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, etc.

ATENCIÓN: En esta categoría no se incluyen las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

- f) **El importe de las primas de contratos de seguro** sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga.
- g) **Los gastos de servicios o suministros.**
- h) **Los gastos de amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo**, siempre que respondan a su **depreciación efectiva**. Se considera que las amortizaciones cumplen el **requisito de efectividad** en los siguientes casos:
- **Bienes inmuebles:** Cuando, en cada año, **la amortización no exceda del 3% del coste de adquisición, sin incluir el valor del suelo**. Si se desconoce el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.
 - **Bienes muebles, susceptibles de ser utilizados por un periodo superior a un año y cedidos junto con el inmueble:** Cuando, en cada año, la amortización no exceda de **aplicar a los costes de adquisición los coeficientes mínimos** que resulten de los periodos máximos de amortización según la tabla de amortización¹ incluida en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.
 - **Derechos reales de uso y disfrute:** Podrá amortizarse el **coste de adquisición satisfecho**, con el límite de los rendimientos íntegros de cada uno de ellos. De tal forma, si los derechos son de **duración determinada**, la amortización será el resultado de dividir el coste de adquisición del derecho o facultad por el número de años de duración del mismo. Sin embargo, si estos **derechos son vitalicios**, la amortización será el 3% del coste de adquisición.

ATENCIÓN: Las amortizaciones nunca podrán ser mayores que el valor de adquisición del bien o derecho de que se trate.

La suma de los gastos deducibles no podrá dar lugar, para cada inmueble, a rendimiento neto negativo.

3.6. ¿Cómo tributan?

Los rendimientos de capital inmobiliario procedentes de viviendas, tal y como se han definido en el punto 3.2. **se integrarán en la base imponible del ahorro e irán a la escala aplicable a la base liquidable del ahorro.**

Los otros rendimientos del capital inmobiliario se integrarán en la base imponible general, e irán a la escala aplicable a la base liquidable general.

Ejemplo A

Usted arrienda un local por 60.000 € anuales y que tiene unos gastos deducibles de 12.000 €. Además, el 4 de enero de 2025 percibe del arrendatario 54.000 € como indemnización por determinados desperfectos producidos.

Arrendamiento

Rendimiento íntegro	60.000 €
Gastos deducibles	- 12.000 €
Rendimiento neto (60.000 € – 12.000 €)	48.000 €

Indemnización

Indemnización	54.000 €
Rendimiento íntegro (50% 54.000)	27.000 €
Gastos deducibles	0 €
Rendimiento neto	27.000 €

¹ La tabla de amortización se recoge en el apartado uno del artículo 17 de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto de Sociedades.

El rendimiento neto del capital inmobiliario será la suma de los rendimientos netos del arrendamiento y de la indemnización.

Rendimiento neto del arrendamiento	48.000 €
Rendimiento neto de la indemnización	27.000 €
Rendimiento neto capital inmobiliario (48.000 € + 27.000 €)	75.000 €

Ejemplo B

Supongamos que usted posee cuatro inmuebles:

1. El primer inmueble **es su vivienda habitual, que está en Murguía**. La adquirió en 1985 por 48.000 €, y desde entonces la Administración no le ha notificado el aumento de dicho valor. Por otro lado, el valor catastral que figura en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para el año 2025 es de 30.000 €, por el que ha pagado una cuota de 120 €.

2. El segundo es un **apartamento en Labastida** cuyo valor catastral en el año 2025 es de 18.000 €. El recibo de Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) asciende a 138 €.

3. El tercero es un **inmueble arrendado, no considerado arrendamiento de vivienda**, local en Salvatierra por el que percibieron 13.600 € en concepto de arrendamiento y que le produjo los siguientes gastos:

Primas de seguro	180 €
Gastos de conservación	120 €
Gastos de portería	240 €
Gastos de administración	60 €

Para comprar este inmueble, un banco le concedió un préstamo, por el que ha pagado a lo largo del ejercicio 900 € de intereses y 1.200 € por amortización del principal.

También pagó 96 € por la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El valor catastral del inmueble es de 24.000 €. El precio de adquisición fue de 21.000 €, sin contar el coste del suelo.

4. El cuarto es un inmueble arrendado, considerado arrendamiento de vivienda, en Vitoria-Gasteiz por el que se percibieron 7.200€ en concepto de arrendamiento. El recibo de Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) asciende a 253 €.

Una entidad de crédito le concedió un préstamo para su adquisición, por el que ha pagado en 2025 1.100 € de intereses y 2.300 € por amortización del principal. También abonó 290€ como prima de seguro que cubre el impago de las rentas.

Vamos a calcular los rendimientos netos de cada inmueble:

1.- Vivienda habitual

No se imputa rendimiento alguno por la titularidad de inmuebles no arrendados.

2.- Apartamento en Labastida

No se imputa rendimiento alguno por la titularidad de inmuebles no arrendados.

3.- Inmueble arrendado (local en Salvatierra)

Gastos	
Seguro	180 €
Conservación	120 €
Portería	240 €

Gastos	
Administración	60 €
Intereses del préstamo	900 €
Impuesto sobre Bienes Inmuebles	96 €
Amortización (3% precio de adquisición - coste del suelo)	630 €
Total gastos	2.226 €
Rendimiento íntegro del capital inmobiliario (arrendamiento)	13.600 €
Gastos	- 2.226 €
Rendimiento neto (3.600 € – 2.226 €)	11.374 €

4.- Inmueble arrendado (vivienda en Vitoria-Gasteiz)

Gastos	
Seguro (límite 300€)	290 €
Intereses del préstamo	1.100 €
Impuesto sobre Bienes Inmuebles NO DEDUCIBLE	0 €
Total gastos deducibles	1.390 €
Rendimiento íntegro del capital inmobiliario (arrendamiento)	7.200 €
Bonificación 30% s/ 7.200	- 2.160 €
Gastos	- 1.390 €
Rendimiento neto (7.200€ - bonificación 30% s/7.200 - gastos)	3.650 €

3.7. ¿A quién se atribuyen los rendimientos del capital inmobiliario?

Se considerará que los rendimientos del capital son obtenidos por aquellos contribuyentes que sean **titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos** que produzcan dichos rendimientos. Por ello, esos mismos titulares deberán incluir estos rendimientos en la declaración. Asimismo, serán los **titulares de los derechos reales de disfrute** quienes deberán incluir los rendimientos íntegros derivados de esos derechos.

Si la titularidad no está debidamente acreditada...

Cuando la titularidad de los bienes o derechos no esté debidamente acreditada, 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.

Si la titularidad corresponde a varias personas...

Cuando la titularidad de un bien inmueble o derecho corresponde a varias personas, se considerará que los rendimientos han sido 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 su porcentaje de participación al rendimiento total producido por el inmueble o derecho.

En el caso de matrimonio o pareja de hecho, constituida conforme a la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo...

En caso de matrimonio o pareja de hecho constituida conforme a la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que

sean comunes a ambos cónyuges o miembros de la pareja de hecho, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial y patrimonial y de acuerdo con la legislación civil aplicable en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia, corresponderán a cada uno de ellos a partes iguales, 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 o miembros de la pareja de hecho legalmente constituida corresponderán íntegramente a éste.

3.8. ¿Cuándo se imputan los rendimientos del capital inmobiliario?

Los rendimientos de capital inmobiliario se imputarán al periodo impositivo en que se produzca el correspondiente cobro.

Las rentas estimadas se imputarán al periodo impositivo en que se entiendan producidas.

¿Qué hay que hacer si se cambia de residencia al extranjero?

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambiar su residencia al extranjero, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto en el lugar donde vivía antes de cambiar de residencia, en las condiciones que se fijen reglamentariamente. Si fuera necesario, se realizará una declaración liquidación complementaria, sin sanción, sin intereses de demora y sin recargo alguno.

¿Y en caso de fallecimiento?

Si el contribuyente fallece, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último periodo impositivo que deba declararse.

3.9. ¿Cómo se valoran los rendimientos estimados?

Se supondrá que las cesiones de bienes y derechos han sido retribuidas.

Para valorar los rendimientos estimados se atenderá a su **valor normal en el mercado**. Por valor normal en el mercado se entenderá la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario. Los medios de prueba serán los admitidos en derecho.

Cuando de los datos obrantes en la Administración tributaria se desprenda que los bienes inmuebles cuya titularidad corresponda al contribuyente se encuentran arrendados, subarrendados o se hayan cedido derechos o facultades de uso y disfrute sobre los mismos y no se computen rendimientos en su autoliquidación, se estimará un rendimiento neto de capital inmobiliario del 5 por ciento del valor de dicho inmueble conforme a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio, salvo que el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge, la pareja de hecho o un pariente, incluidos los afines hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente.

3.10. ¿Quién puede aplicar deducción por rehabilitación protegida?

Las y los contribuyentes que determinen el **rendimiento neto de capital inmobiliario** conforme a lo dispuesto en el apartado 3.5.1. **podrán aplicar una deducción del 18 por ciento de las cantidades satisfechas destinadas a la rehabilitación de la vivienda objeto de arrendamiento, con un límite de deducción de 3.000,00 euros anuales.**

A estos efectos se entenderá por **rehabilitación** aquellas obras realizadas por la persona propietaria en la vivienda arrendada cuando haya sido dictada resolución calificando o

declarando las mismas como actuación protegida en virtud de lo dispuesto en el Decreto del Gobierno Vasco 317/2002, de 30 de diciembre, sobre actuaciones protegidas de rehabilitación del patrimonio urbanizado y edificado, o en su caso haya sido calificada como actuación protegible de conformidad con el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, o normas análogas que lo sustituyan.

Asimismo, se entenderá por rehabilitación las obras e instalaciones de adecuación que se efectúen en la vivienda arrendada a que se refiere el párrafo primero de este apartado, así como las 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 cualquier otro elemento arquitectónico, o las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de seguridad de personas con discapacidad o dependencia, en las condiciones previstas reglamentariamente.

A los efectos de la deducción prevista en este apartado, de las cantidades citadas en los párrafos anteriores se restará el importe de las subvenciones que la o el contribuyente hubiere, en su caso, recibido para la rehabilitación de la vivienda que resulten exentas en aplicación de la normativa reguladora de este Impuesto.

4

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

- 4.1. ¿Qué son los rendimientos del capital mobiliario?
- 4.2. ¿Qué son los rendimientos en especie?
 - 4.2.1. Concepto de rendimientos en especie
 - 4.2.2. ¿Cómo se valoran?
 - 4.2.3. ¿Cómo se integran en la base imponible?
- 4.3. ¿Cuáles son los rendimientos íntegros del capital mobiliario?
 - 4.3.1. Rendimientos obtenidos por participar en los fondos propios de cualquier tipo de entidad
 - 4.3.2. Rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios a terceros
 - 4.3.3. Rendimientos dinerarios o en especie obtenidos por operaciones de capitalización, por contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales
 - 4.3.3.1. Régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales
 - 4.3.4. Otros rendimientos del capital mobiliario
- 4.4. ¿En qué base se integran los rendimientos de capital mobiliario?
- 4.5. ¿Cómo se calcula el rendimiento neto?
- 4.6. ¿A quién se atribuyen los rendimientos del capital mobiliario?
- 4.7. ¿Cuándo se imputan los rendimientos del capital mobiliario?
- 4.8. ¿Cómo se valoran los rendimientos estimados?
- 4.9. Operaciones vinculadas

4.1. ¿Qué son los rendimientos del capital mobiliario?

Se consideran rendimientos íntegros del capital mobiliario la totalidad de las utilidades o contraprestaciones que provengan del capital mobiliario, directa o indirectamente, bien en dinero o bien en especie, cualquiera que sea su denominación o naturaleza. En general, se consideran también rendimientos del capital mobiliario los que provengan de los restantes bienes o derechos que no estén calificados como inmobiliarios, cuya titularidad corresponda al contribuyente y que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

Los rendimientos que provengan de elementos patrimoniales, bienes o derechos, que se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente se consideran como rendimientos de actividades económicas¹, y no como rendimientos del capital mobiliario.

En particular, son rendimientos íntegros de capital mobiliario los siguientes:

- a) Rendimientos obtenidos por participar en los fondos propios de cualquier tipo de entidad: dividendos, utilidades derivadas de la condición de socio...
- b) Rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios a terceros: intereses de letras, pagarés, títulos emitidos al descuento...
- c) Rendimientos en dinero o en especie obtenidos por operaciones de capitalización y por contratos de seguros de vida o invalidez.
- d) Otros rendimientos de capital mobiliario: arrendamientos de bienes muebles, asistencia técnica, propiedad industrial e intelectual, derechos de imagen...

Por el contrario, **no son rendimientos de capital mobiliario:**

- Los dividendos y participaciones en beneficios percibidos de las sociedades patrimoniales que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad haya tributado como sociedad patrimonial.
- Los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional, en la parte que correspondan a rentas positivas que hayan sido imputadas². El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación recogida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

- Los beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales³.
- La contraprestación obtenida por el contribuyente con motivo de aplazar o fraccionar el precio de las operaciones realizadas dentro de su actividad económica habitual, sin que esto suponga que no deba tributar por el concepto que corresponda.
- Los rendimientos procedentes de la entrega de acciones liberadas (gratuitas).
- Los derivados de la asistencia técnica, cuando ésta la presten contribuyentes que desarrollen una actividad económica y la prestación se realice en el ejercicio de esta actividad.
- La venta de los derechos de suscripción preferente en las ampliaciones de capital (que siguen teniendo su tratamiento fiscal dentro de las ganancias o pérdidas patrimoniales).
- Los derivados de las transmisiones lucrativas, por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

¹ Véase el capítulo 5 “Rendimientos de actividades económicas”.

² La imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional se trata en el capítulo 7 “Imputación de rentas”.

³ La tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales se trata en el capítulo 7 “Imputación de rentas”.

4.2. ¿Qué son los rendimientos en especie?

4.2.1. Concepto de rendimientos en especie

Se entiende por rendimientos en especie la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios para fines particulares, gratis o por un precio inferior al normal de mercado, aun en el caso de que no supongan un gasto real para quien los conceda (por ejemplo, si el contribuyente recibe electrodomésticos, viajes etc. por haber depositado determinadas cantidades a plazo fijo).

Cuando el pagador de los rendimientos entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, los rendimientos tendrán la consideración de dinerarios.

4.2.2. ¿Cómo se valoran?

Con carácter general, las rentas en especie se valoran por su valor normal en el mercado.

4.2.3. ¿Cómo se integran en la base imponible?

Para integrar en la base imponible las rentas en especie se debe sumar la valoración de la retribución en especie y el ingreso a cuenta que debió efectuarse, **salvo** que el importe de este ingreso **hubiera sido repercutido al perceptor de la renta. En este caso**, el perceptor de la renta **sólo** integrará en la base imponible **la valoración de esa retribución en especie**, sin sumarle el ingreso a cuenta.

4.3. ¿Cuáles son los rendimientos íntegros del capital mobiliario?

Como hemos señalado en el apartado 4.1 anterior, se consideran rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

4.3.1. Rendimientos obtenidos por participar en los fondos propios de cualquier tipo de entidad

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, en dinero o en especie:

1. Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.
2. Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal. De estos rendimientos hay que exceptuar la entrega de acciones liberadas.
3. Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades 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.
4. Cualquier otra utilidad percibida de una entidad por ser socio, accionista, asociado o partícipe.
5. La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento de capital mobiliario.

6. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. 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, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributarán como las participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad. 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.

4.3.2. Rendimientos obtenidos por la cesión de capitales propios a terceros

Son las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, en dinero o en especie, tales como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por cesión del dinero. Se incluyen también en esta categoría las rentas derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

La transmisión, canje o amortización de cualquier activo financiero siempre generará rendimientos de capital mobiliario y no ganancias o pérdidas patrimoniales. 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.

En particular, se consideran rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios las siguientes:

- Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.
- La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.
- Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra.
- Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito que sea de titularidad de aquélla.

Cuando el rendimiento se produzca por transmisión, reembolso o amortización de valores, dicho rendimiento será la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso o amortización y su valor de adquisición o suscripción. Cuando se produzca por canje o conversión de valores (por ejemplo, un canje de obligaciones por acciones) habrá que comparar el valor de los valores recibidos con el de adquisición de los que hemos entregado.

Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban.

Para disminuir el rendimiento pueden computarse también los gastos accesorios de adquisición y enajenación, siempre que se justifiquen adecuadamente.

Los rendimientos negativos derivados de transmisiones de activos financieros, 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 a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente, es decir, cuando salgan definitivamente de su cartera.

Se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario en las transmisiones lucrativas, por causa de muerte del contribuyente, de los activos representativos de la captación y

utilización de capitales ajenos citados, incluso cuando la transmisión lucrativa se efectúe en uso del poder testatorio por el comisario o en ejercicio del usufructo poderoso o por cualquier título sucesorio con eficacia de presente, teniendo a estos efectos la consideración de títulos sucesorios los previstos en el artículo 7 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En dichas transmisiones lucrativas por título sucesorio con eficacia de presente, se tomará como valor de adquisición, a efectos de futuras transmisiones, el que tuvieran en el momento de la entrega por parte del donante al donatario, excepto que el donatario transmita los mismos activos antes de que se produzca el fallecimiento del donante, en cuyo caso el donatario se subrogará, respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos activos, en la posición del donante, conservando los que tuviera con anterioridad al pacto sucesorio con eficacia de presente.

Tampoco se computará el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la donación de dichos activos.

Ejemplo

Usted adquirió en 2012 un activo financiero por 3.005,06 € y lo vendió el 1 de agosto de 2025 por un importe de 2.884,86 €. Los gastos de adquisición correspondientes a este activo ascendieron a 19,53 €. El 15 de septiembre de 2025 compró otro activo financiero homogéneo por 3.005,06 €.

Venta del activo financiero

Valor de adquisición (3.005,06 € + 19,53 €)	3.024,59 €
Valor de transmisión	2.884,86 €
Rendimiento íntegro (2884,86 € - 3024,59 €)	- 139,73 €

El rendimiento negativo de 139,73 € derivado de la transmisión del activo financiero se integrará a medida que se transmita el activo financiero que permanece en el patrimonio del contribuyente, puesto que ha adquirido otro activo financiero homogéneo dentro de los dos meses posteriores a la transmisión de aquél.

Régimen fiscal aplicable a los rendimientos obtenidos por personas físicas derivados de aportaciones financieras subordinadas previstas en la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi (Disposición Adicional 24ª de la Norma Foral 33/2013, del IRPF)

Se calificarán como rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, y con independencia de la fecha en que se produzcan o se hayan producido las situaciones que se señalan a continuación, el tratamiento fiscal aplicable será el siguiente:

- En el caso de operaciones de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de dichos valores, los correspondientes rendimientos se calificarán como rendimientos de capital mobiliario. El mismo tratamiento fiscal será de aplicación a las transacciones derivadas de acuerdos extrajudiciales con las entidades comercializadoras, hayan sido o no sometidos a retención a cuenta los correspondientes abonos.
- En el caso de sentencias con declaración de nulidad de la suscripción de los títulos, se entenderá que el titular de los mismos obtiene una ganancia o pérdida patrimonial, imputable al ejercicio en que la sentencia adquiere firmeza, por la diferencia neta entre los intereses reconocidos a su favor y las cantidades a que debe hacer frente junto con sus correspondientes intereses, sin que proceda por tal motivo la rectificación de las correspondientes autoliquidaciones. El mismo tratamiento fiscal resultará aplicable en el caso de sentencias con declaración de nulidad de la suscripción de participaciones preferentes o de deuda subordinada.

- c) En el caso de que las cooperativas emisoras hayan sido declaradas en situación de concurso y éstos se conviertan en un crédito concursal, los contribuyentes podrán optar por incluir la alteración patrimonial derivada de este crédito en la renta general o por considerarlo como un rendimiento de capital mobiliario.

4.3.3. Rendimientos dinerarios o en especie obtenidos por operaciones de capitalización, por contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales

Quedan incluidos dentro de esta categoría los rendimientos procedentes de:

- El capital diferido.
- Las rentas inmediatas, vitalicias o temporales, no adquiridas por herencia, legado u otro título sucesorio.
- Las rentas diferidas, vitalicias o temporales, no adquiridas por herencia, legado u otro título sucesorio.
- La extinción de rentas temporales o vitalicias
- 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 de acuerdo con lo establecido para las rentas diferidas. En ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en este apartado cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio

ATENCIÓN: No se computan como rendimientos del capital mobiliario los procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, cuando deban tributar como rendimientos del trabajo⁴. Esta última circunstancia se da en las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social y de contratos de seguro colectivo 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 Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y en su normativa de desarrollo.

a) Capital diferido

Cuando se perciba un capital diferido como consecuencia de operaciones de capitalización o de contratos de seguro de vida o invalidez, para calcular el rendimiento del capital mobiliario se restará del capital percibido el importe de las primas satisfechas.

$$\text{Rendimiento del capital mobiliario} = \text{Capital percibido} - \text{Primas satisfechas}$$

No obstante lo anterior, si el contrato de seguro 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 corresponde 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% de la provisión matemática. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para el fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

⁴ Véase el capítulo 2 "Rendimientos del trabajo".

b) Rentas inmediatas

Las rentas inmediatas son aquellas que, a cambio del pago de una o varias primas, se empiezan a percibir periódicamente de forma inmediata. El periodo durante el cual se perciben puede estar fijado en un número de años (renta temporal) o en función de la vida del rentista (rentas vitalicias).

La renta que recibe el contribuyente a lo largo de los años tiene una doble composición. Por un lado, se recupera parte del capital entregado y, por otro, se obtienen paulatinamente los intereses que retribuyen la cesión de ese capital. Por esta razón se incorpora como rendimiento íntegro una parte de la renta obtenida en cada ejercicio. Por la misma razón, el porcentaje que se considera rendimiento es diferente según la edad del rentista en el momento de constituirse la renta o según el número de años en que la renta se va a percibir.

Rentas vitalicias inmediatas. Cuando se constituye una renta a favor de un contribuyente, para computar los rendimientos íntegros del capital no se tendrá en cuenta la totalidad del importe de la renta percibida, sino un porcentaje de la misma. Lógicamente, el porcentaje es mayor cuanto más joven es el rentista, ya que su esperanza de vida es más alta y, por tanto, cederá el capital por más tiempo y obtendrá mayor rentabilidad por ello.

Edad	%
Menos de 40 años	40
Entre 40 y 49 años	35
Entre 50 y 59 años	28
Entre 60 y 65 años	24
Entre 66 y 69 años	20
70 o más años	8

ATENCIÓN: Estos porcentajes corresponden a la edad del rentista en el momento de constituir la renta y se mantendrán invariables mientras la renta siga vigente.

Planes individuales de ahorro sistemático.

Los Planes Individuales de Ahorro Sistemático tributarán de conformidad con lo dispuesto para las rentas vitalicias inmediatas.

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 en proporción a la disposición realizada. A estos efectos, se considerará que la cantidad recuperada corresponde a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad.

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 el apartado 23 del artículo 9 de la Norma Foral 33/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Rentas temporales inmediatas. Cuando se pacta una renta de duración determinada a cambio del pago de una o varias primas, sólo se integra en el impuesto un porcentaje de las rentas anuales percibidas por las mismas razones que para las rentas vitalicias inmediatas. **Este porcentaje depende de la duración del contrato y se mantendrá constante mientras esté en vigor.** El porcentaje será mayor cuanto mayor sea el tiempo por el que se ha cedido el capital.

Duración de la renta	%
Menor o igual a 5 años	12
Mayor de 5 y menor o igual a 10 años	16
Mayor de 10 años y menor o igual a 15 años	20
Mayor de 15 años	25

Ejemplo

Usted contrató un seguro de rentas inmediatas, pagando una prima de 150.253,03 €, a cambio de una renta temporal de 25 años de duración. El tipo de interés aplicado por la compañía de seguros es el 3,5%.

La renta que percibirá cada año será de 9.114,84 €.

El rendimiento de capital mobiliario será cada año de:

Renta anual	9.114,84 €
Porcentaje de integración (renta de duración superior a 15 años)	25%
Rendimiento íntegro del capital mobiliario	2.278,71 €

c) Rentas diferidas

Las rentas diferidas pueden ser, como las inmediatas, vitalicias o temporales. La única diferencia consiste en que en las rentas diferidas, la prima o primas se pagan antes del ejercicio en el que se comienzan a recibir dichas rentas. Para calcular el rendimiento del capital mobiliario, hay que aplicar los porcentajes previstos en el caso de las rentas inmediatas y sumar a esta cifra la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta. Para calcular dicha rentabilidad habrá que restar el importe de las primas satisfechas al valor actual financiero-actuarial de la renta que se constituye. Dicha rentabilidad se repartirá linealmente durante los 10 primeros años de cobro de la renta vitalicia. Si se trata de una renta temporal, se repartirá linealmente entre los años de duración de la misma con un máximo de 10 años.

Ejemplo

Usted contrató un seguro de rentas diferidas, aportando durante 10 años la cantidad de 3.005,06 € anuales. Al cabo de los mismos, empieza a recibir una renta temporal de 4.666,77 € anuales durante 10 años.

El valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye es de 36.926,81 €, si suponemos un interés del 4,5%.

Rentabilidad diferida: Para calcular la rentabilidad diferida restaremos del valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye el importe de las primas satisfechas.

Valor actual financiero actuarial de la renta	36.926,81 €
Primas pagadas (3005,06 € x 10 años)	- 30.050,60 €
Rentabilidad diferida	6.876,21 €

Al tratarse de una renta temporal la rentabilidad diferida se repartirá entre los años de duración de la renta (10 años).

$$6.876,21 \text{ €} / 10 \text{ años} = 687,62 \text{ €/año}$$

Anualidad de la renta:

La renta que percibirá cada año será de 4.666,77 €.

El rendimiento de capital mobiliario será cada año de:

Renta anual	4.666,77 €
Porcentaje de integración (renta de duración superior a 5 años e inferior o igual a 10 años)	16%
Rendimiento íntegro	746,68 €

Rendimiento de capital mobiliario total:

Anualidad (16% de la renta anual)	746,68 €
Rentabilidad diferida del año	687,62 €
Rendimiento íntegro del capital mobiliario (746,68 € + 687,62 €)	1.434,30 €

Sin embargo, existe un **régimen especial** para el caso de prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez distintos de los contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social y de contratos de seguro colectivo 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 Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y en su normativa de desarrollo. En este caso, estas **prestaciones se integrarán en la base imponible del impuesto como rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía sea mayor que la de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato**. En este supuesto, por tanto, no se aplicarán los porcentajes anteriores previstos para las rentas inmediatas. **Para poder aplicar este régimen especial, hay dos requisitos:**

- **Que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones** del contrato de seguro durante su vigencia.
- En el caso de **prestaciones por jubilación, que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, dos años antes de la fecha de jubilación**.

Además, deberán cumplirse estas **dos condiciones**:

- Las contingencias por las que pueden percibirse las prestaciones serán las previstas en el artículo 8.6 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, en los términos establecidos para éstos.
- 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, establece 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 y su normativa de desarrollo, respecto a los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas.

Ejemplo

Usted contrató un seguro de rentas diferidas, aportando hasta su edad de jubilación la cantidad de 3.005,06 € anuales (en total aportó 10 años). Al cabo de los mismos, empieza a recibir una renta temporal de 4.666,77 € anuales durante 10 años.

El valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye es de 36.926,81 €, si suponemos un interés del 4,5%.

El régimen general sería el antes señalado:

Para calcular la rentabilidad diferida restaremos del valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye el importe de las primas satisfechas.

Valor actual financiero actuarial de la renta	36.926,81 €
Primas pagadas (3005,06 €. x 10 años)	- 30.050,61 €
Rentabilidad diferida	6.876,20 €

Al tratarse de una renta temporal la rentabilidad diferida se repartirá entre los años de duración de la renta (10 años).

$$\frac{6.876,21 \text{ €}}{10 \text{ años}} = 687,62 \text{ €/año}$$

La renta que percibirá cada año será de 4.666,77 €.

El rendimiento de capital mobiliario será cada año de:

Renta anual	4.666,77 €
Porcentaje de integración (renta de duración superior a 5 años e igual a 10 años)	16%
Renta a integrar (16% 4.666,77 €)	746,68 €
Anualidad (16% de la renta anual)	746,68 €
Rentabilidad diferida del año	687,62 €
Rendimiento íntegro del capital mobiliario (746,68 € + 687,62 €)	1.434,30 €

Pero el régimen especial implica que usted no paga hasta el momento en que la suma de las rentas percibidas (4.666,77 €) sea mayor a la suma de las primas satisfechas (30.050,61 €)

Año	Renta recibida años	Saldo sumatorio primas satisfechas	Importe a integrar en la base
1	4.666,77 €	30.050,61 €	0 €
2	4.666,77 €	25.383,84 €	0 €
3	4.666,77 €	20.717,07 €	0 €
4	4.666,77 €	16.050,30 €	0 €
5	4.666,77 €	11.383,53 €	0 €
6	4.666,77 €	6.716,76 €	0 €
7	4.666,77 €	2.049,99 €	2.616,78 €
8-10	4.666,77 €	0 €	4.666,77 €

Para aplicar este régimen especial deben cumplirse los requisitos siguientes:

- que el contrato se celebre al menos dos años antes de la jubilación.
- las situaciones en que se pueden cobrar las prestaciones sean: jubilación o situación asimilable, invalidez laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y muerte del partícipe o beneficiario.
- que no se haya producido la movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia.

d) Extinción de las rentas temporales o vitalicias

Cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, en ese momento calcularemos los rendimientos del capital derivados de la operación. Para ello habrá que **sumar a la cuantía obtenida por el rescate la parte de las rentas que**, de acuerdo con los puntos anteriores de este apartado, no haya sido considerada como rendimiento del capital mobiliario, **y restar a la cantidad resultante de dicha suma las primas satisfechas.**

ATENCIÓN. No existirá rendimiento para el rentista cuando la renta temporal o vitalicia se extinga como consecuencia de su fallecimiento.

e) 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 de acuerdo con lo establecido, con carácter general, para las rentas diferidas**. En ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en esta letra cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio.

f) En el caso de 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, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida.

4.3.3.1. Régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales

1. Rentas vitalicias y temporales constituidas antes del 1 de enero de 1999.

Para determinar la parte de las rentas vitalicias y temporales, inmediatas o diferidas, que se considera rendimiento del capital mobiliario, resultarán aplicables exclusivamente los porcentajes establecidos para rentas inmediatas, vitalicias y temporales, a las prestaciones en forma de renta que se perciban a partir del 1 de enero de 2007, cuando la constitución de las rentas se hubiera producido con anterioridad a 1 de enero de 1999.

Dichos porcentajes resultarán aplicables en función de la edad que tuviera el perceptor en el momento de la constitución de la renta en el caso de rentas vitalicias o en función de la total duración de la renta si se trata de rentas temporales

2. Rendimientos derivados del rescate de rentas vitalicias o temporales constituidas antes del 1 de enero de 1999

Si se acudiera al rescate de rentas vitalicias o temporales constituidas antes del 1 de enero de 1999, para calcular el rendimiento del capital mobiliario producido con motivo del rescate se restará la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta.

4.3.4. Otros rendimientos del capital mobiliario

Son también rendimientos del capital mobiliario, en dinero o en especie, los siguientes:

- **Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor** (si son percibidos por sus autores, se consideran rendimientos de actividades profesionales).
- **Los procedentes de la propiedad industrial, siempre que esta propiedad no esté afecta a actividades económicas** realizadas por el contribuyente (si la concesión de las licencias la hace el propio inventor, la contraprestación percibida se incluye como ingresos derivados de una actividad profesional).
- **Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, a no ser que dicha prestación se realice en el ámbito de una actividad económica.**
- **Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarriendo percibidos por el subarrendador, en tanto no constituyan actividades económicas.**
- **Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen** o del consentimiento o autorización para su utilización, **salvo** que estos rendimientos **los obtenga quien genera el derecho a la explotación de la imagen o en el ámbito de una actividad económica.**

4.4. ¿En qué base se integran los rendimientos de capital mobiliario?

Constituyen la **renta del ahorro** los rendimientos del capital mobiliario siguientes:

A) Los rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad.

B) Los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

Los rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la cesión de capitales propios a entidades vinculadas con el contribuyente se integrarán, con carácter general, en la Base Imponible General. No obstante, se incluirán en la renta del ahorro, cuando se trate de rendimientos percibidos de entidades financieras y no difieran de los que hubieran sido ofertados a otros colectivos de similares características a las de las personas que se consideran vinculadas a la entidad pagadora.

C) Los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.

La base liquidable del ahorro será gravada según la escala del artículo 76 de la Norma Foral 33/2013, del IRPF, como se verá en el capítulo 11 de este manual.

– Constituyen la **renta general** los rendimientos de capital mobiliario siguientes:

A) Los otros rendimientos del capital mobiliario recogidos en el apartado 4.3.4. de este manual.

B) Los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, procedentes de entidades vinculadas al contribuyente en el sentido del **artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades**, que no cumplan los requisitos de la letra B) anterior.

C) Los rendimientos atribuidos a los socios capitalistas, recogidos en el artículo 54, párrafo 3º de la N.F. 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La renta general está gravada por los tipos que se indican en la escala del artículo 75 de la Norma Foral 33/2013, como se verá en el capítulo 11 de este manual.

4.5. ¿Cómo se calcula el rendimiento neto?

Con carácter general, el rendimiento neto del capital mobiliario coincidirá con la suma de los rendimientos íntegros.

Excepción: Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, para la obtención del rendimiento neto serán deducibles 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 que los ingresos procedan. En ningún caso, la suma de los gastos deducibles podrá dar lugar a un rendimiento negativo.

No obstante lo anterior, cuando se trate de subarrendamientos de vivienda, para la obtención del rendimiento neto exclusivamente serán deducibles las cantidades satisfechas por el subarrendador en concepto de arrendamiento en la parte proporcional al elemento subarrendado y adicionalmente se aplicará una bonificación del 30% sobre la diferencia entre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble subarrendado y el importe computado como gasto deducible.

No obstante, el rendimiento neto procedente de los rendimientos previstos en el apartado 4.3.4. de este manual, con un **período de generación superior a dos años se integrarán en un 60%**. Este porcentaje de integración será del **50%** en el supuesto de que **el período de generación sea superior a cinco años, así como cuando se trate exclusivamente de:**

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.

El cómputo del período de generación en el caso de que estos rendimientos **se cobren de forma fraccionada**, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento. Cuando los rendimientos del capital mobiliario con un período de generación superior a dos años se perciban de forma fraccionada, se aplicarán los porcentajes de integración del 60% o del 50%, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años correspondiente al período de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos o a cinco, respectivamente. La cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicarán los porcentajes de integración no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100%.

Cuando se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100 por ciento, a los efectos de computar el límite de 300.000 euros previsto en el párrafo anterior, se considerarán en primer lugar aquéllos a los que correspondan porcentajes de integración más reducidos.

En los supuestos de percepción de forma fraccionada a que se refiere el apartado 2 de este artículo si procediera la aplicación del límite de 300.000 euros mencionado, dicho límite se distribuirá de forma proporcional a las cantidades que se perciban en cada ejercicio de fraccionamiento.

Cuando conste que el período de generación sea superior a dos años pero no sea posible determinar exactamente el referido período se considerará que el mismo es de tres años.

4.6. ¿A quién se atribuyen los rendimientos del capital mobiliario?

Los rendimientos del capital se considerarán obtenidos por los **contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de los que provengan dichos rendimientos**. En los siguientes casos, se procederá como detallamos a continuación:

Si la titularidad no está debidamente acreditada...

Cuando la titularidad de los bienes o derechos no esté debidamente acreditada, 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.

Si hay varios titulares...

Si son varios los titulares, se considerará que los rendimientos han sido obtenidos por cada uno de ellos 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.

En el matrimonio o pareja de hecho, constituida conforme a la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo.

En caso de matrimonio o pareja de hecho constituida conforme a la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges o miembros de la pareja de hecho, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio y con los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia o pareja de hecho, corresponderán a cada uno de ellos a partes iguales, 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, sea de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges o pareja de hecho legalmente constituida corresponderán íntegramente a éste.

4.7. ¿Cuándo se imputan los rendimientos del capital mobiliario?

Los rendimientos del capital mobiliario **se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor.**

Las **rentas estimadas** se imputarán al periodo impositivo en que se entiendan producidas.

¿Qué hay que hacer si se cambia de residencia al extranjero?

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambiar su residencia al extranjero, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto en el lugar donde vivía antes de cambiar de residencia, en las condiciones que se fijen reglamentariamente. Si fuera necesario, se realizará una declaración liquidación complementaria, sin sanción, sin intereses de demora y sin recargo ninguno.

¿Y en caso de fallecimiento?

Si el contribuyente fallece, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último periodo impositivo que deba declararse.

4.8. ¿Cómo se valoran los rendimientos estimados?

Se supondrá que las cesiones de bienes o derechos han sido retribuidas.

Para valorar los rendimientos estimados **se atenderá a su valor normal en el mercado.** Por valor normal en el mercado se entenderá **la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo que se pruebe lo contrario.** Los medios para probarlo serán los admitidos en derecho.

En el caso de préstamos y operaciones de captación o utilización 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 periodo impositivo.

ATENCIÓN: Para el año 2025 el interés legal del dinero ha quedado establecido en el 3,25%⁵.

4.9. Operaciones vinculadas

Con carácter general, en los supuestos en que exista vinculación se aplicarán las reglas de valoración de las operaciones vinculadas en los términos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades⁶. **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 a este Impuesto que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. **La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.**

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

⁵ El interés legal del dinero para 2025 es el establecido por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2023, prorrogados para 2025.

⁶ Véase el artículo 42 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, relativo a las reglas de valoración en las operaciones vinculadas.

Se entiende que **existe vinculación** en los siguientes casos:

- Entre una sociedad y su socio, si éste posee un porcentaje igual o superior al 25%.
- Entre una sociedad y sus consejeros o administradores.
- Una entidad y los cónyuges, parejas de hecho o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad, afinidad o por la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho a que se refiere la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, hasta el tercer grado de los socios o partícipes que posean un porcentaje igual o superior al 25%, consejeros o administradores.

5

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

- 5.1. ¿Qué son los rendimientos de actividades económicas?
- 5.2. ¿A quién se atribuyen los rendimientos de las actividades económicas?
- 5.3. ¿Quiénes y cómo tributan en las “entidades en régimen de atribución de rentas”?
 - 5.3.1. ¿Quiénes tributan?
 - 5.3.2. ¿Cómo tributan?
- 5.4. ¿Cómo se calcula la base imponible y el rendimiento neto de las actividades económicas?
 - 5.4.1. ¿Cuáles son los métodos para calcular la base imponible?
 - 5.4.2. ¿Cómo se calcula el rendimiento neto de las actividades económicas?
 - 5.4.3. ¿Cuándo son incompatibles la modalidad simplificada y la modalidad normal?
- 5.5. ¿Cómo se calcula el rendimiento por el método de estimación directa?
 - 5.5.1. ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad normal?
 - 5.5.2. ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad simplificada?
 - 5.5.2.1. ¿Qué requisitos tienen que cumplir los contribuyentes?
 - 5.5.2.2. ¿Cuándo se puede elegir la modalidad simplificada? ¿Cómo se puede renunciar a ella?
 - 5.5.2.3. ¿Cuándo puede aplicarse la modalidad simplificada a las entidades en régimen de atribución?
 - 5.5.2.4. Cálculo del rendimiento neto.
- 5.6. ¿Cuál es el tratamiento de los rendimientos irregulares?
- 5.7. ¿Qué elementos patrimoniales están afectos o no afectos a actividades económicas?
 - 5.7.1. ¿Qué son elementos patrimoniales afectos a actividades económicas?
 - 5.7.2. ¿Qué son elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas?
 - 5.7.3. ¿Cómo funciona la afectación y desafectación de elementos patrimoniales por el contribuyente?
 - 5.7.3.1. ¿Qué es la afectación, y cómo funciona?
 - 5.7.3.2. ¿Qué es la desafectación, y cómo funciona?
 - 5.7.4. ¿Cómo se calcula la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales afectos?
 - 5.7.4.1. Primera fase: ¿Cómo se calcula el resultado de la transmisión?

- 5.7.4.2. Segunda fase: ¿Cómo hacer la corrección monetaria del resultado de la transmisión, si éste es positivo?
- 5.7.4.3. Tercera Fase ¿Cuál es el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que hay que incluir en el rendimiento neto?
- 5.7.5. ¿Qué beneficio fiscal tiene la reinversión del importe obtenido en la transmisión de elementos afectos?
- 5.8. ¿Cómo se calculan los rendimientos estimados?
- 5.9. ¿Con qué criterio se hará la imputación temporal?
- 5.10. Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

5.1. ¿Qué son los rendimientos de actividades económicas?

En general, se consideran rendimientos de actividades económicas aquéllos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En consecuencia, **para delimitar el concepto de rendimiento de actividades económicas hay que tener en cuenta:**

1. Que debe existir una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos.
2. Que el titular de esa actividad actúa por su cuenta y en interés propio.
3. Que su objetivo es intervenir en la producción o en la distribución de bienes o servicios.

En particular, se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas los rendimientos de las siguientes actividades empresariales:

- Actividades extractivas.
- Actividades de fabricación.
- Actividades de comercio.
- Actividades de prestación de servicios.
- Actividades de artesanía.
- Actividades agrícolas.
- Actividades forestales.
- Actividades ganaderas.
- Actividades pesqueras.
- Actividades de construcción.
- Actividades mineras.

También se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas los rendimientos de las actividades profesionales¹ (ingenieros, veterinarios, médicos, abogados, notarios, agentes y corredores de seguros, directores de música...). El diferenciar los rendimientos derivados de actividades empresariales de los correspondientes a actividades profesionales es importante por el diferente tratamiento fiscal de unos y otros en aspectos tan señalados como son:

- Sujeción a retención.
- Obligaciones contables y registrales.

Se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles tiene la consideración de actividad económica únicamente cuando para la ordenación de la actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad. A estos efectos, no se computará como persona empleada el cónyuge, pareja de hecho, ascendiente, descendiente o colateral de segundo grado de la o del contribuyente, ya tenga su origen en el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, ni las personas que tengan la consideración de personas vinculadas con el mismo en los términos del apartado 3 del artículo 42 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Si no se cumple el párrafo anterior, los rendimientos derivados de estas actividades se considerarán como rendimientos del capital inmobiliario (en el caso de arrendamiento) o como ganancias o pérdidas patrimoniales (en el caso de compraventa).

¹ Las actividades profesionales son las que se recogen en las secciones segunda y tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

5.2. ¿A quién se atribuyen los rendimientos de las actividades económicas?

Los rendimientos de las actividades económicas se consideran obtenidos por **quienes gestionen de forma habitual, personal, directa y por cuenta propia los medios de producción o los recursos humanos afectos a estas actividades. Se considerará que la citada gestión la realizan quienes figuren como titulares de las actividades económicas, salvo que se pruebe lo contrario.**

5.3. ¿Quiénes y cómo tributan en las “entidades en régimen de atribución de rentas”?

5.3.1. ¿Quiénes tributan?

De forma general, en los casos de sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes², comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.3 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, **la renta obtenida se atribuirá**, respectivamente, a los **socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso**. Si la Administración **no tuviera constancia** indudable de la existencia de **tales normas o pactos**, **el rendimiento se atribuirá por partes iguales a cada uno de ellos. Las rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan** para cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes. No resultará de aplicación lo dispuesto en este apartado a los socios de las sociedades civiles a las que se refiere la Disposición Adicional Vigésimonovena de esta Norma Foral.

RESUMEN: Tributan los socios, herederos, comuneros o partícipes.

5.3.2. ¿Cómo tributan?

Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto de Sociedades sino por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En particular, si una entidad en régimen de atribución de rentas desarrolla una actividad económica, entonces los rendimientos correspondientes a tal actividad tendrán esa misma naturaleza para los integrantes de la entidad que intervengan de forma habitual, personal y directa en gestionar por cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad.

En cambio, para los socios, herederos, comuneros o partícipes que no realicen la mencionada intervención y su participación en la entidad se limite a la mera aportación de un capital, los rendimientos atribuidos se consideran como provenientes del capital. En este caso, se considerará que el rendimiento imputable es, como máximo, del 15 % del capital aportado.

Para aplicar, cuando proceda, lo dispuesto en la Norma Foral sobre el Impuesto sobre Sociedades para microempresas, pequeñas y medianas empresas y con vista a cumplir los requisitos exigidos para calificar las “entidades en régimen de atribución de rentas” como microempresa, pequeña o mediana empresa, se tendrá en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

² Herencias yacentes, son las que están pendientes de aceptación por los herederos.

5.4. ¿Cómo se calcula la base imponible y el rendimiento neto de las actividades económicas?

5.4.1. ¿Cuáles son los métodos para calcular la base imponible?

Existen dos regímenes o métodos para calcular la base imponible:

- **Estimación directa.**
- **Estimación indirecta**, de conformidad con lo dispuesto en la Norma Foral General Tributaria.

5.4.2. ¿Cómo se calcula el rendimiento neto de las actividades económicas?

Se establecen dos modalidades para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas. Son las siguientes:

- **Método de estimación directa.** Comprende dos modalidades:
 - a) **Modalidad normal.**
 - b) **Modalidad simplificada.**

En el rendimiento neto se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.

5.4.3. ¿Cuándo son incompatibles la modalidad simplificada y la modalidad normal?

- **Modalidad normal:** Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades por la modalidad normal del método de estimación directa, calcularán el rendimiento neto de todas sus actividades por esta misma modalidad.
No obstante, si el contribuyente inicia durante el año alguna actividad económica, no tendrá efecto para ese año la citada regla, en lo que se refiere a la nueva actividad.
- **Modalidad simplificada:** Los contribuyentes que, reuniendo los requisitos para aplicar la modalidad simplificada, determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades por esta modalidad, calcularán el rendimiento neto de todas sus actividades por la misma modalidad.

5.5. ¿Cómo se calcula el rendimiento por el método de estimación directa?

ATENCIÓN: La estimación directa supone calcular el rendimiento neto cuantificando los ingresos y gastos de la actividad económica que el contribuyente ha desarrollado. De esta forma el resultado responde a la realidad concreta de la actividad que ha desarrollado el contribuyente.

El método de estimación directa, comprende dos modalidades:

- **Normal.**
- **Simplificada.**

Para el cálculo del rendimiento anual por este método, el contribuyente deberá utilizar, en su caso, el anexo B-1 de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5.5.1. ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad normal?

Para calcular el rendimiento neto mediante esta modalidad, **se tendrán en cuenta las reglas generales** establecidas en el **artículo 25 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³** y lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, junto con las siguientes reglas especiales:

1. Primera regla

No podrán deducirse como gastos las cantidades satisfechas y el valor contable de los bienes entregados en concepto de donación en cuanto sean aplicables a la consecución de los fines propios de las entidades donatarias como federaciones deportivas y clubes deportivos, en relación con las cantidades recibidas de las sociedades anónimas deportivas para la promoción y desarrollo de actividades deportivas no profesionales, siempre que entre las referidas entidades se haya establecido un vínculo contractual oneroso necesario para la realización del objeto y finalidad de las referidas federaciones y clubes deportivos, ni las aportaciones que el propio empresario o profesional haga a mutualidades de previsión social, aunque sí se podrán reducir en la base imponible general.⁴

No obstante, podrán deducirse las cantidades que los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos hayan abonado en virtud de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social. Para esto, será necesario que se cumpla la siguiente condición: que, a efectos de cumplir con la obligación prevista en el Real Decreto Legislativo 8/2015⁵ (es el caso, por ejemplo, de los notarios y de algunos abogados), estos contratos actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, 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, en el citado régimen especial.

2. Segunda regla

Si el cónyuge, pareja de hecho o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas del contribuyente, entonces a fin de calcular los rendimientos de la actividad, el contribuyente (como titular de la actividad) restará las retribuciones (sueldos, salarios...) estipuladas con cada uno de ellos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que exista el correspondiente contrato laboral.
- Que el cónyuge, la pareja de hecho o los hijos menores estén afiliados al régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Que las retribuciones estipuladas con el cónyuge, pareja de hecho o hijos menores no sean superiores a las que en el mercado corresponden a la cualificación profesional y trabajo desempeñado por aquéllos.

Las retribuciones que el cónyuge, pareja de hecho o hijos menores hayan obtenido se considerarán rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

³ En el caso de inicio de actividad se aplicará lo recogido en el artículo 25.5 de la Norma Foral 33/2013 del IRPF. (Podrán reducir en un 10% si son hombres y en un 15% si son mujeres el rendimiento neto positivo de la actividad en el primer ejercicio en el que éste sea positivo y en el siguiente, siempre que el primer ejercicio en que se obtenga rendimiento neto positivo tenga lugar dentro en los cinco primeros desde el inicio de su actividad).

Las y los contribuyentes que desarrollen una actividad económica forestal podrán reducir en un 10 por ciento el rendimiento neto positivo de la misma, una vez aplicado, en su caso, lo dispuesto en el apartado 4 y 5 del artículo 25 de la Norma Foral 33/2013 del IRPF. Para la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior será necesario que se cumplan los compromisos de gestión forestal sostenible que se establezcan reglamentariamente por parte del Departamento de la Diputación Foral de Álava competente en materia forestal. El cumplimiento de dichos compromisos se acreditará mediante certificación extendida al respecto por parte del Departamento de la Diputación Foral de Álava competente en materia forestal.

⁴ Véase, dentro del capítulo 10 “Base liquidable”, el apartado 10.2.1.2. relativo a la reducción de la base imponible general por las aportaciones a mutualidades, planes de pensiones y entidades de previsión social voluntaria.

⁵ Obligación prevista en la disposición adicional decimoctava del texto refundido de la ley general de la seguridad social, aprobada por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

3. Tercera regla

Si el cónyuge, pareja de hecho o hijos menores del contribuyente que convivan con él realizan cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica del contribuyente, entonces, a fin de calcular los rendimientos de la actividad, el contribuyente (como titular de la actividad) restará la contraprestación estipulada con aquéllos, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse este último.

La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge, pareja de hecho o hijos menores a todos los efectos tributarios.

Si los bienes y derechos son comunes a ambos cónyuges o miembros de la pareja de hecho, no es de aplicación esta regla, y por lo tanto no cabrá aplicar ningún gasto deducible.

4. Cuarta regla

Serán deducibles, los siguientes gastos relacionados con la actividad económica:

- El 50% de los gastos de cada actividad por relaciones públicas relativos a servicios de restauración, hostelería, viajes y desplazamientos, con el límite máximo para el conjunto de esos conceptos del 5% del volumen de ingresos en el período impositivo por cada una de las actividades.
- Los regalos y demás obsequios siempre que el importe unitario por destinatario y período impositivo no exceda de 300 €, y quede constancia documental de la identidad del receptor. En el supuesto de que los citados gastos excedan del importe señalado, serán deducibles hasta dicha cuantía.

5. Quinta regla

Con carácter general no serán deducibles los gastos que estén relacionados con la adquisición, importación, arrendamiento, reparación, mantenimiento, depreciación y cualquier otro vinculado a la utilización de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas.

No obstante, si se acredita que el vehículo, como consecuencia de la naturaleza de la actividad realizada, resulta notoriamente relevante y habitual para la obtención de los ingresos, será deducible el 50% de los citados gastos respecto a un único vehículo y con los límites siguientes:

- La cantidad de 3.000 euros o el 50 por ciento del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 30.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación.
- La parte proporcional que represente la cantidad de 30.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior, en relación con los gastos financieros derivados de la adquisición de los mencionados vehículos.
- La cantidad de 3.600 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización, por vehículo y año en todos los casos.

Si se prueba de forma fehaciente la afectación exclusiva del vehículo al desarrollo de actividad, serán deducibles dichos gastos con los siguientes límites:

- la cantidad menor entre 6.000 euros o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 30.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación.

Si se trata de vehículos eléctricos de batería (BEV) o vehículos eléctricos de batería extendida (E-REV) en lugar de lo señalado anteriormente, se aplicará la cantidad menor entre 8.000 euros o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 40.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización.

- b) la parte proporcional que represente la cantidad de 30.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior, en relación con los gastos financieros derivados de la adquisición de los mencionados vehículos.

Si se trata de vehículos eléctricos de batería (BEV) o vehículos eléctricos de batería extendida (E-REV) en lugar de lo señalado anteriormente, se aplicará la parte proporcional que represente la cantidad de 40.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior.

- c) 7.200 euros por los demás conceptos relacionados con su utilización.

Si el vehículo no hubiera sido utilizado por el contribuyente durante una parte del año, los límites señalados en la presente regla se calcularán proporcionalmente al tiempo de utilización.

Los siguientes vehículos se presumirán exclusivamente afectos a la actividad, pudiendo deducir los gastos relacionados con su utilización sin límites:

- a) Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- b) Los utilizados en las prestaciones de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- c) Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- d) Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales, en este caso, con los siguientes límites:

- La cantidad menor entre 6.000 euros o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 30.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación.

Si se trata de vehículos eléctricos de batería (BEV) o vehículos eléctricos de batería extendida (E-REV) en lugar de lo señalado anteriormente, se aplicará la cantidad menor entre 8.000 euros o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 40.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización.

- La parte proporcional que represente la cantidad de 30.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior, en relación con los gastos financieros derivados de la adquisición de los mencionados vehículos.

Si se trata de vehículos eléctricos de batería (BEV) o vehículos eléctricos de batería extendida (E-REV) en lugar de lo señalado anteriormente, se aplicará la parte proporcional que represente la cantidad de 40.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior.

- e) Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- f) Los utilizados en servicios de vigilancia.
- g) Los vehículos que se utilicen de forma efectiva y exclusiva en la actividad de alquiler mediante contraprestación, por entidades dedicadas con habitualidad a esta actividad.

6. Sexta regla

No serán deducibles los gastos relacionados con las embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos o de aeronaves, salvo que se afecten exclusivamente al desarrollo de una actividad económica, en cuyo caso serán deducibles dichos gastos hasta el límite máximo del importe de los ingresos obtenidos por la actividad en el periodo impositivo. No será aplicable este límite cuando el contribuyente acredite disponer de los medios materiales y humanos necesarios para el ejercicio de la actividad económica consistente en la explotación de los citados medios de transporte de forma continuada en el tiempo.

7. Séptima regla

No serán deducibles los gastos derivados de operaciones en las que se incumpla lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, sobre limitaciones a los pagos en efectivo.

8. Octava regla

No serán deducibles los sobornos.

9. Novena regla

A los contribuyentes que cumplan los requisitos previstos en el artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades para ser considerados microempresas, pequeñas o medianas empresas, les será de aplicación lo dispuesto para cada una de ellas en la letra b) del apartado 1 y en los apartados 2 y 3 del artículo 21, así como en el apartado 3 del artículo 22 de dicha Norma Foral.

A efectos del cumplimiento de los requisitos establecidos en el mencionado artículo 13, se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

10. Décima regla

No serán de aplicación las correcciones en materia de aplicación del resultado previstas en capítulo V del título IV de la Norma foral del Impuesto sobre Sociedades (compensación para fomentar la capitalización empresarial y reservas especiales para nivelación de beneficios y para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva).

11. Undécima regla

Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa los gastos de manutención de la o del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos y demás requisitos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de las personas trabajadoras.

5.5.2. ¿Cómo se calcula el rendimiento por la modalidad simplificada?**5.5.2.1. ¿Qué requisitos tienen que cumplir los contribuyentes?**

Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas podrán aplicar la modalidad simplificada del método de estimación directa para calcular el rendimiento neto de sus actividades, siempre que cumplan los dos requisitos siguientes:

- **El volumen de operaciones para el conjunto de las actividades económicas que desarrolla el contribuyente, no supere los 600.000 € anuales.**
- **El contribuyente deberá optar expresamente por la modalidad simplificada** para calcular el rendimiento neto de todas sus actividades.

El importe del volumen de operaciones que se establece como límite para aplicar la modalidad simplificada será el del año inmediato anterior al que se ha de aplicar esta modalidad. Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, podrá calcularse el rendimiento neto por la modalidad simplificada, siempre que el contribuyente haya optado por esta modalidad. Si la actividad se hubiera iniciado en el transcurso del año inmediato anterior, entonces el importe del volumen de operaciones correspondiente se elevará al año. Es decir, si en seis meses, por ejemplo, el volumen de operaciones ha sido de 60.101,21, en ese caso el volumen de operaciones anual será de 120.202,42 €.

5.5.2.2. ¿Cuándo se puede elegir la modalidad simplificada? ¿Cómo se puede renunciar a ella?

La opción a aplicar la modalidad simplificada del método de estimación directa deberá efectuarse **antes del día 1 de marzo del año natural en que debe surtir efecto**. En el caso de inicio de actividad, la opción se manifestará en la declaración de alta en el censo.

Esta opción tendrá vigencia para los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que el contribuyente la revoque de modo expreso en el plazo establecido en el párrafo anterior.

Para optar por la modalidad simplificada del método de estimación directa o revocar dicha opción, el contribuyente deberá cumplimentar el modelo 037 de declaración censal.

El contribuyente que haya elegido aplicar la modalidad simplificada y ejerza la actividad forestal; agrícola, ganadera o pesquera; de elaboración de vino; o de transporte de mercancías por carretera podrá aplicar las reglas especiales de cuantificación de gastos deducibles previstas para dichas actividades. Para ello, los contribuyentes deberán optar, al presentar la autoliquidación por este Impuesto correspondiente a cada período impositivo, por la aplicación de estas reglas especiales, opción que se efectuará mediante la mera determinación del rendimiento neto de la actividad aplicando las reglas especiales previstas para la actividad.

Cuando el contribuyente opte por la aplicación de las reglas especiales previstas por la normativa para una determinada actividad, deberá determinar el rendimiento neto de todas las actividades que ejerza bajo ese epígrafe, de conformidad con lo previsto en las citadas reglas especiales.

Cuando el contribuyente ejerza distintas actividades para las cuales se hayan establecido reglas especiales de determinación del gasto, podrá optar por la aplicación de una, varias o todas las reglas especiales a las actividades afectadas.

Todo lo anterior se entiende sin perjuicio de la aplicación de las reglas generales de la estimación directa simplificada para el resto de actividades para las cuales no se hayan previsto reglas especiales de cuantificación del gasto deducible.

La opción a que se refiere este apartado no vinculará para períodos impositivos posteriores.

5.5.2.3. ¿Cuándo puede aplicarse la modalidad simplificada a las entidades en régimen de atribución?

a) ¿Qué requisitos tienen que cumplir?

La modalidad simplificada del método de estimación directa podrá aplicarse para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades en régimen de atribución, siempre que:

- **Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas.**
- **El volumen de operaciones de todas las actividades económicas de la entidad sea, como máximo, de 600.000 €.**
- **Se haya elegido esta modalidad simplificada** para calcular el rendimiento neto de **todas sus actividades.**

b) ¿Cómo se opta por la modalidad simplificada, y cómo se revoca?

Serán todos los socios, herederos, comuneros o partícipes los que **deban optar** por la modalidad simplificada, **revocar dicha opción**, así como escoger en su caso la aplicación de reglas especiales para calcular el rendimiento neto en estimación directa simplificada. Los plazos y forma son los señalados en el apartado 5.5.2.2.

Todos los socios, herederos, comuneros o partícipes deberán aplicar las mismas reglas, generales o especiales, en la determinación del rendimiento neto en estimación directa simplificada. En caso contrario, se aplicarán las reglas generales.

Para aplicar la modalidad simplificada no se tendrán en cuenta las circunstancias individuales de los socios, herederos, comuneros o partícipes.

c) ¿A quiénes se atribuyen los rendimientos?

El rendimiento neto de las entidades en régimen de atribución **se atribuirá a los socios**, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso. Si la Administración no tuviera constancia indudable de la existencia de tales normas o pactos, el rendimiento se atribuiría por partes iguales a cada uno de ellos.

5.5.2.4. Cálculo del rendimiento neto.

Además de las reglas generales para el cálculo del rendimiento neto en modalidad de estimación directa simplificada, existen unas reglas especiales para las actividades de elaboración de vinos, agrícolas, ganaderas y pesqueras, otras para la actividad forestal y otras para la actividad de transporte de mercancías por carretera.

5.5.2.4.1. Reglas generales para el cálculo del rendimiento neto.

El rendimiento neto se calculará de la siguiente forma:

- Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos⁶, a excepción de las pérdidas por deterioro, las amortizaciones, las cantidades en concepto de gasto de arrendamiento, cesión o depreciación a que se refieren la letra a) del apartado dos y la letra a) del apartado tres de la regla 5ª del artículo 27 de la Norma Foral 33/2013 del IRPF y las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.
- Se calculará la diferencia entre los ingresos y los gastos mencionados en el punto anterior (cantidad inicial). La cantidad que resulte de esta diferencia se minorará en los porcentajes que se indican a continuación de la cantidad inicial. Se aplica en concepto de amortizaciones, pérdidas por deterioro, gastos de arrendamiento, cesión o depreciación a los que se refieren la letra a) del apartado dos y la letra a) del apartado tres de la regla 5ª del artículo 27 de la Norma Foral 33/2013 del IRPF, y gastos de difícil justificación.
 - Por la parte de la diferencia entre los ingresos y los gastos mencionados que no supere la magnitud de 35.000,00 euros, el porcentaje del 20 por ciento.
 - Por la parte de la diferencia entre los ingresos y los gastos mencionados que supere la magnitud de 35.000,00 euros no supere la magnitud de 85.000,00 euros, el porcentaje del 15 por ciento.
 - Por la parte de la diferencia entre los ingresos y los gastos que supere la magnitud de 85.000,00 euros, el porcentaje del 10 por ciento.
- En el caso de las actividades económicas ubicadas en las zonas o núcleos a que se refiere la disposición adicional trigésima cuarta de la Norma Foral del IRPF, el porcentaje a que se refiere el guión primero del párrafo anterior será del 45 por ciento. Este porcentaje podrá ser modificado reglamentariamente.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará únicamente a las actividades económicas que se encuentren físicamente ubicadas, y de forma permanente en dichas zonas y núcleos, y las mismas se desarrollen o ejerzan de forma presencial, y en contacto directo con las o los clientes o usuarias o usuarios, desde las referidas zonas o núcleos.

- Finalmente, al resultado del punto anterior hay que sumarle las ganancias o restarle las pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.

⁶ Esta operación se realizará según lo dispuesto en la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y en las reglas previstas para la modalidad normal del método de estimación directa (véase dentro de este mismo capítulo el apartado 5.5.1).

RESUMEN: Estimación Directa Simplificada
Diferencia 1 = Ingresos – Gastos
Diferencia 1
- el 20% por la parte de la diferencia 1 que no supere la magnitud de 35.000,00 euros.
- el 15 % por la parte de la diferencia 1 que supere la magnitud de 35.000,00 euros no supere la magnitud de 85.000,00 euros.
- el 10% por la parte de la diferencia 1 que supere la magnitud de 85.000,00 euros.
+ Ganancias de elementos afectos
- Pérdidas de elementos afectos
Rendimiento neto del contribuyente
En el caso de inicio de actividad se aplicará lo recogido en el artículo 25.5 de la Norma Foral 33/2013 del IRPF. (Podrán reducir en un 10% el rendimiento neto positivo de la actividad en el primer ejercicio en el que éste sea positivo y en el siguiente, siempre que el primer ejercicio en que se obtenga rendimiento neto positivo tenga lugar dentro en los cinco primeros desde el inicio de su actividad)

Ejemplo

Usted es un empresario, y de su actividad se desprenden los siguientes datos (inicio de actividad):

Ventas	50.000 €
Compras	22.500 €
Amortizaciones	4.300 €
Pérdidas por deterioro	1.200 €
Gastos de difícil justificación	150 €
Ganancia patrimonial por transmisión de bien afecto	3.000 €

En este caso, el rendimiento neto de su actividad aplicando las reglas generales será:

Rendimiento Neto		
Ingresos	Ventas	50.000,00 €
Gastos	Compras	22.500,00 €
Diferencia	(50.000 € - 22.500 €)	27.500,00 €
Amortizaciones, pérdidas por deterioro y gastos de difícil justificación	20% de 27.500 €	5.500,00 €
Ganancia		3.000,00 €
Rendimiento neto	(27.500 € - 5.500 € + 3.000 €)	25.000,00 €
Reducción por inicio de actividad (suponiendo que cumpla los requisitos)	10% de 25.000 €	2.500,00 €
Rendimiento neto	(25.000,00 € - 2.500,00 €)	22.500,00 €

5.5.2.4.2. Reglas especiales para las actividades de elaboración de vino, agrícolas, ganaderas y pesqueras.

El rendimiento neto se obtendrá de la siguiente forma:

- Se calificarán y cuantificarán los ingresos y gastos, a excepción de las pérdidas por deterioro, de las amortizaciones, de las cantidades en concepto de gasto de

arrendamiento, cesión o depreciación a que se refieren la letra a) del apartado dos y la letra a) del apartado tres de la regla 5ª del artículo 27 de la Norma Foral 33/2013 del IRPF y de las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.

- Se calculará la diferencia entre los ingresos y los gastos mencionados en el punto anterior ("diferencia - 1").
- La cantidad resultante del punto anterior se minorará en el 70% en concepto de provisiones, amortizaciones y gastos de difícil justificación.
- A la cantidad resultante del punto anterior se sumarán o restarán las ganancias y pérdidas derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad.

Gasto de recogida de la uva: 0,07 € x Kg. de uva recogida siempre que no se puedan justificar los gastos reales y se justifiquen los kilogramos recogidos con la correspondiente documentación del Consejo Regulador.

A efectos de la aplicación de lo dispuesto en este apartado se entenderán por actividades agrícolas y ganaderas las que se relacionan a continuación: ganadería independiente, servicios de cría, guarda y engorde de ganado, otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores o ganaderos que estén excluidos del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA y actividad agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA.

RESUMEN: Procedimiento sectorial de las actividades de elaboradores de vino, agrícolas, ganaderas y pesqueras
Diferencia 1= Ingresos – Gastos (gasto recogida de uva = 0,07 €/kg. Recogido)
Diferencia 1 - Porcentaje fijo deducible (70% de la "Diferencia 1") + Ganancias elementos afectos - Pérdidas elementos afectos
Rendimiento neto del contribuyente

5.5.2.4.3. Reglas especiales para la actividad forestal.

El rendimiento neto se obtendrá de la siguiente forma:

- Se calificarán y cuantificarán los ingresos excepto las ganancias y pérdidas derivadas de elementos patrimoniales afectos a la actividad, aplicando las reglas establecidas con carácter general en la Norma Foral del Impuesto.
- Se computarán como **gastos deducibles**, en atención a su **difícil justificación y valoración**, el **58,5%** de los ingresos citados en el punto anterior. Este porcentaje se elevará al **70%** cuando el contribuyente **proceda a la repoblación de las superficies explotadas**, de acuerdo con las condiciones y plazos previstos a continuación. No procederá la aplicación del porcentaje del 70% cuando se trate de trabajos relacionados con explotaciones forestales de superficies con frondosas de crecimiento rápido.
- Se calculará la diferencia entre los ingresos y gastos mencionados en los puntos anteriores. Dicha diferencia se multiplicará por los porcentajes **60% o 50%**, en función de que el periodo de generación del rendimiento de la actividad forestal sea superior a dos o a cinco años, y no se obtengan de forma periódica o recurrente.
- Finalmente, se sumarán o restarán las ganancias y pérdidas derivadas de elementos patrimoniales afectos a la actividad.

Requisitos y plazos de repoblación de las superficies explotadas.

La repoblación de las superficies explotadas se deberá efectuar en el plazo de dos años desde la concesión del permiso de corta, y se justificará mediante la presentación del certificado correspondiente emitido por el Departamento de Agricultura de la Diputación Foral de Álava.

Cuando, conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, la repoblación no se realice el mismo año en que se efectúe la corta de la superficie explotada, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se realice la mencionada corta su intención de efectuar la repoblación en las condiciones y plazos señalados.

Incumplimiento de la circunstancia de la repoblación de las superficies explotadas.

El incumplimiento de las condiciones establecidas para efectuar la repoblación de las superficies explotadas determinará la obligación del contribuyente de practicar una declaración-liquidación complementaria correspondiente al año en el que aplicó el porcentaje de gastos deducibles del 70% en vez del 58,5%.

A estos efectos, el contribuyente deberá proceder a recalcular el rendimiento neto de la actividad forestal correspondiente al año a que se refiere el párrafo anterior mediante la aplicación del porcentaje de gastos deducibles del 58,5%, y resultará obligado a ingresar la cuota resultante, con los intereses de demora correspondientes.

Esta declaración-liquidación complementaria deberá presentarse 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.

5.5.2.4.4. Reglas especiales para la actividad de transporte de mercancías por carretera.

Para la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa de las actividades de transporte de mercancías por carretera, el porcentaje a que se refiere la letra b) del apartado 1 del citado artículo 28 será del 70%.

A efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo se entenderán por actividades de transporte de mercancías por carretera las incluidas en el epígrafe 722 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas mediante el Decreto Foral Normativo 573/1991, de 23 de julio.

5.5.2.4.5. Reglas especiales para las actividades artísticas.

Para la determinación del rendimiento neto mediante la modalidad simplificada del método de estimación directa de las actividades artísticas, el porcentaje a que se refiere la letra b) del apartado 1 del citado artículo 28 será del 40%.

A estos efectos, se entenderá por personas artistas las personas contribuyentes que realicen actividades de creación plástica y visual (pintura, dibujo, escultura, ilustración, cerámica, grabado, comisariado, restauración de obras de arte o las diferentes direcciones creativas del audiovisual en ficción, animación, documental o sus híbridos); creación mediante la escritura (literaria, guion audiovisual o de cómic, textos teatrales, composición y letra o la traducción de las mismas); creación de artes en vivo (coreográfica o performativa, interpretación musical, bertsolaritza, canto, baile, artes acrobáticas o circenses, marionetas, magia, humor, figuración o variedades, y las direcciones artísticas de los espectáculos), así como otras creaciones culturales y aquellas actividades artísticas que desarrollen y sea reconocida como artista intérprete o ejecutante en el Título I del Libro Segundo del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, o como artista, artista intérprete o ejecutante por los convenios colectivos que sean de aplicación en las artes escénicas, la actividad audiovisual y la musical.

Asimismo, se incluirán en el concepto las actividades técnicas de apoyo necesarias para el desarrollo de dicha actividad artística materializadas en **servicios vinculados directamente a la actividad artística y que resulten imprescindibles para su ejecución**, tales como **la preparación, montaje y asistencia técnica del evento, o cualquier trabajo necesario para la completa ejecución de aquella** (sastrería, peluquería y maquillaje, entre otras) y otras actividades entendidas como auxiliares, **siempre que la persona contribuyente realice estas actividades directa y exclusivamente en el ámbito artístico.**

La ejecución de las actividades artísticas, técnicas y auxiliares en los términos descritos en los apartados anteriores podrá realizarse mediante comunicación pública o difusión a través de cualquier medio o soporte técnico, tangible o intangible, producción fonográfica o audiovisual, en medios tales como teatro, cine, radiodifusión, televisión, internet, incluida la difusión mediante streaming, instalaciones deportivas, plazas, circo, festivales, tablaos, salas de fiestas, discotecas, y, en general, cualquier lugar destinado habitual o accidentalmente a espectáculos públicos, o a grabaciones, producciones o actuaciones de tipo artístico o de exhibición, así como las actuaciones artísticas en un ámbito privado.

En ningún caso se admitirá a aquellas y aquellos contribuyentes que realicen creaciones que sean calificadas como X, o atenten contra la libertad y derechos de las personas, o posean un carácter discriminatorio intencional.

RESUMEN: Estimación directa		
Modalidad	Características	Reglas de cálculo
Normal	Aplicación general.	
Simplificada	Los contribuyentes tienen que cumplir dos requisitos: El volumen de operaciones de las actividades en el año inmediato anterior a aquél en que deba aplicarse esta modalidad no supere los 600.000 € anuales. El contribuyente deberá optar expresamente por la modalidad simplificada para calcular el rendimiento neto de todas sus actividades. En las entidades en régimen de atribución, además de los dos requisitos anteriores, todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes tienen que ser personas físicas y todos ellos deben optar por aplicar esta modalidad.	- Reglas generales. - Reglas especiales para actividades de elaboración de vinos, agrícolas, ganaderas y pesqueras. - Reglas especiales para la actividad forestal. - Reglas especiales para la actividad de transporte de mercancías por carretera. - Reglas especiales para las actividades artísticas.

5.6. ¿Cuál es el tratamiento de los rendimientos irregulares?

ATENCIÓN: En general, deberán declararse los rendimientos netos de la actividad económica calculados conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores según cada uno de los regímenes y modalidades.

No obstante, en los siguientes supuestos, para calcular el rendimiento neto de la actividad habrá que aplicar unos determinados porcentajes al importe total de estos rendimientos, de tal forma que el resto quedará fuera de la base imponible y, por lo tanto, al margen del impuesto. Por ejemplo, si decimos que de los rendimientos de la actividad generados en más de dos años se integrará el 60%, queremos decir que el 40% restante no habrá que declararlo. Los porcentajes son los que se detallan a continuación:

a) Rendimientos obtenidos en un periodo de generación superior a dos o cinco años

Cuando el rendimiento neto de la actividad económica se haya generado en más de dos años, y no se haya obtenido de forma periódica o recurrente, se integrará el 60% del rendimiento en la base imponible. Si el periodo de generación es más de cinco años, o se califiquen reglamentariamente como obtenido de forma notoriamente irregular en el

tiempo, se integrará el 50%. Es el caso, por ejemplo, de los pinares madereros, que hasta que no se talan –después de transcurridos numerosos años desde que fueran plantados– no generan rendimiento, además de que el titular, en años anteriores, no recibe ningún adelanto a cuenta de la futura tala.

ATENCIÓN: Si el periodo en que se ha generado es superior a dos años, pero es imposible calcularlo exactamente, se considerará que el periodo de generación es de tres años.

La cuantía del rendimiento neto, sobre la que se aplicarán, cuando proceda, los porcentajes de integración, no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales. El exceso sobre el citado importe se integrará al 100 por ciento.

Cuando se hayan percibido rendimientos a los que sean de aplicación distintos porcentajes de integración inferiores al 100 por ciento, a los efectos de computar el límite de 300.000 euros previsto en el párrafo anterior, se considerarán en primer lugar aquéllos a los que correspondan los porcentajes de integración más reducidos.

Periodo de generación	% de integración
+2 años	60
+5 años	50

Cuando los rendimientos de actividades económicas generados en más de dos años **se perciban en forma fraccionada**, dividiremos el número de años correspondiente al periodo de generación, contados de fecha a fecha, entre el número de periodos impositivos de fraccionamiento:

$$x = \frac{\text{Nº de años en que se han generado los rendimientos}}{\text{Nº de periodos impositivos de fraccionamiento}}$$

- Si el resultado es **superior a dos años** se aplicará el porcentaje del **60%**.
- Si el resultado es **superior a cinco años**, se aplicará el porcentaje del **50%**.

En los supuestos de percepción de forma fraccionada, si procediera la aplicación del límite de 300.000 euros, dicho límite se distribuirá de forma proporcional a las cantidades que se perciban en cada ejercicio de fraccionamiento.

b) Rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

Cuando el rendimiento neto de la actividad económica se califique como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, **se integrará el 50%**.

Se consideran rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, únicamente los cuatro siguientes, **siempre que se imputen en un único periodo impositivo**:

- **Subvenciones de capital para adquirir elementos de inmovilizado no amortizables.**
- **Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.**
- **Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto.**⁷ **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.
- **Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.**

⁷ Véase, dentro del capítulo 1 “Introducción” el apartado 1.6 relativo a las rentas que no hay que declarar.

RESUMEN:
- Se integra el 60% del rendimiento, cuando se den al mismo tiempo dos condiciones: haberse obtenido en más de dos años, y no haberse obtenido de forma periódica o recurrente. Es decir, no tributa el 40%.
- Se integra el 50% del rendimiento cuando se ha obtenido en más de cinco años. Es decir, no tributa el 50%.
- Se integra el 50% del rendimiento cuando se ha obtenido de forma “notoriamente” irregular. Es decir, no tributa el 50%.
- Existe una regla de cálculo en el caso que el rendimiento se cobre a plazos.

Cuando se habla de “rendimientos que no se han obtenido de forma periódica o recurrente” se habla siempre desde el punto de vista de la actividad, y no desde el punto de vista del individuo. Por ejemplo, un determinado abogado que obtuviera unos determinados rendimientos en más de dos años, no podría dejar de tributar ninguna cantidad, porque ese tipo de rendimientos se suelen obtener por lo general de forma periódica o recurrente.

5.7. ¿Qué elementos patrimoniales están afectos o no afectos a actividades económicas?

5.7.1. ¿Qué son elementos patrimoniales afectos a actividades económicas?

Como norma general, se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica **aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma**.

En particular, se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los tres siguientes:

- Los inmuebles donde se desarrolla la actividad económica.
- Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal (por ejemplo, el “comedor de la empresa”). En cambio, no se consideran afectos a la actividad los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.
- Cualquier otro elemento patrimonial necesario para obtener los rendimientos de la actividad económica. Sin embargo, no se considerarán elementos patrimoniales afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio o pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, resulte común a ambos cónyuges o a los miembros de la pareja de hecho.

5.7.2. ¿Qué son elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas?

No se consideran elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los comprendidos en los apartados siguientes:

1. Bienes utilizados para actividades económicas y necesidades privadas

No se consideran elementos patrimoniales afectos a la actividad del contribuyente, aquellos bienes que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas. Se exceptúan los que se utilicen para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante.

Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante aquellos bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para desarrollar la actividad económica, y que en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad, el contribuyente los utilice para su uso privado. En tal caso, los bienes sí se considerarán afectos a la actividad.

ATENCIÓN: Existe una importante particularidad en los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas. Con carácter general, estos bienes no se considerarán afectos. No obstante, podrán considerarse **parcialmente afectos** si se acredita que, como consecuencia de la naturaleza de la actividad, son notoriamente relevantes y habituales para la obtención de ingresos. En ese caso, será deducible el 50% de los gastos de adquisición, arrendamiento, reparación, mantenimiento y depreciación de un **único** vehículo y con los siguientes **límites**:

- a) la cantidad menor entre 3.000 € o el 50% del importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 30.000 €, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación.
- b) La parte proporcional que represente la cantidad de 30.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior, en relación con los gastos financieros derivados de la adquisición de los mencionados vehículos.
- c) 3.600 € por los demás conceptos relacionados con su utilización.

Excepciones. Se considera **afectación exclusiva** en los siguientes casos:

1º Si se prueba fehacientemente la afectación exclusiva del vehículo a la actividad, serán deducibles los gastos citados (adquisición, reparación...) para un **único** vehículo y con los siguientes **límites**:

- a) la cantidad menor entre 6.000 € o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 30.000 €, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación.

Si se trata de vehículos eléctricos de batería (BEV) o vehículos eléctricos de batería extendida (E-REV) en lugar de lo señalado anteriormente, se aplicará la cantidad menor entre 8.000 euros o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 40.000 euros, si es un importe menor y el elemento patrimonial es objeto de amortización.

- b) la parte proporcional que represente la cantidad de 30.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior, en relación con los gastos financieros derivados de la adquisición de los mencionados vehículos.

Si se trata de vehículos eléctricos de batería (BEV) o vehículos eléctricos de batería extendida (E-REV) en lugar de lo señalado anteriormente, se aplicará la parte proporcional que represente la cantidad de 40.000 euros respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior.

- c) 7.200 € por los demás conceptos relacionados con su utilización.

2º Se presumirán exclusivamente afectos, pudiendo deducir los gastos relacionados sin límites, los siguientes vehículos:

- Los vehículos mixtos utilizados en el transporte de mercancías.
- Los utilizados en las prestaciones de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.
- Los utilizados por sus fabricantes en la realización de pruebas, ensayos, demostraciones o en la promoción de ventas.
- Los utilizados en los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales, en este caso, con los siguientes límites:

- a) la cantidad menor entre 6.000 € o el importe resultante de multiplicar el porcentaje de amortización utilizado por el contribuyente por 30.000 €, en concepto de arrendamiento, cesión o depreciación.
- b) la parte proporcional que represente la cantidad de 30.000 € respecto al precio de adquisición del vehículo, cuando éste sea superior, en relación con los gastos financieros derivados de la adquisición de los mencionados vehículos.
- Los utilizados en la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.
- Los utilizados en servicios de vigilancia.
- Los vehículos que se utilicen de forma efectiva y exclusiva en la actividad de alquiler mediante contraprestación, por entidades dedicadas con habitualidad a esta actividad.

Si el vehículo no se ha utilizado todo el año, los límites se calcularán proporcionalmente al tiempo de utilización.

Por el contrario, **no se considerarán afectos** las embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos o de aeronaves, salvo que se afecten exclusivamente al desarrollo de una actividad económica, en cuyo caso serán deducibles los gastos relacionados con dichos vehículos, hasta el límite máximo del importe de los ingresos obtenidos por la actividad en el periodo impositivo.

Resumen: En general, no se consideran afectos los automóviles y sus remolques, ciclomotores y motocicletas. No obstante, pueden considerarse parcialmente afectos en determinados casos y con limitaciones. Asimismo, se consideran afectos en casos excepcionales.

2. Bienes que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica

Tampoco se consideran elementos patrimoniales afectos a la actividad del contribuyente, aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, a no ser que el contribuyente pruebe que son afectos.

3. Bienes que sirvan parcialmente al objeto de la actividad

En el caso de que se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad (por ejemplo, es el caso del profesional que para la actividad utiliza parte de su vivienda: una habitación), la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice para la actividad (en el citado caso: la habitación). En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto (la habitación puede aprovecharse exclusivamente como “estudio”).

5.7.3. ¿Cómo funciona la afectación y desafectación de elementos patrimoniales por el contribuyente?

Es fundamental saber si un elemento patrimonial se encuentra afecto o no a una actividad económica, ya que, en el supuesto en que se venda el elemento que se encuentra afecto, la pérdida o ganancia que se genera en la venta, constituye un “rendimiento” de la actividad económica y se calcula conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades⁸.

Por el contrario, si el elemento transmitido no está afecto, entonces se produce una ganancia o pérdida patrimonial que se calcula conforme a las reglas contenidas para las ganancias y pérdidas de patrimonio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁹, con las consecuencias que ello acarrea en las bases imponibles, en los tipos de gravamen, así como a la hora de aplicar el coeficiente de actualización al valor de adquisición y coeficientes reductores de la ganancia patrimonial por el transcurso del tiempo.

⁸ Véase la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁹ Véase el capítulo 6 “Ganancias y pérdidas patrimoniales”.

5.7.3.1. ¿Qué es la afectación, y cómo funciona?

La afectación consiste en traspasar elementos patrimoniales del patrimonio personal al patrimonio empresarial del contribuyente.

La afectación de elementos patrimoniales que realice el contribuyente no alterará su patrimonio, es decir, no se produce ni ganancia ni pérdida patrimonial del contribuyente, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

El valor de los bienes a la hora de hacer la afectación, será el mismo valor por el que fueron adquiridos.

Si el elemento patrimonial afecto a una actividad económica se transmite, entonces la ganancia o pérdida patrimonial que se genere se sumará o restará al resto del rendimiento ordinario de la actividad económica del contribuyente, cualquiera que sea la modalidad o régimen mediante el que se determine dicho rendimiento.

Cuando se transmiten bienes o derechos afectos a actividades económicas, para calcular la ganancia o pérdida patrimonial producida, se tomará como fecha de adquisición la fecha de afectación y como valor de adquisición, el valor neto contable.

ATENCIÓN: Se entenderá que no ha habido afectación, en el caso de que el contribuyente transmita los bienes antes de que pasen tres años desde su afectación y no haya reinvertido¹⁰ el importe de esa transmisión.

5.7.3.2. ¿Qué es la desafectación, y cómo funciona?

La desafectación es el proceso inverso a la afectación. Consiste en traspasar elementos patrimoniales del patrimonio empresarial al patrimonio personal del titular.

La desafectación que realice el contribuyente no alterará su patrimonio, es decir, no se produce ni ganancia ni pérdida patrimonial del contribuyente, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

El valor de los bienes a la hora de hacer la desafectación, a efectos de futuras alteraciones patrimoniales será el siguiente:

- **Si el rendimiento neto de la actividad económica se calcula por la modalidad normal del método de estimación directa, el valor de los bienes será “el valor neto contable” que tuvieron en el momento de la desafectación.**

Ejemplo

El 1 de enero de 2018 usted compró un pabellón de uso industrial nuevo para su actividad económica, y, por lo tanto, pasó a formar parte de su patrimonio empresarial. Si el 1 de enero de 2025 lo desafecta por cese de la actividad, entonces el valor del local para su venta posterior (“valor neto contable”) será el siguiente:

Valor de compra del local	60.000 €
Amortizaciones aplicadas en estimación directa normal (5% cada año) (*)	21.000 €
Valor del bien para una futura venta (valor neto contable = 60.000 – 21.000)	39.000 €

* A efectos de determinar la base de amortización, hay que descontar el valor del suelo

¹⁰ La reinversión debe realizarse en los términos previstos en el artículo 36 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- En los demás casos, el valor de los bienes será “la diferencia” entre el precio de adquisición y las amortizaciones practicadas o que hubieran debido practicarse.

En los casos en que la modalidad de estimación de rendimientos aplicada por el contribuyente durante el tiempo de afectación de los elementos a su actividad económica no hubiese permitido, durante todo o parte de dicho periodo de tiempo, la deducción de la amortización de los citados bienes, se entenderá que, en dicho periodo de tiempo, se ha deducido la amortización que resulte de aplicar los coeficientes mínimos que resulten de los periodos máximos a que se refiere la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Ejemplo

El 1 de enero de 2009 usted compró un local nuevo para ejercer su actividad económica de comercio, y, por lo tanto, pasó a formar parte de su patrimonio empresarial. Usted utilizó para determinar el rendimiento de su actividad el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos en los ejercicios del 2009 al 2013, y la modalidad normal del método de estimación directa en los ejercicios del 2014 al 2024. Si el 1 de enero de 2025 lo desafecta por cese de la actividad, entonces el valor del local para su venta posterior (“valor neto contable”) será el siguiente:

Valor de compra del local	60.000 €
Amortizaciones mínimas que hubiera debido practicarse (2% de cada año en los ejercicios del 2009 al 2013) (*)	6.000 €
Amortización aplicada en estimación directa normal en los ejercicios del 2014 al 2024 (5%) (*)	33.000 €
Valor del bien para una futura venta (valor neto contable = (60.000 – 39.000))	21.000 €

* A efectos de determinar la base de amortización, hay que descontar el valor del suelo

ATENCIÓN: Como norma cautelar, se entenderá que no ha existido desafectación real si el contribuyente ha transmitido los bienes o derechos antes de pasar tres años desde la fecha de la desafectación. En tales casos, la ganancia o pérdida patrimonial se computa dentro de la actividad económica, puesto que se considera que no ha existido desafectación real.

No obstante, **si el contribuyente ha cesado en la actividad** (se ha dado “de baja”, por ejemplo), **se entenderá que antes del cese se ha producido una desafectación de los elementos patrimoniales, a no ser que el contribuyente reanude cualquier actividad económica en los tres años siguientes a la fecha de cese en la actividad.**

¿Cómo se calcula la ganancia o pérdida patrimonial en caso de que se transmita el bien desafecto?

Si el elemento transmitido no está afecto a la actividad económica, la ganancia o pérdida patrimonial que se produce se calcula conforme al régimen general previsto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales no afectos a la actividad económica¹¹, con las consecuencias que ello tiene tanto a la hora de integrar y compensar en la base imponible del ahorro, como a la hora de aplicar los coeficientes de actualización del valor de adquisición y coeficientes de reducción de la ganancia patrimonial por transcurso del tiempo y establecer los tipos de gravamen.

¹¹ Véase el capítulo 6 “Ganancias y pérdidas patrimoniales”.

Si un bien patrimonial se transmite después de haber sido desafectado, el valor de adquisición del bien se actualizará aplicando el coeficiente de actualización¹² que corresponda a la fecha de la desafectación.

Además, si el bien patrimonial **transmitido después de haber sido desafectado lo hubiera adquirido el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994**, el importe de las ganancias patrimoniales se determinará con arreglo a lo establecido en el Capítulo V, del Título IV de la Norma Foral 33/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas. **De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte de la misma que se haya generado con anterioridad a 1 de enero de 2007, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 2006, 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 2007 se reducirá de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria primera de la Norma Foral 33/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas.

Lo establecido en esta disposición transitoria no será de aplicación a las transmisiones de elemento patrimoniales que hayan estado afectos a una actividad económica del contribuyente cuando la misma actividad se continúe ejerciendo bajo otra titularidad.

RESUMEN: afectación-desafectación	
Ganancia o pérdida patrimonial DENTRO del rendimiento de la actividad económica	Ganancia o pérdida patrimonial AL MARGEN de la actividad económica
a) Transmisión (venta, permuta...) de elementos afectos a actividades económicas.	a) Transmisión de elementos no afectos a actividades económicas.
b) Si se desafectan elementos patrimoniales y se transmiten antes de los tres años siguientes.	b) Si se afectan elementos patrimoniales y se transmiten antes de los tres años siguientes.
c) Transmisión de elementos patrimoniales cuando se ha cesado en la actividad económica, pero se ha reiniciado cualquier otra actividad económica dentro de los tres años siguientes al cese.	c) Transmisión de elementos patrimoniales cuando se ha producido el cese en la actividad económica.

RESUMEN:
- El "afectar" o "desafectar" bienes a la actividad económica del contribuyente no altera su patrimonio, siempre que dichos bienes continúen formando parte de su patrimonio. Por lo que, hay que transmitir los bienes para que exista ganancia o pérdida patrimonial.
- Para que se entienda que hay desafectación, se pueden transmitir los bienes a partir de los tres años de haber sido desafectados.
- Para que se entienda que hay afectación, se pueden transmitir los bienes tres años después de haber sido afectados o si se transmiten antes de los tres años debe reinvertirse el importe de la venta.
- Si se cesa en la actividad, se entenderá que antes se han desafectado los bienes. Sin embargo, no se entenderá de esa forma, si se reanuda el ejercicio de cualquier actividad en el plazo de los tres años siguientes contados desde la fecha de cese.

¹² Véase, dentro del capítulo 6 "Ganancias y pérdidas patrimoniales", el apartado 6.2.2 en el que se indican los coeficientes de actualización del valor de adquisición.

5.7.4. ¿Cómo se calcula la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales afectos?

La transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad económica y pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial de la citada actividad puede originar ganancias o pérdidas patrimoniales que, junto con los rendimientos computables y los gastos deducibles, constituyen otro componente del rendimiento neto de la actividad.

El importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a actividades económicas se cuantificará conforme a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

El cálculo de la ganancia o pérdida de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad, se realiza en las tres fases siguientes:

1. Calcular el resultado de la transmisión.
2. Hacer la corrección monetaria del resultado de la transmisión, si éste es positivo.
3. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que hay que incluir en el rendimiento neto.

5.7.4.1. Primera fase: ¿Cómo se calcula el resultado de la transmisión?

Con carácter general, el resultado positivo o negativo derivado de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a la actividad viene determinado por la diferencia entre estos dos valores:

I. **Valor de transmisión.** Es el importe real por el que dicha transmisión se realice, deducidos los gastos inherentes a la transmisión, si hubiesen sido satisfechos por el transmitente.

II. **Valor neto del elemento patrimonial.** Este valor está constituido por cuatro partidas positivas y una negativa, que son las siguientes:

a) PARTIDAS POSITIVAS

- **Coste de adquisición:** Dicho coste será la suma de estos tres:
 - El importe real por el que se ha comprado el elemento transmitido.
 - Los gastos adicionales que se produzcan hasta que se ponga en funcionamiento.
 - Los gastos financieros efectuados antes de la entrada en funcionamiento del bien que, siendo susceptibles de activación según el Plan General de Contabilidad, hubieran sido capitalizados o activados.
- **Coste de producción:** Si el elemento transmitido ha sido producido por la empresa, se tomará como valor de adquisición la suma de estos dos:
 - Coste de adquisición de las materias primas consumidas y demás elementos incorporados.
 - Parte proporcional de los costes directos e indirectos que deban imputarse a su producción.

Los impuestos indirectos inherentes a la adquisición del elemento patrimonial o a su producción sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no se puedan recuperar directamente de la Hacienda Pública.

- **Valor de afectación:** Si la afectación de elementos patrimoniales a las actividades económicas se ha hecho después de adquirirlos, se tomará como valor de adquisición, el valor de compra.
- **Coste de las inversiones y mejoras** realizadas en el elemento transmitido.

b) PARTIDA NEGATIVA

Cuando se trate de elementos patrimoniales amortizables, la partida negativa será el importe de las amortizaciones correspondientes.

RESUMEN
Coste de adquisición o coste de producción o valor de afectación
+ Inversiones y mejoras
- Amortizaciones
Valor neto del elemento patrimonial

5.7.4.2. Segunda fase: ¿Cómo hacer la corrección monetaria del resultado de la transmisión, si éste es positivo?

Si la diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto del elemento patrimonial es positiva (ganancia patrimonial), se le restará, hasta el límite de dicha renta positiva (ganancia patrimonial), la depreciación monetaria originada por el tiempo transcurrido desde el momento de su adquisición o afectación hasta el día de su transmisión.

La corrección monetaria **sólo puede aplicarse** cuando se cumplan estas dos condiciones:

- **Que el resultado de la transmisión sea positivo (ganancia patrimonial).**
- **Que dicha ganancia derive de una transmisión de elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a la actividad.**

ATENCIÓN: Si la diferencia entre el valor de transmisión y el valor neto del elemento patrimonial arroja un resultado negativo (pérdida patrimonial), entonces no se le restará la depreciación monetaria.

La corrección monetaria se realizará de acuerdo con las dos reglas siguientes:

- Aplicación de coeficientes de corrección monetaria.
- Cálculo del importe de la depreciación monetaria.

a) Primera regla: ¿Cuáles son los coeficientes de corrección monetaria para el año 2025?

Los coeficientes de corrección monetaria¹³ aplicables para las transmisiones realizadas en el ejercicio 2025 son:

Año de adquisición, producción, afectación del bien o realización de la mejora	Coeficientes
Antes del 1-01-1984	3,061
1984	2,780
1985	2,566
1986	2,416
1987	2,302
1988	2,198
1989	2,093
1990	2,012

¹³ Estos coeficientes de corrección monetaria se han establecido en el artículo 2 del Decreto Foral 51/2023, de 26 de diciembre

Año de adquisición, producción, afectación del bien o realización de la mejora	Coefficientes
1991	1,945
1992	1,886
1993	1,869
1994	1,833
1995	1,749
1996	1,687
1997	1,659
1998	1,659
1999	1,599
2000	1,492
2001	1,471
2002	1,446
2003	1,425
2004	1,407
2005	1,382
2006	1,356
2007	1,309
2008	1,277
2009	1,263
2010	1,261
2011	1,245
2012	1,235
2013	1,227
2014	1,227
2015	1,220
2016	1,212
2017	1,190
2018	1,174
2019	1,160
2020	1,150
2021	1,138
2022	1,086
2023	1,042
2024	1,022
2025	1,000

Los citados coeficientes se aplicarán sobre estas dos magnitudes:

1. **Sobre el precio de adquisición o coste de producción o valor de afectación**, teniendo en cuenta el año en que el contribuyente compró, produjo o afectó el elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las **mejoras** será el correspondiente al año en que estas se hubieran realizado.

2. **Sobre las amortizaciones contabilizadas**, teniendo en cuenta el año en que se realizaron.

ATENCIÓN: Sin embargo, en aquellos periodos impositivos en los que los empresarios o profesionales no hubieran podido deducir expresamente la amortización por la modalidad de estimación de rendimientos utilizada, se tomará, a estos efectos, la amortización resultante de aplicar los coeficientes mínimos que resulten de los periodos máximos a que se refiere la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

b) Segunda regla: ¿Cómo se calcula el importe de la depreciación?

Después de aplicar los coeficientes de corrección monetaria, se procederá a calcular el importe de la depreciación monetaria del elemento patrimonial transmitido. Dicho importe viene determinado por la **diferencia entre las siguientes magnitudes**:

- **Valor neto actualizado del bien:** Está constituido por la diferencia entre el valor actualizado del coste de adquisición (coste de producción o valor de afectación) y la suma de los importes actualizados de las amortizaciones correspondientes.
- **Valor neto del bien:** Está constituido por la diferencia entre el valor de adquisición del bien (coste de producción o valor de afectación) y el importe de la suma de las amortizaciones, ambos sin actualizar.

5.7.4.3. Tercera Fase ¿Cuál es el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que hay que incluir en el rendimiento neto?

La ganancia patrimonial que debe incluirse en el rendimiento neto de la actividad económica viene calculado por la diferencia entre el resultado de la transmisión y el importe de la depreciación monetaria.

La ganancia patrimonial resultante de la corrección monetaria debe ser siempre una cantidad positiva o cero. En caso de obtenerse una cantidad negativa, el importe de la ganancia patrimonial se estimará igual a cero.

La pérdida patrimonial que debe incluirse en el rendimiento neto de la actividad económica es la que resulte de la diferencia negativa entre el valor de transmisión y el valor neto del elemento patrimonial al no ser aplicable la corrección monetaria.

Por lo tanto, el rendimiento neto de la actividad económica está compuesto por la suma de estos dos elementos:

- El rendimiento ordinario.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes afectos a la actividad.

A estos efectos, por rendimiento ordinario debe entenderse el resultado de aplicar las reglas establecidas para cada modalidad de estimación de rendimientos, antes de la sumarle las citadas ganancias y pérdidas patrimoniales.

5.7.5. ¿Qué beneficio fiscal tiene la reinversión del importe obtenido en la transmisión de elementos afectos?

Si se reinvierte el importe obtenido en la transmisión de elementos afectos en la adquisición de otros elementos igualmente afectos, el **importe de las ganancias patrimoniales obtenidas en la venta puede no integrarse en la base imponible**. Los requisitos para gozar de este beneficio fiscal son:

- Los elementos transmitidos deben formar parte del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a la actividad económica.
- En caso de transmisión de vehículos a los que se refiere el apartado 3 del artículo 31 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la no integración podrá aplicarse sólo con respecto a los vehículos a los que se refieren en su letra b).
- El importe total obtenido en la venta debe reinvertirse en otros elementos del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a la actividad, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega del elemento transmitido y los tres años posteriores.
- Los elementos patrimoniales objeto de la reinversión deben permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo y afectos a la actividad, salvo pérdidas justificadas, durante 5 años, o 3 si se trata de bienes muebles, desde que se realice la reinversión, excepto que su vida útil fuere inferior.

- Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se permitirá la no integración de la ganancia patrimonial en la parte proporcional que corresponda a la cantidad reinvertida.
- Este régimen es incompatible con cualquier otro beneficio, respecto de los elementos en que se reinvierta el importe de la transmisión, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización, la amortización acelerada y la amortización conjunta.

¿Qué ocurre cuando se incumplen alguna de las condiciones?

Se pueden dar dos situaciones:

- Si durante el plazo de reinversión señalado en el artículo 36 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, el contribuyente decidiese no reinvertir una cantidad igual al importe de la transmisión, deberá imputar la parte de renta no integrada al período impositivo de su obtención, adicionando a la misma un 15 por ciento de su importe.

La parte de cuota íntegra correspondiente a la renta que debe integrarse en la base imponible, según lo señalado en el párrafo anterior se ingresará junto con dicho 15 por ciento que, en su caso, corresponda, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que se adopte la decisión.

- En caso de no realizar la reinversión dentro del plazo señalado en el artículo 36 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, el contribuyente deberá imputar la parte de renta no integrada al período impositivo de su obtención, adicionando a la misma un 15 por ciento de su importe.

La transmisión de los elementos patrimoniales antes de la finalización del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no integrada, excepto que el importe obtenido sea objeto de reinversión en los términos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Incompatibilidad de este régimen con cualquier otro beneficio fiscal

La aplicación de la exención por reinversión de beneficios extraordinarios será incompatible con cualesquiera otros beneficios tributarios respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización, la amortización acelerada y la amortización conjunta.

5.8. ¿Cómo se calculan los rendimientos estimados?

Cuando el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio bienes, derechos o servicios objeto de su actividad económica, para calcular el rendimiento neto de dicha actividad se tendrá en cuenta el valor normal en el mercado de los citados bienes, derechos o servicios.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes, derechos y servicios, se tendrá en cuenta el de mercado.

5.9. ¿Con qué criterio se hará la imputación temporal?

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, además de las especialidades contenidas en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

a) Criterio general de imputación fiscal: Principio del devengo

Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

ATENCIÓN: El “principio del devengo”, quiere decir, que si el contribuyente realiza en el año 2025 la entrega del bien o la prestación de servicio, los ingresos que pudiera obtener tiene que incluirlos en la declaración fiscal correspondiente a ese año, con independencia del año en que cobre (pudiera ser que cobrase el año 2026).

No obstante lo anterior, los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o los ingresos imputados en la mencionada cuenta en un periodo impositivo anterior al que corresponda, se computarán en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del principio del devengo.

b) Criterios especiales de imputación fiscal.

Se regulan, entre otros, los siguientes supuestos:

1. Operaciones a plazos o con precio aplazado.

Las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se vayan cobrando, a no ser que el contribuyente decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado las ventas y ejecuciones de obra cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega del bien y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida en dicho momento la renta pendiente de imputación.

Lo previsto en este apartado se aplicará sin tener en cuenta la forma en que se hayan contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

2. Dotaciones a fondos internos para la cobertura de contingencias análogas a los planes de pensiones.

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 y de las Normas Forales que regulan el régimen fiscal de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, serán imputables en el periodo impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará en el caso de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones que no hubiesen resultado deducibles.

3. Recuperación de valor de los elementos patrimoniales cuyo valor haya sido corregido

La recuperación de valor de los elementos patrimoniales que hayan sido objeto de una corrección de valor se imputará en el periodo impositivo en el que se haya producido dicha recuperación, ya sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con la misma.

La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del activo no corriente que hayan sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron.

4. Criterio de imputación de “cobros y pagos”

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas a las que apliquen la modalidad simplificada del método de estimación directa para calcular su rendimiento neto, podrán optar por el criterio de “cobros y pagos” con el fin de efectuar la imputación temporal de los ingresos y los gastos de su actividad, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Que no supongan cambios en la calificación fiscal de los ingresos o los gastos.

- Que, en ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal traigan como consecuencia que algún gasto o ingreso quede sin computar. En tal caso se practicará la oportuna regularización, antes de cambiar el criterio de imputación temporal.
- El criterio de imputación ha de ser el mismo para todos los ingresos y gastos de la actividad económica a la que se aplique este criterio.

ATENCIÓN: Se entenderá que la Administración Tributaria aprueba este criterio por el sólo hecho de que el contribuyente así lo manifieste en la correspondiente declaración, y se mantendrá durante un plazo mínimo de tres años.

5. Cambio de residencia al extranjero

En caso de que se pierda la condición de contribuyente por cambiar de residencia al extranjero, todas las rentas pendientes de ser imputadas deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto. En tal caso, se hará una declaración liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

6. Fallecimiento

Si el contribuyente fallece, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último periodo impositivo que deba declararse.

5.10. Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas cuyo rendimiento se determine en la **modalidad normal del régimen de estimación directa** deberán llevar una **contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio**, así como los registros auxiliares establecidos o que se establezcan a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
2. **Si la actividad económica no tiene carácter mercantil** según el Código de Comercio, o **si el rendimiento de la actividad se calcula por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa**, el contribuyente deberá llevar los **siguientes libros registros**:
 - Libro registro de ventas e ingresos.
 - Libro registro de compras y gastos.
 - Libro registro de bienes de inversión.
3. **Los contribuyentes y entidades en régimen de atribución de rentas que ejerzan actividades profesionales** deberán llevar los **siguientes libros registros**:
 - Libro registro de ingresos.
 - Libro registro de gastos.
 - Libro registro de bienes de inversión.
 - Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

Obligaciones especiales

Respecto a las obligaciones contables y registrales, se establece las siguientes especialidades:

1. Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, independientemente de la distribución que de los resultados realicen entre sus miembros.
2. Los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio no estarán obligados a llevar los libros registro indicados anteriormente.

3. El deber de presentación para su diligenciado de los Libros-Registro podrá ser sustituido por la comunicación a la Diputación Foral, en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los siguientes datos: número de volúmenes, número de folios utilizados, número de asientos realizados en el período impositivo y fecha del último asiento. Para ello se incorporará un apartado especial en el modelo de declaración.
4. Los contribuyentes y entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen varias actividades llevarán libros independientes para cada una de ellas, y en el primer folio harán constar la actividad a que se refiere el libro.
5. Los libros o registros que, para cumplir con las obligaciones registrales o contables establecidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, deban llevar los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las entidades en régimen de atribución de rentas podrán ser utilizados a efectos de este Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que se ajusten a los requisitos exigidos.
6. Si los libros, facturación o registros que fiscalmente puedan exigirse se llevan con medios informáticos, se deberán conservar, además, los ficheros magnéticos siguientes:
 - Ficheros de datos, tanto históricos como maestros, generados por sus aplicaciones informáticas, de los cuales se deriven los libros a cumplimentar.
 - Ficheros de programas, con los cuales se procesan los ficheros de datos anteriores.
7. Será válida la realización de anotaciones por cualquier medio idóneo sobre hojas que después deberán ser encuadradas correlativamente para formar los libros registro obligatorios. Los libros registro deberán tener sus folios numerados correlativamente dejando en blanco el primer folio inmediatamente siguiente a la última anotación de cada periodo. Los demás espacios en blanco deberán estar convenientemente anulados.
8. Ver tabla resumen.

RESUMEN: Obligaciones contables y registrales según el sistema utilizado para determinar el rendimiento neto de la actividad económica					
Sistema		Actividad		Obligaciones contables y registrales	
Estimación directa	Modalidad normal	Actividad empresarial	La actividad económica sí tiene carácter mercantil	Según el Código de Comercio	Diario Inventarios Cuentas Anuales
				Según el Impuesto sobre Sociedades	Registro de compras Registro de ventas e ingresos Registro de cobros y pagos Registro de gastos
			La actividad económica no tiene carácter mercantil	Libro registro de ventas e ingresos Libro registro de compras y gastos Libro registro de bienes de inversión	
	Modalidad simplificada	Actividad empresarial		Libro registro de ventas e ingresos Libro registro de compras y gastos Libro registro de bienes de inversión	
	Modalidad normal/simplificada	Actividad profesional		Libro registro de ingresos Libro registro de gastos Libro registro de bienes de inversión Libro registro de provisiones de fondos y suplidos	

6

GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

- 6.1. ¿Qué son ganancias y pérdidas patrimoniales?
 - 6.1.1. ¿Cuándo no se altera la composición del patrimonio?
 - 6.1.2. ¿Cuándo no existe ganancia o pérdida patrimonial?
 - 6.1.2.1. ¿Qué sucede cuando se reduce el capital?
 - 6.1.2.2. ¿Qué sucede cuando fallece el contribuyente?
 - 6.1.2.3. ¿Qué sucede cuando el contribuyente dona su empresa o participaciones de la misma, en el caso de que hubieran estado exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, en favor del cónyuge, pareja de hecho, ascendientes o descendientes o colaterales hasta el cuarto grado?
 - 6.1.2.4. ¿Qué sucede cuando el contribuyente transmite su empresa o participaciones de la misma, en el caso de que hubieran estado exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, a favor de los trabajadores?
 - 6.1.2.5. ¿Qué sucede en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes o del régimen económico patrimonial de la pareja de hecho?
 - 6.1.2.6. ¿Qué sucede cuando se realizan aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad?
 - 6.1.3. ¿Cuándo están exentas las ganancias?
 - 6.1.4. ¿Cuándo no se tienen en cuenta las pérdidas?
- 6.2. ¿Cómo se calcula la ganancia o la pérdida patrimonial?
 - 6.2.1. ¿Cómo se calcula el valor de adquisición?
 - 6.2.2. ¿Cómo se actualiza el valor de adquisición?
 - 6.2.3. ¿Cómo se calcula el valor de transmisión?
 - 6.2.4. Régimen transitorio aplicable a los elementos adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994
 - 6.2.4.1. Régimen general
 - 6.2.4.2. Régimen aplicable a valores admitidos a cotización y participaciones en instituciones de inversión colectiva (fondos de inversión).
- 6.3. Normas específicas de valoración
 - 6.3.1. Transmisión onerosa de valores representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades admitidos a negociación en mercados regulados.

- 6.3.2. Transmisión onerosa de valores o participaciones representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades no admitidos a negociación en mercados regulados.
- 6.3.3. Transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales
- 6.3.4. Acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva (fondos de inversión).
- 6.3.5. Aportaciones no dinerarias a sociedades
- 6.3.6. Separación de socios o disolución de sociedades
- 6.3.7. Traspaso de local de negocio
- 6.3.8. Indemnizaciones por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales
- 6.3.9. Permuta de bienes o derechos
- 6.3.10. Extinción de rentas vitalicias o temporales
- 6.3.11. Transmisión de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia
- 6.3.12. Transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles
- 6.3.13. Incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión
- 6.3.14. Operaciones realizadas en el mercado de futuros y opciones
- 6.3.15. Transmisiones onerosas de criptoactivos fungibles
- 6.4. Ganancias patrimoniales no justificadas
- 6.5. ¿A quién se atribuyen las ganancias y pérdidas patrimoniales?
- 6.6. ¿Cuándo se imputan las ganancias y las pérdidas patrimoniales?
- 6.7. ¿Cómo tributan?
- 6.8. ¿Qué sucede si se “reinvierte” el importe de la vivienda habitual?
- 6.9. ¿Qué sucede cuando se reinvierte lo obtenido en la transmisión de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (fondos de inversión)?
- 6.10. Ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos afectos a actividades económicas

6.1. ¿Qué son ganancias y pérdidas patrimoniales?

Son ganancias o 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 se califiquen como rendimientos por la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En particular, para que haya ganancia o pérdida se tienen que producir las tres condiciones siguientes:

- **Que haya un cambio en el valor** del patrimonio.
- Que se haya **alterado la composición del patrimonio**. Por esta razón no se gravan las plusvalías latentes. Pongamos un ejemplo: si tenemos 400 acciones y sube la cotización de la acción, podemos decir que hay un cambio en el valor del patrimonio, pero a pesar de esto no se ha alterado su composición, ya que seguimos siendo propietarios del mismo número de acciones. Tendríamos que vender las acciones para que se alterase nuestro patrimonio y se produjera la ganancia o pérdida.
- Que **no sea rendimiento**. Este es el caso de los activos financieros y de los seguros de vida o invalidez. Cuando la alteración en la composición del patrimonio venga motivada por la transmisión de la titularidad de un elemento patrimonial con carácter general se calificará como ganancia o pérdida patrimonial. Hay que tener esto muy presente, puesto que el impuesto trata de forma diferente a los rendimientos de capital mobiliario y a las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Por otra parte, las pérdidas patrimoniales deben compensarse en primer lugar con las ganancias patrimoniales obtenidas. El capítulo 9 de este manual explica el modo y los límites de la integración de las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en un mismo ejercicio, así como la posibilidad de compensar pérdidas en los cuatro años siguientes. Asimismo, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica se cuantificarán conforme a lo previsto en la Norma del Impuesto sobre Sociedades, sumándose o restándose al rendimiento ordinario de la actividad económica.

No obstante, hay situaciones especiales en las que:

- No se altera el patrimonio.
- No existe ganancia o pérdida patrimonial.
- Las ganancias patrimoniales están exentas.
- No se computan las pérdidas patrimoniales.

6.1.1. ¿Cuándo no se altera la composición del patrimonio?

No existe alteración en la composición del patrimonio, siempre y cuando no se produzcan excesos de adjudicación, en los tres casos siguientes:

- Cuando se ha dividido la cosa común.
- Cuando se ha disuelto la sociedad de gananciales o la comunicación foral de bienes, se ha extinguido el régimen económico matrimonial de participación o se ha extinguido el régimen económico patrimonial de las parejas de hecho cuando hayan pactado como régimen patrimonial cualquiera de los dos anteriores
- Cuando se ha disuelto la “comunidad de bienes” o se han separado los comuneros.

En estos casos no se podrán actualizar los valores de bienes o derechos recibidos.

6.1.2. ¿Cuándo no existe ganancia o pérdida patrimonial?

No existe ganancia o pérdida patrimonial en los seis casos siguientes:

1. Cuando se reduce el capital.
2. Cuando haya alguna transmisión lucrativa (herencia) por el fallecimiento del contribuyente.
3. Cuando el contribuyente transmita de forma lucrativa (done) su empresa o participaciones de la misma, en el caso de que hubieran estado exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, en favor del cónyuge, pareja de hecho, ascendientes o descendientes.
4. Cuando el contribuyente transmita su empresa o participaciones de la misma, en el caso de que estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, en favor de los trabajadores.
5. En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes o del régimen económico patrimonial acordado en virtud de lo dispuesto en virtud de la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, 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 o miembros de parejas de hecho.
6. Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad¹.

Vamos a estudiarlos uno por uno.

6.1.2.1. ¿Qué sucede cuando se reduce el capital?

Desde un punto de vista mercantil, el artículo 317 de la Ley de Sociedades de Capital establece que la operación de reducción de capital puede obedecer a alguna de las siguientes finalidades:

- Condonación de dividendos pasivos en el caso de sociedades anónimas.
- Constitución o incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias.
- Restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido como consecuencia de pérdidas.
- Devolución de aportaciones.

En cuanto a la forma en que puede realizarse la reducción de capital, la norma mercantil admite las siguientes:

- Reduciendo el valor nominal de las acciones.
- Amortizando las acciones.
- Agrupando las acciones para canjearlas.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la **regla general** es que no existe **ganancia o pérdida patrimonial por la reducción de capital**.

Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, se instrumenta mediante la **amortización de valores o participaciones**, se considerará que se amortizan los valores o participaciones que se adquirieron en primer lugar (regla FIFO) y se reparte el valor de adquisición de los valores o participaciones amortizadas proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en su patrimonio.

Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas

¹ Véase dentro del capítulo 12 “cuota líquida y deducciones”, el apartado 12.6, relativo a la deducción por aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad.

anteriores, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributaría como rendimiento del capital mobiliario, en la misma forma establecida para la distribución de la prima de emisión. No obstante, cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributarán íntegramente como rendimientos de capital por la participación en fondos propios de entidades del artículo 34.a. A estos efectos, se considera 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.

No obstante, 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 y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando 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 reducción de capital y su valor de adquisición sea 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.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como 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 el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones. Cuando la reducción de capital hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la reducción de capital, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas.

6.1.2.2. ¿Qué sucede cuando fallece el contribuyente?

Quando un contribuyente fallece, se transmite todo su patrimonio, excepto los bienes y derechos personalísimos, a sus herederos. Sin embargo, no se considera que existe ganancia o pérdida patrimonial, incluso cuando la transmisión lucrativa se efectúe en uso del poder testatorio por el comisario o en ejercicio del usufructo poderoso o por cualquier título sucesorio con eficacia de presente. Los herederos deberán presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las rentas obtenidas por el fallecido hasta el fallecimiento. Los herederos y legatarios, por su parte, tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

6.1.2.3. ¿Qué sucede cuando el contribuyente dona su empresa o participaciones de la misma, en el caso de que hubieran estado exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio², en favor del cónyuge, pareja de hecho, ascendientes o descendientes o colaterales hasta el cuarto grado?

Quando el contribuyente done su empresa o participaciones de la misma (una única donación por entidad) en favor del cónyuge, pareja de hecho, ascendientes, descendientes o colaterales hasta el cuarto grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad,

² Se trata de las empresas o participaciones a que se refiere el apartado 10 del artículo 5 de la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre Patrimonio.

en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, no existe ganancia o pérdida patrimonial, siempre que se cumplan las seis condiciones siguientes:

- Debe tratarse de empresas o participaciones que hubieran estado exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio del transmitente (donante).
- Que el transmitente –es decir, quien dona– tenga 60 o más años, o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que, si el transmitente ejerce funciones de dirección, deje de ejercerlas en el plazo de dos años desde el momento de la donación deje de percibir remuneración por dichas funciones a partir del mencionado plazo de dos años.

A estos efectos no se entiende comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

- Que el adquirente (quien recibe la donación) mantenga la empresa o las participaciones recibidas durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallezca dentro de ese plazo.

Si el adquirente no mantiene la empresa o las acciones durante este plazo, el transmitente deberá regularizar su situación tributaria en la declaración correspondiente al ejercicio en que se incumpla el plazo, considerándose en este ejercicio que se ha producido la ganancia o pérdida patrimonial.

- Que el adquirente no realice actos de disposición ni operaciones societarias que disminuyan de forma sustancial el valor de adquisición, directa o indirectamente.
- Si el contribuyente afecta a su actividad económica elementos patrimoniales después de su adquisición, éstos deberán estar afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los 5 años anteriores a la fecha de la donación de la empresa. Esto significa que si se adquiere un bien y se afecta a la actividad después de su adquisición, por ejemplo se adquiere el 2 de febrero de 2020 y se afecta el 1 de septiembre de 2020, para que la transmisión lucrativa del mismo pueda acogerse al diferimiento, la misma deberá tener lugar, como mínimo, el 2 de septiembre de 2025.

ATENCIÓN: En estos casos, quien recibe la donación se subrogará en la posición del donante, respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes. Es decir, quien recibe la donación asume las obligaciones del donante.

6.1.2.4. ¿Qué sucede cuando el contribuyente transmite su empresa o participaciones de la misma, en el caso de que hubieran estado exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio³, a favor de los trabajadores?

Cuando el contribuyente transmita su empresa o participaciones de la misma en favor de los trabajadores no existe ganancia o pérdida patrimonial, siempre que se cumplan las condiciones del apartado 6.1.2.3 anterior, así como las dos condiciones siguientes:

- Los cinco años se contarán desde la transmisión de la empresa o de las participaciones de la misma. La transmisión constará en escritura pública o en documento privado que debe presentarse ante la Administración Tributaria.
- Antes de transmitir la empresa o las participaciones de la misma, se hará una oferta a todos los trabajadores de la empresa, en igualdad de condiciones para todos ellos, sin discriminar a nadie.

³ Se trata de las empresas o participaciones a que se refiere el apartado 10 del artículo 5 de la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre Patrimonio.

La transmisión a los trabajadores puede ser tanto onerosa, como lucrativa. Para los trabajadores, el valor de adquisición será el que han pagado, y la fecha de adquisición aquella en la que se realice la transmisión. En caso de transmisión lucrativa, quien recibe la donación, es decir, los trabajadores se subrogan en la posición del donante, respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

6.1.2.5. ¿Qué sucede en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes o del régimen económico patrimonial de la pareja de hecho?

No habrá ganancia o pérdida patrimonial en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, ni del régimen económico patrimonial de las parejas de hecho, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria. Las compensaciones no darán derecho a reducir la base imponible de la persona pagadora ni constituirá renta para la persona perceptora.

El supuesto al que se refiere este epígrafe no podrá dar lugar a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

6.1.2.6. ¿Qué sucede cuando se realizan aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad?

Las aportaciones realizadas⁴ a patrimonios protegidos de la persona con discapacidad, regulados 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, no constituirán ganancia o pérdida patrimonial.

6.1.3. ¿Cuándo están exentas las ganancias?

Están exentas, es decir, no tributan, las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en los casos siguientes:

- En las **donaciones efectuadas a las fundaciones y asociaciones de interés general** que dan derecho a deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵.
- Cuando las **ganancias se hayan obtenido con ocasión de la transmisión onerosa de su vivienda habitual 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.
- Cuando las ganancias se hayan obtenido **con ocasión de la transmisión onerosa de su vivienda habitual por personas mayores de 65 años**. Esta exención será de aplicación a los primeros 400.000 euros de ganancia, y para una única transmisión.
- **En el pago de la deuda tributaria** por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **mediante entrega de los siguientes bienes**:
 - a) **Los integrantes del Patrimonio Cultural Vasco** que estén **inscritos** en el Registro de Bienes Culturales Calificados o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 7/1990, de 3 de julio, de Patrimonio Cultural Vasco.
 - b) **Los 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,

⁴ Las aportaciones al patrimonio protegido de persona discapacitada sí darán derecho a practicar deducción en cuota, en la cuantía y condiciones que se explican en el capítulo 12 de este manual.

⁵ Véase, dentro del capítulo 12 "Cuota líquida y deducciones", el apartado 12.5 relativo a las deducciones por donativos.

de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

- Cuando la ganancia se haya obtenido con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, realizada en el curso de un procedimiento judicial instado por una entidad financiera o por cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Tendrá la misma consideración cuando la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, se realice con ocasión de la condición de avalista en garantía de las deudas para la adquisición de la vivienda habitual del deudor.

Igualmente será de aplicación a la transmisión de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, 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.

- Cuando la ganancia proceda de la transmisión de elementos patrimoniales por personas mayores de 65 años, siempre que destinen el importe total obtenido por la transmisión en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente. La cantidad máxima total que podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros; esta cantidad máxima se aplicará de manera conjunta con la prevista en el artículo 9.43.
- El 50 % de la ganancia patrimonial que proceda de la transmisión de acciones o participaciones, que hubieran dado derecho a la aplicación de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación regulada en el artículo 90 de la Norma Foral del Impuesto, sin que a estos efectos se tenga en cuenta lo dispuesto en los apartados 3 y 7 del citado precepto.

La exención alcanzará el 100 % de la ganancia patrimonial en los supuestos en los que el contribuyente reinvierta el importe obtenido en la transmisión de las acciones o participaciones en la adquisición de otras acciones o participaciones que cumplan los requisitos a los que hace referencia el párrafo anterior, en un período no superior a dos años desde la fecha de dicha transmisión. En este supuesto, no podrá aplicarse la deducción prevista en el artículo 90 de esta norma foral respecto de las acciones o participaciones en las que se materialice la mencionada reinversión.

6.1.4. ¿Cuándo no se tienen en cuenta las pérdidas?

No se computarán como pérdidas patrimoniales **los siguientes casos**:

- 1. Las pérdidas no justificadas.**
- 2. Las pérdidas debidas al consumo.**
- 3. Las pérdidas debidas a transmisiones lucrativas por actos intervivos o a liberalidades.**
- 4. Las debidas a pérdidas en el juego** obtenidas en el periodo impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo periodo. En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los siguientes juegos.
 - 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 por la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
 - 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 señalados en el párrafo anterior.

- 5. Las pérdidas producidas en la transmisión de un elemento patrimonial, cuando el transmitente vuelva a adquirir ese mismo elemento patrimonial dentro del año siguiente a la fecha de transmisión.** En estos casos, la pérdida que se genera se integrará cuando se transmita en fecha posterior el elemento patrimonial. Por ejemplo, el contribuyente vende el 1 de enero de 2025 un bien y obtiene una pérdida patrimonial, si recompra el mismo bien el 31 de diciembre de 2025 la pérdida que se le generó en la venta no deberá tenerla en cuenta en la declaración del año 2025, sino cuando vuelva a transmitir posteriormente el bien.
- 6. Las pérdidas producidas en la transmisión de valores o participaciones admitidas a negociación** en alguno de los mercados regulados⁶, **cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos⁷ dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.** Se consideran **valores o participaciones homogéneos** aquellos que procedan de un mismo emisor y formen parte de una misma operación financiera, incluida la obtención sistemática de financiación, que tengan igual naturaleza y régimen de transmisión y atribuyan un contenido sustancial similar de derechos y obligaciones.
- Estas pérdidas se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.
- 7. Las pérdidas derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación** en alguno de los mercados regulados, **cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones.** Se consideran valores o participaciones homogéneos aquellos que procedan de un mismo emisor y formen parte de una misma operación financiera, incluida la obtención sistemática de financiación, que tengan igual naturaleza y régimen de transmisión y atribuyan un contenido sustancial similar de derechos y obligaciones.
- Estas pérdidas se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.
- 8. Las debidas a transmisiones onerosas de bienes inmuebles que procedan de una adquisición, previa, a título lucrativo,** que hubiera estado exenta o que no hubiera sido objeto de tributación efectiva. Esto no será de aplicación cuando el contribuyente pruebe la disminución del valor del bien inmueble por circunstancias excepcionales o cuando la pérdida proceda, exclusivamente, de los gastos inherentes a la enajenación o a la adquisición.

6.2. ¿Cómo se calcula la ganancia o la pérdida patrimonial?

Se calcula de manera distinta, dependiendo del modo en que se haya alterado el patrimonio:

- **Si se trata de una transmisión** (por ejemplo, la venta de un bien), **la ganancia o pérdida será la diferencia entre el valor de venta del elemento transmitido y su valor de adquisición** (valor de compra) actualizado cuando proceda según lo dispuesto en el apartado 6.2.2 siguiente.
- **Si se ha incorporado un bien o derecho al patrimonio** (por ejemplo, cuando el contribuyente ha obtenido un premio o una subvención), **la ganancia o pérdida será el valor de mercado de ese elemento que se ha incorporado al patrimonio.**

ATENCIÓN: Si se han efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de transmisión que corresponde, tanto al bien como a la

⁶ 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.

⁷ Véase el artículo 48 del Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto.

mejora, con objeto de determinar, de forma separada e independiente, la ganancia o pérdida patrimonial que corresponda a cada componente (bien o mejora) de dicho elemento.

6.2.1. ¿Cómo se calcula el valor de adquisición?

El valor de adquisición se calculará de la siguiente forma:

1. Primer paso: Se suman los siguientes importes:

- **Importe real de adquisición.** Si la adquisición se ha realizado a título lucrativo, el importe real será el que resulte de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- **Coste de las inversiones y mejoras** efectuadas en los bienes adquiridos.
- **Gastos y tributos inherentes a la adquisición**, excluidos los intereses, que hubiera pagado el adquirente.

2. Segundo paso: Al resultado de la suma anterior le restamos el siguiente importe:

- **Amortización.** Cuando proceda, se restarán las amortizaciones reglamentariamente practicadas, computándose, en todo caso, la amortización mínima.

La amortización mínima sólo debe computarse cuando se trate de bienes cedidos en arrendamiento y no en el caso de la vivienda habitual o de otros bienes que no admiten como gasto deducible la amortización.

6.2.2. ¿Cómo se actualiza el valor de adquisición?

Los componentes del valor de adquisición se actualizarán aplicando los coeficientes que se establezcan reglamentariamente⁸, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios al consumo producido desde la fecha de adquisición de los elementos patrimoniales y de la estimada para el ejercicio de su transmisión. Los coeficientes se aplicarán de la forma siguiente:

- Sobre el **importe real de adquisición**, teniendo en cuenta el año en que se haya satisfecho.
- Sobre las **inversiones y mejoras**, teniendo en cuenta el año en que se hayan satisfecho.
- Sobre los **gastos y tributos** inherentes a la adquisición, teniendo en cuenta el año en que se hayan satisfecho.
- Sobre las **amortizaciones**, teniendo en cuenta el año al que correspondan.

Cuando los elementos patrimoniales se hayan transmitido después de haber sido desafectados de una actividad económica, el coeficiente de actualización del valor de adquisición corresponderá al año en el que han sido desafectados.

Cuando se calculen las ganancias o pérdidas patrimoniales según las normas específicas de valoración establecidas, se aplicarán los coeficientes de actualización correspondientes a los años en que se produzcan los importes positivos y negativos que hay tener en cuenta para calcular el valor de adquisición.

Para los bienes o derechos que **se transmitieron durante el año 2024**, el valor de adquisición se actualizará aplicando los coeficientes siguientes:

Ejercicios	Coeficientes
1994 y anteriores	1,969
1995	2,091
1996	2,014

⁸ Para las transmisiones realizadas en el ejercicio 2024, los coeficientes de actualización se han establecido por el Decreto Foral 51/2023, de 26 de diciembre (BOTH A núm 150 de 29 de diciembre de 2023).

Ejercicios	Coefficientes
1997	1,969
1998	1,925
1999	1,873
2000	1,809
2001	1,742
2002	1,680
2003	1,634
2004	1,586
2005	1,536
2006	1,485
2007	1,444
2008	1,387
2009	1,383
2010	1,360
2011	1,319
2012	1,290
2013	1,270
2014	1,268
2015	1,268
2016	1,267
2017	1,243
2018	1,223
2019	1,212
2020	1,212
2021	1,175
2022	1,088
2023	1,050
2024	1,018
2025	1,000

No obstante, cuando el elemento patrimonial hubiese sido adquirido el 31 de diciembre de 1994 será de aplicación el coeficiente de actualización correspondiente a 1995.

RESUMEN: Valor de adquisición
Importe real de adquisición (actualizado)
+ Coste de las inversiones y mejoras (actualizado)
+ Gastos y tributos inherentes a la adquisición (actualizado)
- Amortizaciones (actualizadas)
Valor de adquisición

6.2.3. ¿Cómo se calcula el valor de transmisión?

El valor de transmisión estará formado por la diferencia entre los siguientes importes:

- **Importe real de enajenación.** Su importe será el que verdaderamente se ha pagado por la transmisión. Sin embargo, si el importe es inferior al normal del mercado, prevalecerá el precio de mercado.

Si la transmisión se ha realizado a título lucrativo, el importe real de enajenación se obtendrá según las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- **Gastos y tributos inherentes a la transmisión**, excluidos los intereses, pagados por el transmitente.

RESUMEN: Valor de transmisión
Importe real de enajenación
– Gastos y tributos inherentes a la transmisión pagados por el transmitente
Valor de transmisión

Ejemplo

Supongamos que el 7 de enero de 1997 usted compró un piso por 170.300 €. Ese mismo año, usted pagó 15.000 €, por los gastos y tributos inherentes a la adquisición. El 25 de enero 2007 cerró la terraza y por ello pagó 20.000 €. Desde el 31 de enero de 1997 al 30 de noviembre de 1997 arrendó el piso: la amortización fue de 3.600 €. El 18 de enero de 2025 vendió el piso por 450.000 €. Finalmente, el valor de transmisión que corresponde a la mejora asciende a 30.000 €.

Cálculo de la ganancia patrimonial de la vivienda

Importe de enajenación de la vivienda	450.000 € – 30.000 €	420.000 €
Importe de enajenación de la mejora		30.000 €
Importe real de adquisición actualizado	170.300,00 € x 1,969	335.320,70 €
Gastos y tributos actualizados	15.000 € x 1,969	29.535,00 €
Amortización actualizada	3.600 € x 1,969	7.088,40 €
Valor de adquisición actualizado	335.320,70 + 29.535,00 € – 7.088,40 €	371.944,10 €
Ganancia patrimonial de la vivienda	420.000 € – 371.944,10 €	48.055,90 €

Esta ganancia patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro.

Ganancia patrimonial procedente de la mejora

Valor de transmisión		30.000 €
Valor de adquisición actualizado	20.000 € x 1,444	28.880 €
Ganancia patrimonial mejora	30.000 € – 28.880 €	1.120 €

Esta ganancia patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro.

6.2.4. Régimen transitorio aplicable a los elementos adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994

La actual regulación modifica la aplicación de los coeficientes reductores aplicables a las ganancias patrimoniales obtenidas en la venta de los bienes y derechos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. **La normativa vigente a partir del ejercicio 2007 establece un régimen transitorio que mantiene el régimen de coeficientes reductores para la parte de la ganancia patrimonial generada hasta 31 de diciembre 2006. La parte de la ganancia patrimonial generada con posterioridad a esa fecha no podrá beneficiarse de los coeficientes reductores.**

6.2.4.1. Régimen general

Este régimen general (aplicable a toda clase de bienes, salvo a valores admitidos a negociación en mercados regulados y participaciones en instituciones de inversión colectiva) establece que el importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas:

- 1.- La ganancia patrimonial se calcula para cada elemento patrimonial de acuerdo con lo expresado en el epígrafe 6.2.2. de este manual. Por tanto, los coeficientes de actualización son perfectamente compatibles con los coeficientes reductores que pudieran aplicarse. El cálculo de la ganancia patrimonial actualizada es siempre el primer paso.
- 2.- En la ganancia patrimonial así calculada se distingue la parte generada con anterioridad a 1 de enero de 2007 y la generada después. La Norma Foral del impuesto obliga a que esta distinción se realice en proporción a los días transcurridos antes y después del 1 de enero del 2007, con respecto al total de días en que el bien hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

Ejemplo:

Usted adquirió un bien inmueble el 29 de diciembre de 1993 y lo transmite el 5 de julio de 2025, obteniendo una ganancia patrimonial, calculada de acuerdo al epígrafe 6.2. de este manual (aplicando por tanto los coeficientes de actualización) de 100.000 €. Hay que distinguir qué parte de estos 100.000 € se generaron con anterioridad a 1 de enero de 2007 y qué parte con posterioridad. Entre la fecha de compra y la de venta del bien han transcurrido 11.541 días.

Hasta 31-12-2006 han transcurrido 4.750 días, un 41,16% sobre el total de días (11.541).

Desde 1-1-2007 han transcurrido 6.791 días, un 58,84% sobre el total de días (11.541).

Por tanto, al 58,84% de la ganancia obtenida, 58.840 €, no se le aplican los coeficientes reductores, por lo que se imputan íntegramente en la base imponible del ahorro. Al 41,16% de la ganancia patrimonial de 100.000 €, 41.160 €, se le aplican los coeficientes reductores que se explican seguidamente.

- 3.- La parte de la ganancia patrimonial (los coeficientes reductores sólo se aplican a las ganancias patrimoniales, nunca a las pérdidas) obtenida con anterioridad a 1 de enero de 2007 se reduce de la siguiente manera:

- Los coeficientes reductores se aplican en función del número de años transcurridos desde la fecha de adquisición al 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

Esto quiere decir que, si entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 1996 han transcurrido 4 años y un día, el periodo de permanencia es de 5 años. El periodo de permanencia que genera la aplicación de los coeficientes reductores de la ganancia patrimonial, es el que exceda de 2 años.

- Como regla general, la ganancia patrimonial se reducirá en un **14,28% por cada año de permanencia que exceda de dos**. Es decir, tal porcentaje no se aplicará a los dos primeros años. Por ejemplo, la ganancia patrimonial procedente de un bien adquirido el 9 de agosto de 1993, se reduce en un 28,56% (14,28% x 2), ya que el periodo de permanencia del bien a 31 de diciembre de 1996, era superior a 3 años. Tal y como se ha expresado anteriormente, el número de años transcurridos se redondea por exceso, hasta los 4 años. El número de años de permanencia que generan estos coeficientes reductores son los que exceden de 2, por lo que se aplica una reducción de 2 (4-2) coeficientes de 14,28%.

- Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen **acciones admitidas a negociación**⁹ 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, **se reducirá en un 25 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos.**

Sin embargo, no podrán acogerse a esta reducción las acciones representativas del capital social de las sociedades de inversión mobiliaria e inmobiliaria.

- **Cuando se transmitan bienes inmuebles**, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, la ganancia patrimonial se reducirá en un **11,11% por cada año de permanencia que exceda de dos.**

Sin embargo, no podrán acogerse a esta reducción las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las sociedades o fondos de inversión inmobiliaria.

- Si se han efectuado **mejoras** en los elementos patrimoniales transmitidos en el año 2025, **se detallará el valor de transmisión que corresponde a la mejora**, para que se apliquen los coeficientes de actualización del valor de adquisición de la mejora y los coeficientes reductores.

- **El régimen transitorio** expuesto en este epígrafe¹⁰, que permite aplicar los coeficientes reductores a las ganancias patrimoniales obtenidas correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales, **no es de aplicación a las transmisiones de elementos que hayan estado afectos a una actividad económica del contribuyente, cuando la misma actividad se continúe ejerciendo bajo otra titularidad.**

RESUMEN: Porcentajes para reducir la ganancia		
	Porcentaje por cada año de permanencia (no se cuentan los dos primeros años)	Nº años que deben transcurrir hasta 31/12/1996 para no tributar por la parte de la ganancia patrimonial generada hasta 1 de enero de 2007
Norma general	14,28%	8
Acciones que cotizan en Bolsa	25%	5
Bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en la NF 45/1988	11,11%	10

⁹ Las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de acciones cotizadas se reducen de acuerdo al régimen especial que se explica en el epígrafe 6.2.4.2 de este manual.

¹⁰ Los porcentajes reductores sólo se aplican a la parte de ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2007, calculada de acuerdo a lo establecido en este manual.

Ejemplo

Supongamos que usted compró un piso por 100.000 € el 10 de enero de 1991. Ese mismo año, usted pagó la cantidad de 5.000 €, por los gastos y tributos inherentes a la adquisición.

Desde el 1 de julio de 1991 al 30 de junio de 1993 arrendó el piso: las amortizaciones han sido 1.000 € (en 1991 y 1993) y 2.000 € (en 1992). El 5 de abril de 1998, hizo el cierre de la terraza, con un coste de 12.000 €.

El 9 de julio de 2025 vendió el piso por 300.000 €.

Finalmente, del valor de transmisión, 25.000 € corresponden a la mejora.

Importe de enajenación de la vivienda	300.000 € - 25.000 €	275.000 €
Importe de enajenación de la mejora		25.000 €
Importe real de adquisición actualizado	100.000 € x 1,969	196.900 €
Gastos y tributos actualizados	5.000 € x 1,969	9.845 €
Amortizaciones 1991 actualizadas	1.000 € x 1,969	1.969 €
Amortizaciones 1992 actualizadas	2.000 € x 1,969	3.938 €
Amortizaciones 1993 actualizadas	1.000 € x 1,969	1.969 €
Amortizaciones en total		-7.876 €
Valor de adquisición actualizado	196.900 € + 9.845 € - 7.876 €	198.869 €
Ganancia patrimonial	275.000 € - 198.869 €	76.131 €
Días en que ha permanecido el bien en el patrimonio		12.599 días
Días con anterioridad a 1 de enero de 2007	5.835 días//12.599 días	46,31% del total
Días con posterioridad a 1 de enero de 2007	6.764 días//12.599 días	53,69% del total
Parte de la ganancia aplicable a la reducción	46,31% de 76.131 €	35.256,27 €
Periodo de permanencia (del 10/01/1991 al 31/12/1996)	5 años, 11 meses, 21 días	6 años
Porcentaje reductor	11,11% x (6-2)	44,44%
Reducción (no tributa)	44,44% de 35.256,27 €	15.667,88 €
Parte Ganancia patrimonial reducida que tributa	35.256,27 € - 15.667,88 €	19.588,39 €
Parte de la ganancia no aplicable a la reducción (tributa íntegramente)	53,69% de 76.131 €	40.874,73 €
Total ganancia vivienda	19.588,39 € + 40.874,73 €	60.463,12 €

Ganancia patrimonial de la mejora

Valor de transmisión		25.000 €
Valor de adquisición actualizado	12.000 € x 1,925 €	23.100 €
Ganancia patrimonial de la mejora	25.000 € - 23.100 €	1.900 €

No se aplican coeficientes reductores a la ganancia obtenida con la mejora, dado que no fue adquirida/realizada con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

Total ganancias patrimoniales	60.463,12 € + 1.900 €	62.363,12 €
--------------------------------------	------------------------------	--------------------

Las ganancias patrimoniales se incluirán en la base imponible del ahorro, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

6.2.4.2. Régimen aplicable a valores admitidos a cotización y participaciones en instituciones de inversión colectiva (fondos de inversión).

Dada la naturaleza de estos bienes y su negociación en mercados regulados que permiten fijar un precio objetivo a la fecha concreta de 31 de diciembre de 2006, se ha establecido un régimen específico para estos bienes. En aquellas ganancias patrimoniales obtenidas de la transmisión de valores admitidos a negociación a 31 de diciembre de 2006, en alguno de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, la reducción se efectúa de acuerdo a las siguientes reglas, dependiendo de si el valor de transmisión del bien es superior o inferior al que corresponda al bien en cuestión a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2006¹¹:

- Si el valor de transmisión fuera igual o superior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del 2006**, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2007, se reducirá de acuerdo a la regla 3 del epígrafe 6.2.4.1. anterior. El valor de transmisión a estos efectos es el del valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2006. Por contra, la parte de la ganancia patrimonial generada con posterioridad a 31 de diciembre de 2006 no se reduce.
- Si el valor de transmisión fuera inferior al que corresponde a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2006**, se entiende que toda la ganancia se ha generado con anterioridad a 1 de enero de 2007 y se reduce de acuerdo a la regla 3 del epígrafe 6.2.4.1 anterior.

Ejemplo

SUPUESTO PRIMERO. (Valor de transmisión superior al valor del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2006):

El 6 de septiembre de 1992 adquirió en bolsa 1.000 acciones de la sociedad anónima BENWAR por valor de 10 € la acción. El 12 de diciembre de 2025 vendió por valor de 50 € la acción. En este primer supuesto, el valor de la acción a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2006 era de 45 €.

Cálculo de la ganancia:

Valor adquisición actualizado	10.000 € x 1,969	19.690 €
Valor Transmisión		50.000 €
Ganancia patrimonial	50.000 € - 19.690 €	30.310 €

Una vez calculada la ganancia total hay que distinguir el valor de la ganancia obtenida con anterioridad a 1 de enero de 2007 y la obtenida con posterioridad.

a) Ganancia obtenida antes de 1/1/2007 (reducible):

Valor de adquisición actualizado		19.690 €
Valor transmisión a fecha 31/12/2006	(Valor Patrimonio)	45.000 €
Ganancia patrimonial reducible	45.000 € – 19.690 €	25.310 €
Periodo de permanencia hasta 31/12/1996	4a 3m y 24d	5 años
Porcentaje reductor	25% x (5–2)	75%
Reducción	75% de 25.310 €	18.982,50 €
Ganancia patrimonial reducida	25.310 € – 18.982,50 €	6.327,50 €

¹¹ Ver artículos 17 y 18 de la Norma Foral 9/2013, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) Ganancia obtenida desde 1/1/2007 (no reducible):

Ganancia total calculada:		30.310 €
Ganancia obtenida antes de 1/1/2007		25.310 €
Ganancia patrimonial	30.310 € – 25.310 €	5.000 €
Total ganancia obtenida de las acciones	6.327,50 € + 5.000 €	11.327,50 €

La ganancia patrimonial obtenida se incluirá en la base imponible del ahorro, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

SUPUESTO SEGUNDO. (Valor de transmisión inferior al valor del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2006)

Supongamos que en el mismo ejemplo anterior la acción de BENWAR S.A. alcanzó un valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2006 de 55 €, para luego disminuir su valor hasta el mismo valor de transmisión, 50 €.

Cálculo de la ganancia patrimonial

Valor adquisición actualizado	10.000 € x 1,969	19.690 €
Valor transmisión		50.000 €
Ganancia patrimonial	50.000 € – 19.690 €	30.310 €
Como el valor de transmisión (50 €) es inferior al valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio (55 €), se entiende que toda la ganancia se ha generado con anterioridad a 1 de enero de 2007.		
Valor de adquisición actualizado		19.690 €
Valor Transmisión		50.000 €
Ganancia patrimonial reducible	50.000 € – 19.690 €	30.310 €
Periodo de permanencia hasta 31/12/1996	4a 3m y 24d	5 años
Porcentaje reductor	25% x (5 – 2)	75%
Reducción	75% de 30.310 €	22.732,50 €
Ganancia patrimonial reducida	30.310 € – 22.732,50 €	7.577,50 €

La ganancia patrimonial obtenida se incluirá en la base imponible del ahorro, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

6.3. Normas específicas de valoración

La regla general para calcular las ganancias y pérdidas patrimoniales es la fórmula siguiente:

$$\text{Valor de venta} - \text{Valor de compra} = \text{Pérdida o Ganancia}$$

Al valor de venta se le denomina valor de transmisión, y al de compra, valor de adquisición.

No obstante, en los supuestos siguientes se aplican unas normas específicas de valoración:

- Transmisión onerosa de valores representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades admitidos a negociación en mercados regulados.
- Transmisión onerosa de valores o participaciones representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades no admitidos a negociación en mercados regulados.
- Transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales.
- Transmisión de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.

- Aportaciones no dinerarias a sociedades.
- Separación de socios o disolución de sociedades.
- Traspaso del local de negocio.
- Indemnizaciones por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales.
- Permuta de bienes o derechos.
- Extinción de rentas vitalicias o temporales.
- Transmisión o extinción de derecho reales.
- Transmisión de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia.
- Incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión.
- Operaciones realizadas en el mercado de futuros y opciones.

Vamos a estudiarlos uno por uno.

6.3.1. Transmisión onerosa de valores representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades admitidos a negociación en mercados regulados¹².

La **ganancia o pérdida de patrimonio** se determina por la **diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión**. Si bien, las **particularidades** son las siguientes:

- En las transmisiones de valores representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades (acciones), el **valor de transmisión** será como mínimo el **valor de su cotización en el mercado** regulado el día que se venda la acción. No obstante, si el precio por el que se ha vendido la acción es superior al cotizado, prevalecerá el valor de venta.
- Cuando existan **valores homogéneos**¹³, se considerarán como transmitidos aquellos que adquirió en primer lugar, es decir, los más antiguos (criterio FIFO: primera acción que entra, primera que sale). Se consideran valores o participaciones homogéneos aquellos que procedan de un mismo emisor y formen parte de una misma operación financiera, incluida la obtención sistemática de financiación, que tengan igual naturaleza y régimen de transmisión y atribuyan un contenido sustancial similar de derechos y obligaciones.

Ejemplo

Supongamos que, el 15 de abril de 2025 usted vendió en Bolsa 400 acciones de la sociedad anónima HANFETT, de 6 € de valor nominal, al 400%, según la cotización de ese día.

Las acciones vendidas forman parte de un paquete de 550 que usted adquirió, según se detalla a continuación:

Nº acciones	Fecha de adquisición	Precio de adquisición	Precio/Acción
250	06/05/1994	2.500 €	10 €
210	13/01/1998	1.260 €	6 €
90	26/03/2005	450 €	5 €

¹² 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.

¹³ Véase el artículo 48 del Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, del IRPF.

El valor de las acciones enajenadas a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2006 (valor de negociación medio del cuarto trimestre de 2006) era de 20€.

Para calcular la ganancia o pérdida patrimonial de la venta de las 400 acciones, se aplicará el criterio legal de que las ventas son las más antiguas. Por lo tanto, las 400 acciones vendidas corresponden a las 250 compradas el 06/05/1994, y a 150 de las compradas el 13/01/1998. A continuación, se calculará por separado la ganancia o pérdida patrimonial de cada bloque de acciones:

	Adquiridas el 06/05/1994	Adquiridas el 13/01/1998
Número de acciones vendidas (400)	250	150
Valor de transmisión (24 €)	6.000 €	3.600 €
Valor de adquisición actualizado	$2.500 \times 1,969 = 4.922,50 \text{ €}$	$900 \times 1,925 = 1.732,50 \text{ €}$
Ganancia Patrimonial	1.077,50 €	1.867,50 €

Los 1.867,50 € de ganancia patrimonial procedente de la transmisión de las acciones adquiridas en el ejercicio 1998, se imputan íntegramente a la base imponible del ahorro.

A la ganancia patrimonial procedente de la transmisión de las acciones adquiridas en 1994, sí le es de aplicación el régimen transitorio expuesto en el epígrafe 6.2.4.2. de este manual. Una vez calculada la ganancia patrimonial obtenida (1.077,50 €), hay que distinguir el valor de la ganancia obtenida con anterioridad a 1 de enero de 2007 y la obtenida con posterioridad.

A) Ganancia obtenida antes de 1/1/2007 (reducible):

Valor de adquisición actualizado		4.922,50 €
Valor transmisión a fecha 31/12/2006 (Valor Patrimonio)	$250 \times 20 \text{ €}$	5.000 €
Ganancia patrimonial reducible	$5.000 \text{ €} - 4.922,50 \text{ €} =$	77,50 €
Periodo permanencia hasta 31/12/1996	2 a 6 m 25 d	3 años
Porcentaje reductor	$25\% \times (3-2)$	25%
Reducción	$25\% \text{ de } 77,50 \text{ €}$	19,38€
Ganancia patrimonial	$77,50 \text{ €} - 19,38 \text{ €}$	58,12 €

B) Ganancia patrimonial obtenida desde 1/1/2007 (no reducible):

Ganancia total calculada:	1.077,50 €
Ganancia obtenida antes de 1/1/2007	77,50 €
Ganancia patrimonial	1.000 €

La ganancia patrimonial procedente de las acciones adquiridas en 1994 asciende a 1.000 € (ganancia no reducible) más 58,12 € (ganancia ya reducida), es decir, 1.058,12 €.

El total de las ganancias obtenidas en la operación (1.058,12 € más 1.867,50 €) se incluyen en la base imponible del ahorro, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

- Cuando se trata de **acciones parcialmente liberadas** su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.
- Cuando se trate de **acciones totalmente liberadas** (acciones gratuitas), se necesita una regla especial para calcular el valor de compra de cada acción. El valor de adquisición tanto de las acciones totalmente liberadas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

$$\text{Valor de adquisición} = \frac{\text{Coste total de las acciones}}{\text{Nº títulos antiguos} + \text{Nº títulos liberados}}$$

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

- El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción preferente de acciones cotizadas tendrá la consideración de ganancia patrimonial en el periodo impositivo en que se transmitan dichos derechos.

Régimen opcional de tributación para las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación.

La Disposición Adicional 20ª de la Norma Foral 33/2013, del IRPF, establece, en el supuesto de transmisión de valores negociados, la posibilidad de optar entre la aplicación del régimen general del artículo 47.1.a o la aplicación de un gravamen especial del 3% del valor de transmisión de los valores. Deben cumplirse los siguientes requisitos:

- La transmisión se realice a título oneroso
- El valor de transmisión total sea inferior a 10.000 euros en cada ejercicio para el conjunto de valores transmitidos.
- La opción se haga constar expresamente al presentar la declaración. Esta opción podrá ser modificada con posterioridad, hasta la fecha de finalización del periodo voluntario, o hasta que se practique liquidación provisional por parte de la Administración Pública.

El importe resultante de este gravamen se sumará a la cuota íntegra, sin integrarse en la base imponible del ahorro.

6.3.2. Transmisión onerosa de valores o participaciones representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades no admitidos a negociación en mercados regulados.

La ganancia o pérdida de patrimonio se determina por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión. Si bien, las particularidades son las siguientes:

- **Se establece un valor mínimo de transmisión**, que es el que prevalecerá por encima del que se ha declarado, a no ser que se pruebe que el importe declarado se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.

Si esto no se prueba, el **valor de venta** no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

- El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.**
- El valor que resulte de capitalizar al tipo del 20% 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 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.

- Cuando existan **valores homogéneos**¹⁴, se considerarán como transmitidos aquellos que adquirió en primer lugar, es decir, los más antiguos (criterio FIFO: primera acción que entra, primera que sale). Se consideran valores o participaciones homogéneos aquellos que procedan de un mismo emisor y formen parte de una misma operación financiera, incluida la obtención sistemática de financiación, que tengan igual naturaleza y régimen de transmisión y atribuyan un contenido sustancial similar de derechos y obligaciones.
- Cuando se trata de **acciones o participaciones parcialmente liberadas** su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.
- Cuando se trate de **acciones o participaciones totalmente liberadas** (acciones gratuitas), **el valor de adquisición tanto de las acciones totalmente liberadas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.**

$$\text{Valor de adquisición} = \frac{\text{Coste total de las acciones}}{\text{Nº títulos antiguos} + \text{Nº títulos liberados}}$$

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

- **El importe de la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones se considerará como ganancia patrimonial para el transmitente en el periodo impositivo en que se produzca la venta de derechos.**

Ejemplo

Supongamos que, el 11 de abril de 1996, usted suscribió 1.000 acciones de 5 € de nominal de una sociedad anónima, que no cotiza en Bolsa. El día 15 de septiembre de 1997 compró otras 1.000 acciones de la misma sociedad (valores homogéneos) por 8.000 €.

El 31 de diciembre de 2025 vendió 1.200 acciones por 6.490 €, y no dispone de prueba suficiente en derecho de que este precio se corresponda con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.

El capital de la sociedad está formado por 10.000 acciones. La sociedad cierra su ejercicio social el 31 de julio y los beneficios de la sociedad de los tres últimos ejercicios han sido de 6.000, 9.000 y 12.000 €.

Finalmente, el valor del patrimonio neto según balance cerrado en julio de 2024 es de 8 € la acción.

Valor de transmisión

Ya que usted no ha demostrado que el importe de la venta se corresponde con el fijado por partes independientes, se aplica el mayor de los dos valores siguientes:

Valor del patrimonio neto: 8 €.

Valor de capitalización: 4,50 €

$$\begin{array}{rcl} (6.000 + 9.000 + 12.000) / 3 & & \\ \hline & 0,2 & \\ & 45.000 & \\ \hline & 10.000 & \\ & = 4,50 \text{ €} & \end{array}$$

¹⁴ Véase el artículo 48 del Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, del IRPF.

Pérdida de las acciones suscritas el 11/04/1996

Valor de transmisión	1.000 € x 8	8.000 €
Valor de adquisición actualizado	5.000 € x 2,014	10.070 €
Pérdida patrimonial	8.000 € – 10.070 €	2.070 €

Pérdidas de las acciones compradas el 15/09/1997

Valor de transmisión	200 x 8,00 €	1.600 €
Valor de adquisición	200 x 8,00 €	1.600 €
Valor de adquisición actualizado	1.600 € x 2,014	3.222,40 €
Pérdida patrimonial	1.600 € – 3.222,40 €	1.622,40 €

Las pérdidas patrimoniales se incluirán en la base imponible del ahorro, previa integración y compensación realizada de acuerdo a lo establecido en el apartado 9.4 de este manual, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

6.3.3. Transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales¹⁵

Cuando se transmitan valores o participaciones en el capital de las sociedades patrimoniales, **las particularidades para calcular la ganancia o pérdida patrimonial son las siguientes:**

- **La ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión. El valor de adquisición y titularidad se estimará integrado por:**
 - a) El importe pagado para adquirir los valores (acciones) o participaciones en el capital.
 - b) El importe de los beneficios de la sociedad que sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los periodos impositivos en los que tributó en el régimen de sociedades patrimoniales en el periodo de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación.
 - c) Los socios que adquirieron los valores con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, restarán del valor de adquisición el importe de los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de periodos impositivos durante los cuales la entidad tuviera la consideración de sociedad patrimonial.
- El valor de transmisión será como mínimo, el valor teórico resultante del último balance aprobado, una vez sustituido el valor neto contable de los inmuebles por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por su valor de mercado si fuese inferior.
- Cuando existan **valores homogéneos¹⁶**, se considerarán como transmitidos aquellos que adquirió en primer lugar, es decir, los más antiguos (criterio FIFO: primera acción que entra, primera que sale). Se consideran valores o participaciones homogéneos aquellos que procedan de un mismo emisor y formen parte de una misma operación financiera,

¹⁵ En el caso de transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales, la ganancia o pérdida se computará de conformidad con lo dispuesto en el apartado 2 de la Disposición Adicional 5ª de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (art. 47.1.c) de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre del IRPF).

¹⁶ Véase el artículo 48 del Decreto Foral 40/2014, de 1 de agosto, del IRPF.

incluida la obtención sistemática de financiación, que tengan igual naturaleza y régimen de transmisión y atribuyan un contenido sustancial similar de derechos y obligaciones.

- Cuando se trata de **acciones parcialmente liberadas** su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.
- Cuando se trate de **acciones totalmente liberadas** (acciones gratuitas), se necesita una regla especial para calcular el valor de compra de cada acción. El valor de adquisición tanto de las acciones totalmente liberadas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

$$\text{Valor de adquisición} = \frac{\text{Coste total de las acciones}}{\text{Nº títulos antiguos} + \text{Nº títulos liberados}}$$

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

- Lo previsto en los apartados 6.3.1 y 6.3.2 de este capítulo en materia de **derechos de suscripción**, se aplicará también, cuando proceda, en el supuesto de sociedades patrimoniales.

Ejemplo

Supongamos que usted, el 15 de enero de 2025 vendió su participación en la Sociedad "ALTASA", que está incluida en el régimen de sociedades patrimoniales, por la cantidad de 10.000 €. La participación la adquirió el 2 de enero de 2006 por 4.000 €.

En lo que corresponde a su participación, los resultados de la sociedad en cada uno de los ejercicios que se citan han sido los siguientes:

Ejercicio contable	Resultado contable	Dividendos distribuidos
2006	0 €	0 €
2007	200 €	0 €
2008	500 €	300 €
2009	500 €	200 €
2010	500 €	500 €
2011	600 €	600 €
2012	300 €	100 €
2013	0 €	0 €
2014	500 €	200 €
2015	0 €	0 €
2016	0 €	0 €
2017	0 €	0 €
2018	0 €	0 €
2019	0 €	0 €
2020	0 €	0 €
2021	0 €	0 €
2022	0 €	0 €
2023	700 €	400 €
2024	800 €	500 €

Cálculo del valor de adquisición actualizado

Valor de adquisición actualizado	4.000 € x 1,485	5.940 €
----------------------------------	-----------------	---------

Cálculo del valor de titularidad actualizado

2006	0 €	0 €
2007	$200 \text{ €} \times 1,444$	288,80 €
2008	$(500 \text{ €} - 300 \text{ €}) \times 1,387$	277,40 €
2009	$(500 \text{ €} - 200 \text{ €}) \times 1,383$	414,90 €
2010	0	0 €
2011	0	0 €
2012	$(300 \text{ €} - 100 \text{ €}) \times 1,290$	258,00 €
2013	0	0 €
2014	$(500 \text{ €} - 200 \text{ €}) \times 1,268$	380,40 €
2015	0	0 €
2016	0	0 €
2017	0	0 €
2018	0	0 €
2019	0	0 €
2020	0	0 €
2021	0	0 €
2022	0	0 €
2023	$(700 \text{ €} - 400 \text{ €}) \times 1,050$	315,00 €
2024	$(800 \text{ €} - 500 \text{ €}) \times 1,018$	305,40 €
Valor de titularidad actualizado		2.239,90 €

Cálculo de la ganancia patrimonial

Valor de transmisión		10.000 €
Valor de adquisición y de titularidad actualizado	$5.940 \text{ €} + 2.239,90 \text{ €}$	8.179,90 €
Ganancia patrimonial	$10.000 \text{ €} - 8.179,90 \text{ €}$	1.820,10 €

La ganancia patrimonial se incluirá en la base imponible del ahorro, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

6.3.4. Acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva (fondos de inversión).¹⁷

Cuando la alteración patrimonial proceda de la transmisión o el reembolso a título oneroso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, **la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por el valor liquidativo aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzca o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.**

¹⁷ Ver en el capítulo 6.8. de este manual qué sucede cuando se reinvierte lo obtenido de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva.

En supuestos distintos del reembolso de participaciones, **el valor de transmisión así calculado no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:**

- El precio efectivamente pactado en la transmisión.
- 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 organizados de negociación de valores autorizados conforme a lo previsto en el artículo 31.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en la fecha de la transmisión.

A los efectos de determinar el valor de adquisición, resultará de aplicación, cuando proceda, lo dispuesto en el apartado 6.3.1. de este manual.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, en el caso de transmisiones de participaciones en los **fondos de inversión cotizados**¹⁸ realizadas en bolsa de valores, el valor de transmisión se determinará conforme a lo previsto en el apartado 6.3.1. (valor de cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquella o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización).

6.3.5. Aportaciones no dinerarias a sociedades

Cuando el contribuyente aporta un bien (por ejemplo, una vivienda) o un derecho a una sociedad y a cambio recibe acciones o participaciones, estamos hablando de aportaciones no dinerarias.

Para calcular **la ganancia o pérdida patrimonial se tendrán en cuenta las siguientes particularidades:**

- **El valor de transmisión será la cantidad mayor de las siguientes:**
 - a) **El valor nominal de las acciones o participaciones** de la sociedad recibidas a cambio de los bienes o derechos aportados o, en su caso, la parte correspondiente del citado valor nominal. **A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.**
 - b) **El valor de cotización de las acciones o participaciones** (en caso de que coticen en Bolsa) de **la sociedad recibidas** a cambio de los bienes o derechos aportados. **La cotización será la del día en que se formalice la aportación o, en el caso de que ese día no hubiera sesión de Bolsa, en el día anterior.**
 - c) **El valor de mercado del bien o derecho aportado.**
- El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de la aportación no dineraria.
- Además, se tendrá en cuenta lo establecido en el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo¹⁹.

RESUMEN
Cantidad mayor de:
1) valor nominal de las acciones recibidas
2) valor de cotización de las mismas
3) valor de mercado de lo aportado
– Valor de adquisición del bien o derecho aportado
Ganancia o pérdida

¹⁸ Fondos de inversión cotizados de acuerdo al artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1.309/2005, de 4 de noviembre.

¹⁹ El régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo se regula en el capítulo VII del título VI de la Norma Foral 37/2013, del Impuesto sobre Sociedades.

Ejemplo

Supongamos que usted, el 30 de junio de 2025, aportó un pabellón industrial a la sociedad DATASA, S. A., valorado según el informe pericial en 195.000 €. A cambio recibió de la citada sociedad 22.000 acciones de 10 € de valor nominal, que no cotizan en Bolsa. Usted había comprado el pabellón industrial el 25 de octubre de 1998 por 81.000 €. Pagó, además, en aquel entonces, 6.500 € por los gastos y tributos inherentes a la compra.

Relación de valores

- Valor nominal de las acciones recibidas por la aportación: 220.000 €.
- Valor de cotización de los títulos recibidos:
No existe cotización.
- Valor de mercado del bien aportado: 195.000 €.

Valor de transmisión que prevalece: 220.000 € (el mayor de todos).

Cálculo de valor de adquisición actualizado

Importe satisfecho	81.000 € x 1,925	155.925 €
Gastos y tributos	6.500 € x 1,925	12.512,50 €
Valor de adquisición actualizado	155.925 € + 12.512,50 €	168.437,50 €

Cálculo de la ganancia patrimonial

Valor de transmisión	220.000 €
Valor de adquisición actualizado	168.437,50 €
Ganancia patrimonial	51.562,50 €

La ganancia patrimonial se incluirá en la base imponible del ahorro, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

6.3.6. Separación de socios o disolución de sociedades

Vamos a estudiar las particularidades para calcular, en estos casos, la ganancia o pérdida patrimonial.

- Si los **socios se separan o se disuelve una sociedad**, la ganancia o pérdida patrimonial del socio será 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**. Esta ganancia o pérdida patrimonial no tiene nada que ver con la ganancia o pérdida patrimonial que corresponda a la sociedad como tal.
- En los casos de **escisión, fusión o absorción de sociedades**, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente **será la diferencia entre los siguientes valores**:
 - a) **El valor de adquisición de los títulos**, derechos o valores representativos de la participación del socio.
 - b) **El valor de mercado de los títulos**, numerario o derechos recibidos o el **valor de mercado de los entregados**.

Además, hay que tener en cuenta lo establecido en el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo.²⁰

²⁰ El régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo se regula en el capítulo VII del título VI de la Norma Foral 37/2013, del Impuesto sobre Sociedades.

Ejemplo

Supongamos que usted, el 25 de marzo de 1998, adquirió el 20% de la sociedad ASFAL (un paquete de 20.000 acciones de 5 € de nominal a 9,75 €, que cotiza en Bolsa). El 1 de febrero de 2025 se acuerda cambiar el objeto social y usted se separa de la sociedad. A cambio ha recibido un local que la sociedad ha valorado en 250.000€. El valor de mercado del local asciende a 270.000 €.

Valor de transmisión	valor de mercado del bien recibido	270.000 €
Valor de adquisición actualizado	195.000 € x 1,902 (20.000 acciones x 1,925 €/unidad)	375.375 €
Pérdida patrimonial	(270.000 € – 375.375 €)	105.375 €

La pérdida patrimonial se incluirá en la base imponible del ahorro, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, y se podrá compensar con el resto de las ganancias patrimoniales que hayan sido incluidas en la base imponible del ahorro; si no se pudiera compensar en 2025, por no haber ganancias suficientes, su saldo quedará pendiente de compensación para los próximos 4 ejercicios.

6.3.7. Traspaso de local de negocio

En el caso de que un arrendatario traspase el local a otro arrendatario, la ganancia patrimonial se atribuirá a quien ha cedido el local y por el importe que le corresponda en el traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido **mediante precio**, éste tendrá la **consideración de valor de adquisición**.

6.3.8. Indemnizaciones por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales

Cuando se percibe una indemnización por los daños ocasionados en elementos patrimoniales del contribuyente, tanto de forma directa o vía compañía de seguros, **la ganancia o pérdida patrimonial se calculará por diferencia entre la cantidad recibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño.**

Por lo tanto, cuando el contribuyente percibe una indemnización, se considera como valor de transmisión el importe de la indemnización o el capital asegurado.

Si la indemnización **no fuese en metálico**, la ganancia o pérdida patrimonial se calculará por 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.

Sólo habrá ganancia patrimonial si se ha aumentado el valor del patrimonio del contribuyente.

Ejemplo

Supongamos que usted adquirió una vivienda el 21 de junio de 1999 por 120.000 €. Pagó, en aquel entonces, 12.000 € por gastos y tributos inherentes a la compra. Posteriormente, usted arrendó la vivienda vacía desde el 1 de enero 2000 al 30 de junio de 2000 (amortización: 900 €).

A partir del 1 de julio de 2000 ha sido la vivienda de vacaciones de su familia. El 20 de septiembre de 2025 un incendio destruye totalmente la vivienda. Su seguro le abona una indemnización por la vivienda de 200.000 €. El valor del suelo conforme a la referencia catastral es el 30%.

Cálculo del valor de adquisición actualizado:

Importe real de adquisición	$120.000 \text{ €} \times 70\% \times 1,873$	157.332 €
Gastos y tributos	$12.000 \text{ €} \times 70\% \times 1,873$	15.733,20 €
Amortizaciones 2000	$900 \text{ €} \times 1,809$	-1.628,10 €
Valor de adquisición actualizado	$157.332 \text{ €} + 15.733,20 \text{ €} - 1.628,10 \text{ €}$	171.437,10 €

Debe señalarse que el suelo no se destruye, con lo que la indemnización se compara con el valor de la construcción.

Cálculo de la ganancia patrimonial:

Indemnización percibida por el incendio		200.000,00 €
Valor de adquisición actualizado		171.437,10 €
Ganancia patrimonial	$200.000 - 171.437,10 \text{ €}$	28.562,90 €

La ganancia patrimonial se incluirá en la **base imponible general del impuesto**, al no ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

6.3.9. Permuta de bienes o derechos

La **ganancia o pérdida patrimonial** cuando el contribuyente permuta un bien o derecho por otro, por ejemplo, si entrega un solar a cambio de pisos, **se calculará por la diferencia entre el valor de adquisición de 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.

Ejemplo

Supongamos que, el 30 de enero de 2025, usted cambia una colección de sellos que recibió como parte de una herencia el 30 de julio de 1996 (valor ISD 15.000 €) por un cuadro de un conocido pintor. El valor de mercado de la colección de sellos es de 25.000 €. El valor de mercado del cuadro es de 35.000 €.

Permuta efectuada el 30/01/2025		
Valor de mercado del cuadro recibido		35.000 €
Valor de adquisición actualizado de la colección de sellos	$15.000 \text{ €} \times 2,014$	30.210 €
Ganancia patrimonial		4.790 €

La ganancia patrimonial se incluirá en la base imponible del ahorro, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

6.3.10. Extinción de rentas vitalicias o temporales

El **contrato de renta vitalicia o temporal** es un contrato que obliga al deudor a que pague a una persona (o varias) una pensión o rédito anual durante un determinado tiempo o durante toda la vida, a cambio de bienes muebles o inmuebles que la persona le ha transferido.

Cuando desaparece la obligación de pagar la renta (por ejemplo al morir el rentista) **desaparece también la deuda**. Por ello, al extinguirse el contrato, el obligado al pago de las

rentas tiene que calcular si las rentas que ha pagado superan el valor de adquisición del capital recibido, con lo que se le produciría una pérdida o si bien la suma pagada es inferior, con lo se le produciría una ganancia. La extinción de las rentas que tengan su origen en el ejercicio del derecho de rescate en contratos de seguro, dará lugar a rendimiento del capital mobiliario.

6.3.11. Transmisión de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia

Quando una persona transmite o cede un bien o derecho a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial, para el transmitente-rentista se determina por diferencia entre:

- a) Valor actual actuarial de la renta.
- b) Valor de adquisición del bien entregado a cambio.

6.3.12. Transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles

Si el contribuyente transmite un derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles (por ejemplo, el usufructo sobre la vivienda), el contribuyente **calculará la ganancia o pérdida patrimonial de la forma siguiente:**

1. El valor de adquisición lo minorará de forma proporcional al tiempo durante el cual haya sido titular del referido derecho
2. Hallará la diferencia entre el resultado obtenido y el valor de transmisión del derecho real de goce o disfrute. La diferencia que resulte será la ganancia o pérdida patrimonial. Si el valor de venta es superior, será ganancia; de lo contrario, será pérdida.

Ejemplo

Supongamos que, el 1 de enero de 2022 usted adquirió el derecho real de usufructo de una vivienda por un periodo de 5 años. Usted pagó por él 5.000 €. Durante los tres primeros años, usted la utilizó como segunda vivienda. El 1 de enero de 2025, vendió el usufructo por 2.500 €.

Valor de adquisición actualizado del derecho de usufructo	5.000 € x 1,088	5.440 €
---	-----------------	---------

Disminución (actualizada) proporcional al tiempo por el que no se produjeron ingresos (3 años): $5.000/5 = 1.000$ € anuales

2022	1.000 € x 1,088	1.088 €
2023	1.000 € x 1,050	1.050 €
2024	1.000 € x 1,018	1.018 €
Total		3.156 €
Valor de adquisición	5.440 € – 3.156 €	2.284 €
Valor de transmisión		2.500 €
Ganancia patrimonial	2.500 € – 2.284 €	216 €

La ganancia patrimonial se incluirá en la base imponible del ahorro, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

6.3.13. Incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión

Por ejemplo, si el contribuyente obtiene un premio en un concurso (un coche, un viaje...), la ganancia patrimonial del contribuyente será el valor de mercado del bien o derecho.

6.3.14. Operaciones realizadas en el mercado de futuros y opciones

En las operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones regulados por el Real Decreto 1282/2010, de 15 de octubre, **se considerará ganancia o pérdida patrimonial el rendimiento obtenido cuando la operación no suponga la cobertura de una operación principal concertada en el desarrollo de las actividades económicas realizadas por el contribuyente.**

ATENCIÓN: Si tal operación es la cobertura de una operación principal de las actividades económicas del contribuyente, el rendimiento tributará como renta de actividades económicas.

6.3.15. Transmisiones onerosas de criptoactivos fungibles

En las transmisiones a título oneroso de criptoactivos fungibles, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y transmisión, determinado por el valor de referencia fijado como resultado de la oferta y la demanda en el mercado en el momento en que se produzca la transmisión, o por el precio pactado cuando sea superior a dicho valor de referencia.

Cuando existan criptoactivos fungibles del mismo tipo, se considerarán como transmitidos aquellos que adquirió en primer lugar, es decir, los más antiguos (criterio FIFO: primera acción que entra, primera que sale).

6.4. Ganancias patrimoniales no justificadas

Cuando un contribuyente **detenta, declara o adquiere bienes o derechos, sin que exista una fuente de ingresos** declarada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o un patrimonio previo, susceptible de haber sido incluido en el Impuesto sobre el Patrimonio, **se considera que en el periodo impositivo respecto del que se descubran, el contribuyente obtuvo rentas equivalentes a esos mismos bienes o derechos, imputándosele en dicho ejercicio como una renta a integrar en la base liquidable general, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha incluida en un periodo impositivo prescrito.**

El interesado **puede imputar esas rentas al periodo impositivo en el que las obtuvo, siempre y cuando pueda demostrar** que proceden de otros rendimientos o de otros elementos patrimoniales que, previamente, enajenó.

Asimismo, cuando el contribuyente ha incluido en su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o en cualquiera de los libros o registros oficiales, deudas inexistentes, el importe de las mismas equivale a una ganancia patrimonial no justificada.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán al titular de los bienes o derechos en que se manifiesten.

En todo caso tendrán la consideración de ganancias no justificadas, y se integrarán en la base general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido, en el plazo establecido al efecto, la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. No obstante, no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes y derechos se corresponde con rentas declaradas o con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este impuesto.

6.5. ¿A quién se atribuyen las ganancias y pérdidas patrimoniales?

Se considera que las ganancias y pérdidas patrimoniales las obtienen los contribuyentes que, según el Impuesto sobre el Patrimonio, sean **titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales** de donde provengan.

Las **ganancias patrimoniales no justificadas** se atribuirán al titular de los bienes o derechos en que se manifiesten.

En caso de **matrimonio o pareja de hecho**, se atribuirá a cada uno de los cónyuges o miembros de la pareja de hecho la mitad de las ganancias y pérdidas patrimoniales de bienes y derechos que, según las disposiciones o pactos que regulan el régimen económico matrimonial o patrimonial (en el caso de las parejas de hecho), sean comunes a ambos, a no ser que se justifique otra cuota de participación. Por el contrario, las ganancias y pérdidas patrimoniales de bienes y derechos privativos corresponden al cónyuge o miembro de la pareja de hecho titular de los mismos.

Por su parte, cuando **no esté debidamente acreditado quién es el titular de los bienes o derechos**, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros registros de carácter público. Por lo tanto, será a él a quien se le atribuirán las ganancias y pérdidas patrimoniales de dichos bienes o derechos.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

6.6. ¿Cuándo se imputan las ganancias y las pérdidas patrimoniales?

Con carácter general, los ingresos y gastos que determinan las rentas que hay que incluir en la base del impuesto **se imputarán al periodo impositivo en que se hayan devengado tales ingresos y gastos, con independencia del momento en que se realicen los correspondientes cobros y pagos.**

En particular, las **ganancias y pérdidas patrimoniales** se imputarán **al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.**

En el caso de **operaciones a plazos o con precio aplazado**, el contribuyente **puede optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que sean exigibles los cobros correspondientes.**

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición del bien y el vencimiento del último plazo sea **superior a un año.**

Si una operación a plazos o con precio aplazado se paga, en todo o en parte, mediante letras de cambio y si éstas han sido transmitidas en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al periodo impositivo en que se transmitan.

Sin embargo, 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, el rentista declarará la ganancia o pérdida patrimonial en el periodo impositivo en que se constituya la renta.

Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar su cobro.

6.7. ¿Cómo tributan?

Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas se integran en la base imponible general o en la del ahorro de acuerdo al origen de las mismas, independientemente del tiempo transcurrido desde la adquisición de los bienes transmitidos:

- Las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de **transmisiones** de elementos patrimoniales (ventas, donaciones, permutas...), **se integran en la base imponible del ahorro**, de acuerdo a las normas propias de integración y compensación de las ganancias patrimoniales (ver capítulo 9 de este manual). **La base del ahorro se grava según la escala del artículo 76 de la Norma Foral 33/2013, del IRPF.**
- El **resto de ganancias patrimoniales** (premios, subvenciones recibidas...), **se integran en la base imponible general de acuerdo a las normas propias de integración y compensación de las ganancias patrimoniales** (ver capítulo 9 de este manual). **La base liquidable general se grava de acuerdo a la escala general del impuesto del artículo 75 de la Norma Foral 33/2013, del IRPF.**

Todo ello se refiere únicamente a las ganancias patrimoniales procedentes de elementos no afectos a una actividad económica (ver epígrafe 6.10).

6.8. ¿Qué sucede si se “reinvierte” el importe de la vivienda habitual?

Estarán exentas las ganancias patrimoniales que se obtengan de la venta de la **vivienda habitual** del contribuyente, siempre que el importe total de la venta se utilice para comprar una nueva vivienda habitual; es decir, siempre que se reinvierta. Se entiende que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto, 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.

A estos efectos, el o la contribuyente deberá ostentar la plena propiedad sobre ambas viviendas, sin que tal consideración quede desvirtuada porque esta propiedad se comparta con otros cotitulares. También será de aplicación para las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda familiar que hubiera tenido para el contribuyente la consideración de vivienda habitual en un momento anterior a dicha transmisión, cuando dicho contribuyente hubiera dejado de residir en la misma por decisión judicial en un procedimiento de separación matrimonial o extinción de la pareja de hecho, siempre que la vivienda familiar objeto de transmisión constituya la vivienda habitual del que fuera cónyuge o pareja de hecho del contribuyente.

El 18% de esta ganancia patrimonial exenta reduce el crédito fiscal para la inversión en vivienda habitual²¹.

A estos efectos, da lo mismo que se compre una vivienda o que se rehabilite aquella que vaya a considerarse como tal. Se entenderá por rehabilitación, aquellas obras realizadas por el propietario en su vivienda habitual cuando haya sido dictada resolución calificando o declarando las mismas como actuación protegida en virtud de lo dispuesto en el Decreto del Gobierno Vasco 317/2002, de 30 de diciembre, sobre actuaciones protegidas de rehabilitación del patrimonio urbanizado y edificado, o en su caso, ser calificada como actuación protegible de conformidad con el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, o normas análogas que lo sustituyan.

¿Qué se entiende por vivienda habitual?

Anticipamos qué se entiende por vivienda habitual en la normativa del impuesto, tal y como se explicará en el capítulo 12.3 de este manual:

²¹ Ver en el epígrafe 12.6.2. de este manual “límite de la deducción por la adquisición de vivienda para cada contribuyente”.

- **Es vivienda habitual, aquélla en la que el contribuyente resida durante tres años sin interrupción.** No obstante, **también se considera residencia habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, el contribuyente fallezca o se produzcan circunstancias que obliguen a cambiar de vivienda (separación matrimonial o extinción de la pareja de hecho, traslado laboral, obtención de primer empleo, o de otro empleo, circunstancias de carácter económico que impidan satisfacer el pago de la vivienda en el citado plazo u otras circunstancias análogas).**
- **No son vivienda habitual** los jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, los garajes y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha. Sin embargo, **sí lo serán en los casos en que estos elementos formen con la vivienda una finca registral única.**

¿En qué plazo hay que reinvertir?

El importe total de la venta de la vivienda habitual anterior se deberá invertir en menos de dos años a contar desde la fecha de transmisión, bien de una sola vez, bien sucesivamente. Este plazo será de tres años en los supuestos de transmisión de la vivienda habitual entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2021 (Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2020, de 12 de mayo y Decreto Normativo Fiscal 14/2020, de 1 de diciembre).

Se entiende que la reinversión se realiza dentro del plazo cuando la venta de la vivienda habitual se realizó a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a comprar la nueva en el año en que se vayan percibiendo.

Cuando el contribuyente no reinvierta el precio de venta de la vivienda habitual transmitida en el mismo año de la venta, deberá hacer constar en la declaración del impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia patrimonial su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

De la misma manera, dará derecho a la exención por reinversión si el contribuyente adquiere primero la nueva vivienda habitual y vende después la anterior, siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes:

- Que entre la compra de la nueva y la venta de la anterior no transcurran más de dos años. El plazo será de tres años en los supuestos de adquisición de una vivienda habitual entre el 1 de enero de 2018 y el 31 de diciembre de 2021 y posterior transmisión de la anterior vivienda habitual (Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 6/2020, de 12 de mayo y Decreto Normativo Fiscal 14/2020, de 1 de diciembre).
- Que el importe de la venta se destine a pagar la nueva.

¿Qué sucede si el contribuyente no reinvierte todo el importe de la venta?

Si el contribuyente reinvierte en las citadas condiciones, pero sólo parte del importe de la venta, **tributará por la ganancia que corresponda a la parte que no ha reinvertido.**

¿Qué sucede si el contribuyente no cumple las condiciones para reinvertir?

Si no cumple alguna de las condiciones citadas para reinvertir, **deberá tributar la ganancia patrimonial correspondiente**, puesto que deja de estar exenta. En tal caso, **el contribuyente declarará la parte de la ganancia patrimonial no exenta, en el año que la ha obtenido.** Para lo cual, **deberá hacer declaración-liquidación complementaria**, en la que **incluirá los correspondientes intereses de demora**, y la presentará el año que el contribuyente incumplió alguna de las condiciones.

¿Qué sucede si al vender amortiza el crédito que utilizó para adquirir la vivienda?

En tal caso el valor obtenido en la transmisión se considerará (exclusivamente a efectos de la exención por reinversión en vivienda habitual) la diferencia entre el valor de venta y el principal del préstamo (capital) que se encontraba pendiente de amortizar a la fecha de la transmisión.

¿Hay algún límite para la reinversión?

En el caso de la inversión en vivienda habitual hay un límite para aplicar la deducción en cuota por inversión en vivienda habitual de 200.000 €. Sin embargo, no hay límite para reinvertir. Por ejemplo, si el contribuyente vendiera su vivienda habitual por 360.607,26 € obteniendo una ganancia de 205.000 €, no tendría que tributar la ganancia si la nueva vivienda habitual la comprara, por ejemplo, por 390.657,87 €. Eso sí, no le correspondería deducir el beneficio fiscal por la nueva vivienda²², ya que el 18% de 205.000 € supera los 36.000 € que corresponden al límite por compra de vivienda habitual (crédito fiscal).

Ejemplo A

1. Supongamos que el 6 de julio de 2000 usted compró su vivienda habitual por 125.000 € y, además, tuvo unos gastos inherentes a la compra de 5.000 €. El 15 de marzo de 2025 la vendió por 280.000 €. El 10 de diciembre de 2025, adquiere otra vivienda habitual por 300.000 €, incluidos los gastos e impuestos inherentes a la compra.

Valor de venta		280.000 €
Precio de compra actualizado	125.000 € x 1,809	226.125 €
Gastos de compra actualizados	5.000 € x 1,809	9.045 €
Valor de adquisición actualizado		235.170 €
Ganancia patrimonial	280.000 € – 235.170 €	44.830 €

La ganancia patrimonial está totalmente exenta porque usted ha reinvertido el importe total de la venta: 280.000 €, ya que ha comprado por 300.000 €. El 18% de esta ganancia patrimonial exenta reduce el crédito fiscal vivienda en 8.069,40 €.

2. Si usted compra la nueva vivienda habitual por 250.000 €, sólo reinvierte parte del importe de la venta, por lo que sólo estará exenta parte de la ganancia y tendrá que tributar por el resto. Para ello, se halla la ganancia exenta según una regla de tres, y el resto será lo que hay que tributar.

Si usted invierte 280.000 € deja exenta una ganancia patrimonial de	44.830 €
Si invierte 250.000 € dejará exenta una ganancia de...	X
X= 40.026,78 € (ganancia exenta)	

Luego la ganancia patrimonial sujeta será: 44.830 – 40.026,78 = 4.803,22 €. La ganancia patrimonial se incluirá en la base imponible del ahorro, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales. En este caso el 18% de la ganancia patrimonial exenta (40.026,78 €), reduce el crédito fiscal vivienda en 7.204,82 €.

Ejemplo B

1. Supongamos que usted, en el ejemplo A, para poder comprar su vivienda habitual ha utilizado un préstamo, y que cuando la ha vendido le quedaban por amortizar 35.000 € del capital del préstamo.

En ese caso, el importe que deberá reinvertir para tener derecho a la exención total de la ganancia patrimonial será de 245.000 €. Es decir, el valor de la venta (280.000 €) menos el capital pendiente de amortizar del préstamo (35.000 €). Por lo tanto, con 245.000 € invertidos en la compra de una nueva vivienda, tendrá derecho a la exención total de la ganancia patrimonial anterior (44.830 €). El 18% de esta ganancia patrimonial exenta reduce el crédito fiscal vivienda.

²² Véase, dentro del capítulo 12 “Cuota líquida y deducciones”, el apartado 12.4 relativo a la deducción por inversión en vivienda.

2. Supongamos que usted ha comprado la nueva vivienda habitual por 235.000 €.

En ese caso, de los 245.000 € (importe real de la venta, una vez restada la amortización pendiente) sólo ha reinvertido una parte, por lo que sólo está exenta la ganancia correspondiente a la parte que usted ha vuelto a invertir (235.000 €) en la nueva vivienda habitual. Usted deberá tributar por el resto de la ganancia.

Volvemos a hacer la regla de tres para hallar la ganancia exenta, y después hallaremos el resto.

Regla de tres para hallar la ganancia exenta:

Si 245.000 € dan una ganancia exenta de	44.830 €
235.000 € darán...	X
X = 43.000,20 € (ganancia exenta)	

Luego la ganancia por la que tiene que tributar será: $44.830 - 43.000,20 = 1.829,80$ €. Esta ganancia patrimonial se incluirá en la base imponible del ahorro, al ponerse de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales. El 18% de la ganancia patrimonial exenta (43.000,20 €) reduce el crédito fiscal en 7.740.04 €.

6.9. ¿Qué sucede cuando se reinvierte lo obtenido en la transmisión de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (fondos de inversión)?

Cuando el importe obtenido en el reembolso o transmisión de las participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que se establece reglamentariamente, a la adquisición o suscripción de acciones o participaciones en otras instituciones de inversión colectiva, no procederá computar las ganancias o pérdidas patrimoniales que se obtengan en dicho reembolso o transmisión, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos:

- En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.
- En la transmisión de acciones de instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que se 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 doce meses anteriores a la fecha de la transmisión en más del 5 por 100 del capital de la institución de inversión colectiva.

Este régimen de diferimiento no se aplica 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

Tampoco resultará de aplicación el citado régimen cuando la transmisión o adquisición tenga por objeto participaciones representativas del patrimonio de instituciones de inversión colectiva a que se refiere este artículo que tengan la consideración de fondos de inversión **cotizados**²³.

²³ Fondos de inversión cotizados, de acuerdo al artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por el Real Decreto 1.309/2005, de 4 de noviembre.

Este régimen también se aplicará a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva de otros Estados Miembros de la Unión Europea (reguladas por la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, distintas de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados 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). En este caso se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- La adquisición, suscripción, transmisión y reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva se realizará a través de entidades comercializadoras inscritas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- 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 previsto (más de 5% del capital de la institución de inversión colectiva), se entiende referido a cada compartimento o subfondo comercializado.

La determinación del número de socios se realizará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- Para las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, el número de accionistas que figure en el último informe trimestral, anterior a la fecha de transmisión o reembolso, que la institución haya remitido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de desarrollo²⁴ de la Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva.
- Para las instituciones de inversión colectiva de otros Estados miembros de la Unión Europea (instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985 que cumplan el resto de requisitos establecidos), el número de accionistas que conste en la última comunicación anual a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, anterior a la fecha de transmisión o reembolso, que se efectúe por una única entidad comercializadora con establecimiento en España designada a tal efecto por la institución de inversión colectiva o su gestora, referida a cada compartimento o subfondo registrado. A los efectos anteriores y de lo previsto en el siguiente párrafo, esta comunicación deberá expresar el número total de accionistas de cada compartimento o subfondo, el patrimonio total de la institución, compartimento o subfondo, la fecha a la que se refieren los datos anteriores y tendrá un periodo máximo de validez de un año contado desde dicha fecha de referencia.

La Comisión Nacional del Mercado de Valores hará pública dicha información y precisará los requisitos técnicos y procedimientos de comunicación de la información señalada.

El contribuyente que quiera acogerse al régimen de diferimiento previsto en este apartado para las operaciones en las que intervenga alguna institución de inversión colectiva con forma societaria, deberá comunicar documentalmente a las entidades a través de las cuales se realicen las operaciones de transmisión o reembolso y adquisición o suscripción que no ha participado en algún momento dentro de los doce meses anteriores a la fecha de la operación en más del 5 por 100 del capital de la institución de inversión colectiva correspondiente. Las referidas entidades deberán conservar a disposición de la Administración tributaria durante el periodo de prescripción de las obligaciones tributarias la documentación comunicada por los contribuyentes.

A estos efectos, la información relativa al número de socios, a su identidad y a su porcentaje de participación no tendrán la consideración de hecho relevante.

²⁴ Artículo 25 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1.309/2005, de 4 de noviembre.

6.10. Ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos afectos a actividades económicas

Las reglas de cálculo citadas en los apartados anteriores corresponden a las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de elementos no afectos a actividades económicas. Sin embargo, los elementos afectos a actividades económicas tienen sus propias normas de cálculo²⁵. De forma resumida se puede destacar lo siguiente:

- Para calcular las ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos afectos a actividades económicas, **se aplican las normas propias del Impuesto sobre Sociedades, y no se tienen nunca en cuenta las actualizaciones y reducciones temporales** que para las ganancias y pérdidas patrimoniales establece la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **Las ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos afectos a actividades económicas no se someten a los límites establecidos para integrar y compensar las ganancias y pérdidas patrimoniales** puesto que constituyen un componente más (positivo o negativo) del rendimiento de la actividad económica.
- **Lo máximo que pueden tributar las ganancias y pérdidas patrimoniales de elementos afectos a actividades económicas es al tipo general del Impuesto sobre Sociedades.**²⁶

²⁵ Véase el capítulo 5 “Rendimientos de actividades económicas”.

²⁶ Véase, dentro del capítulo 11 “Cuota íntegra”, el apartado 11.2. relativo al gravamen de la base liquidable general.

7

ATRIBUCIÓN DE RENTAS

7.1. Régimen de atribución de rentas



7.1. Régimen de atribución de rentas

Concepto

Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas:

- Las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica.
- Herencias yacentes.
- Comunidades de bienes.
- Demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición.
- 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.

El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las Sociedades Agrarias de Transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

¿Quiénes tributan?

Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso. Si la Administración Tributaria no tuviera constancia indudable de la existencia de tales normas o pactos, las rentas se atribuirán por partes iguales a cada uno de ellos.

No obstante, los socios de las sociedades civiles que, conforme a la normativa correspondiente al domicilio fiscal de éstas, tributen como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, no incluirán en su base imponible la parte proporcional de las rentas cuya atribución les correspondiera de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 de esta Norma Foral.

Los rendimientos e imputaciones de rentas correspondientes a la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio o del ejercicio de un usufructo poderoso se atribuirán al usufructuario de los bienes de la herencia, en función del origen o fuente de las mismas. No obstante, los rendimientos de actividades económicas se imputarán al usufructuario de los mismos en concepto de tales.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de bienes y derechos y los rendimientos de capital mobiliario obtenidos como consecuencia de la transmisión de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, que formen parte de la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio o del ejercicio de un usufructo poderoso, cuando dichas transmisiones no impliquen el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se atribuirán, en cualquier caso, a la propia herencia y tributarán según lo establecido en la disposición adicional trigésima de la Norma Foral del IRPF.

Respecto a los bienes o derechos sobre los que no establezca un derecho de usufructo, las rentas se atribuirán a la propia herencia y tributarán según lo establecido en la disposición adicional trigésima de esta Norma Foral.

Las rentas correspondientes a la comunidad postconyugal prevista en el artículo 140 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho civil vasco, pendiente del ejercicio del poder testatorio, se atribuirán por mitades al cónyuge viudo y a la herencia que se halle pendiente del ejercicio de un poder testatorio, según las reglas anteriores.

¿Cómo tributan?

Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto de Sociedades, sino por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a través de las imputaciones hechas a los socios, herederos... (en el caso de que estos fueran personas físicas).

Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

En particular, si una entidad en régimen de atribución de rentas desarrolla una actividad económica, entonces los rendimientos correspondientes a tal actividad tendrán esa misma naturaleza para los integrantes de la entidad que intervengan de forma habitual, personal y directa en gestionar por cuenta propia los medios de producción y los recursos humanos afectos a la actividad.

En cambio, para los socios, herederos, comuneros o partícipes que no realicen la mencionada intervención y su participación en la entidad se limite a la mera aportación de un capital, los rendimientos atribuidos se consideran como provenientes del capital. En este caso, se considerará que el rendimiento imputable es, como máximo, del 15% del capital aportado.

¿Cómo se calcula la renta atribuible y pagos a cuenta?

Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

Primera: Las rentas se determinarán con arreglo a las normas del IRPF, no siendo aplicables los porcentajes de integración del 60% o 50% cuando el rendimiento derivado de actividades económicas, del capital mobiliario y del capital inmobiliario tenga un periodo de generación superior a 2 o 5 años, así como cuando sean considerados notoriamente irregulares. Serán los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por este impuesto los que podrán aplicar, en su autoliquidación los porcentajes de integración del 60% o 50% que no pudieron aplicarse al calcular las rentas de la entidad. Sin embargo, se establecen las siguientes especialidades:

- La renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades cuando todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean sujetos pasivos de dicho Impuesto o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, siempre que en el primer caso no tengan la consideración de sociedades patrimoniales.
- 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 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (capítulo dedicado a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente).
- Para el cálculo de la renta atribuible a los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas, que sean sujetos pasivos 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, procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas, no resultará de aplicación lo establecido en el régimen transitorio para la determinación del importe de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, en relación con la aplicación de los coeficientes reductores sobre dichas ganancias patrimoniales.

Segunda: La parte de renta atribuible a los socios, herederos, comuneros o partícipes, contribuyentes por este Impuesto o por el Impuesto sobre Sociedades, que formen parte de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero, se determinará de acuerdo con lo señalado en la regla primera anterior.

Tercera: Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan 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 de acuerdo con lo señalado en esta regla tercera.

En cuanto a los pagos a cuenta, están sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por este Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

El pago fraccionado correspondiente a los rendimientos de actividades económicas obtenidos por entidades en régimen de atribución de rentas se efectuará por cada uno de los herederos, socios, comuneros o partícipes, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

Obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas

Las entidades en régimen de atribución de rentas con domicilio fiscal en Álava deberán presentar una **declaración informativa**, mediante el **modelo 184**¹ aprobado por la Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español. La obligación de información deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad en régimen de atribución de rentas de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.3 de la Norma Foral General Tributaria de Álava o por sus miembros contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades en el caso de las entidades constituidas en el extranjero.

No estarán obligadas a presentar esta declaración informativa las entidades en régimen de atribución de rentas que no ejerzan actividades económicas y cuyas rentas no excedan de 3.000 € anuales. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos en los términos que reglamentariamente se establecen.

¿Cómo tributan los socios de las sociedades civiles contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades?

Los socios de las sociedades civiles que, conforme a la normativa correspondiente al domicilio fiscal de éstas, tributen como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades integrarán en su base imponible la renta positiva obtenida por la sociedad civil en proporción a su participación, en el período impositivo que concluya con posterioridad al día en que la sociedad civil haya concluido su ejercicio social.

El importe de la renta positiva a incluir en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la Norma Foral del IRPF y en las restantes disposiciones relativas a este Impuesto para la determinación de la base imponible.

Los socios de estas sociedades civiles podrán deducir de la cuota íntegra del IRPF el impuesto sobre Sociedades, efectivamente satisfecho por la sociedad civil, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

La deducción a que se refiere esta letra no podrá exceder de la cuota íntegra que corresponda pagar por este Impuesto por la renta incluida en la base imponible, y cuando se deduzcan impuestos satisfechos en el extranjero, tampoco podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar por la renta de que se trate si la misma se hubiera obtenido por una entidad sometida a la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Álava.

¹ Modelo 184 de "Entidades en régimen de atribución de rentas. Declaración informativa".

No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de sociedades civiles, ni las rentas procedentes de la transmisión de la participación en las mismas, en la medida en que se correspondan con rentas que hayan sido objeto de integración en la base imponible de este Impuesto por aplicación de lo dispuesto en esta disposición adicional.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de inclusión, por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

8

IMPUTACIÓN TEMPORAL

- 8.1. Regla General
- 8.2. Reglas especiales

8.1. Regla General

Los ingresos y gastos determinan en gran parte la cuota final que debe pagar el contribuyente por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

ATENCIÓN: Los ingresos y gastos se declararán en los periodos impositivos en que se hubiesen devengado los unos y producidos los otros. Es decir, no tiene nada que ver en qué momento se ha cobrado o pagado.

En particular, se aplicarán los tres criterios siguientes:

- Los **rendimientos del trabajo y del capital** se imputarán al periodo impositivo en que **sean exigibles** por su perceptor.
- Los **rendimientos de actividades económicas** se imputarán según la **Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades¹** y sus normas de desarrollo, **sin perjuicio de las especialidades** contenidas en la Norma Foral del **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**.
- Las **ganancias y pérdidas patrimoniales** se imputarán al **periodo impositivo** en que **se haya alterado el patrimonio**.

En los supuestos de **cambio de residencia al extranjero y fallecimiento** del contribuyente, se aplicará lo previsto más adelante.

8.2. Reglas especiales

Además de la regla general, existen quince reglas especiales:

1. Si no se ha pagado toda o parte de la renta porque estaba pendiente de que **se resolviera mediante juicio** quién tenía derecho a percibir la renta y en qué importe, los importes que queden por pagar **se imputarán al periodo impositivo en que la resolución judicial sea firme**.
2. Cuando por **circunstancias justificadas ajenas al contribuyente**, los rendimientos derivados del trabajo **se perciban en un periodo impositivo distinto a aquél en que fueron exigibles, se imputarán a este último** (al que fueron exigibles). En este caso, **se practicará una declaración liquidación complementaria sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno**. La declaración **se presentará** en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los rendimientos y el final del plazo siguiente de declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 1 anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el periodo impositivo en que la resolución judicial adquiriera firmeza.
3. Si se ha percibido la **prestación por desempleo en la modalidad de pago único** de acuerdo con lo previsto en la normativa laboral, **podrá imputarse en cada uno de los periodos impositivos en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación**. Dicha imputación se efectuará en proporción al tiempo que en cada periodo impositivo se habría tenido derecho a la prestación de no haber mediado el pago único.
4. **Criterio de imputación de “cobros y pagos”**. Los contribuyentes que **desarrollen actividades económicas a las que apliquen la modalidad simplificada del método de estimación directa para determinar su rendimiento neto podrán optar para dichas actividades por el criterio de “cobros y pagos”** con el fin de efectuar la imputación temporal de los ingresos y los gastos, siempre que cumplan los siguientes requisitos:
 - Que **no supongan cambios en la calificación fiscal de los ingresos o los gastos**.

¹ Véase el artículo 54 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- **Que, en ningún caso, los cambios de criterio** de imputación temporal traigan como consecuencia que **algún gasto o ingreso quede sin computar**. En tal caso se regularizará la situación, antes de cambiar el criterio de imputación temporal.
- **El criterio de imputación** ha de ser el mismo **para todos los ingresos y gastos** de la actividad económica a la que se aplique este criterio.

Este criterio de cobros y pagos **se entenderá aprobado por la Administración tributaria** por el solo hecho de así **manifestarlo en la correspondiente declaración y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años**.

En ningún caso, el cambio del “criterio de imputación temporal” o del método para calcular el rendimiento neto traerá consigo el que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio. En tal caso, primero se regularizará lo que no ha sido declarado o lo que haya sido declarado en otro ejercicio, y después se hará el cambio de criterio de imputación.

5. La regularización de la cotización al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos prevista en el artículo 308 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, que derive en el pago de un importe adicional o en la minoración de la cotización provisional efectuada por el periodo objeto de regularización, se imputará al periodo impositivo en que la o el contribuyente efectúe el correspondiente ingreso adicional u obtenga la correspondiente devolución.

No obstante, la o el contribuyente podrá optar por imputar los incrementos o disminuciones de cotización resultantes de la regularización a aquellos periodos impositivos a los que correspondan dichas cotizaciones, mediante una autoliquidación complementaria, sin imposición de sanciones ni de recargos, y sin devengo de intereses de demora o, en su caso, mediante una solicitud de rectificación. Las referidas autoliquidación complementaria o solicitud de rectificación se presentarán en el plazo que media entre la fecha en que se satisfagan o se obtengan los importes objeto de regularización y el final del inmediato plazo siguiente de autoliquidación por este Impuesto.

En el caso de personas trabajadoras por cuenta ajena cuyas cotizaciones al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos sean satisfechas por parte de la entidad empleadora, la retribución en especie correspondiente se regularizará en el mismo periodo impositivo en que se regularice el gasto.

6. En el caso de **operaciones a plazos o con precio aplazado**, el contribuyente **puede optar por imputar proporcionalmente las rentas** obtenidas en tales operaciones **a medida que sean exigibles los cobros correspondientes**.

Se considerará operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se cobre, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el periodo transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo **sea superior a un año**.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se realice, en todo o en parte, emitiendo letras de cambio y éstas se transmitan en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al periodo impositivo en que se hayan transmitido.

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, el rentista imputará la ganancia o pérdida patrimonial al periodo impositivo en que se constituya la renta.

7. **Las diferencias positivas o negativas** que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en **divisas** o en moneda extranjera como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones se imputarán en el momento del cobro o pago respectivo.

8. Las **rentas estimadas** se imputarán al periodo impositivo en que se entiendan producidas.
9. En el régimen de **transparencia fiscal internacional**, el **socio** tiene que declarar la **renta** que proviene de la sociedad en el periodo impositivo **que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social** que, a estos efectos, **no podrá entenderse de duración superior a doce meses, a no ser que el socio opte por realizar dicha inclusión en el periodo impositivo que corresponda al día en que se aprueben las cuentas correspondientes a dicho ejercicio social, siempre que no hubieran transcurrido más de seis meses desde la conclusión de tal ejercicio.**

El socio manifestará esta opción en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerla durante tres años.

10. Se imputará como **rendimiento de capital mobiliario**, de cada período impositivo, la **diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión.** El importe imputado minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades en estos contratos.

No resultará de aplicación esta regla especial de imputación temporal, y por tanto **se imputarán en el ejercicio en que se abonen** por parte de la compañía de seguros **los rendimientos**, en aquellos **contratos** en los que **concurra alguna** de las siguientes **circunstancias**:

A) No se otorgue a la tomadora o al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

B) Las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

- **Primero.** 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, o amparadas por la Directiva 2009/65/CEE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009.
- **Segundo.** Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1º. La determinación de los activos integrantes de cada uno de los distintos conjuntos de activos separados deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora quien, a estos efectos, gozará de plena libertad para elegir los activos con sujeción, únicamente, a criterios generales predeterminados relativos al perfil de riesgo del conjunto de activos o a otras circunstancias objetivas.

2º. 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 algunos de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.

La tomadora o el tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos, en cuáles debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, pero en ningún caso podrá intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se invierten tales provisiones.

En estos contratos, la tomadora o el tomador o la asegurada o el asegurado podrán 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.

Las condiciones a que se refiere esta regla especial deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato.

11. Los rendimientos de **capital inmobiliario** se imputarán al período impositivo en que se produzca el correspondiente cobro.

12. En el caso de los 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.

13. Las pérdidas patrimoniales derivadas de **créditos vencidos y no cobrados** podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1ª. Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de en un plan de reestructuración judicialmente homologable a los que se refiere el título III del libro segundo del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

2ª. Que, encontrándose la persona deudora 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 Capítulo VI del Título VII del Libro Primero del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020 de 5 de mayo, 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 números 1º, 2º, 3º, 5º y 8º del 465 del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo.

3ª. Que se haya abierto un procedimiento especial para microempresas, conforme a lo dispuesto en el artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, y que, respecto de la persona deudora, adquiera eficacia una quita establecida en un plan de continuación judicialmente homologable a los que se refiere el título II del libro tercero del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

4ª. 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 este punto 13, se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

14. Las ganancias patrimoniales derivadas de **ayudas públicas** se imputarán al período impositivo en que tenga lugar el cobro.

15. La totalidad de las cantidades que correspondan a compensaciones por pérdidas procedentes de seguros agrarios o ganaderos debidas a daños producidos en un determinado período impositivo se podrán imputar al período impositivo al que correspondan los daños que se compensan o al primer período impositivo en que se perciba la totalidad o parte de las citadas compensaciones.

En el supuesto de que las compensaciones procedentes de los seguros, correspondientes al mismo período impositivo en que se produjeron los daños, se perciban en diferentes

períodos impositivos, todas ellas se imputarán al período impositivo al que correspondan los daños o al primer período impositivo en que se perciban, o hayan percibido, las compensaciones de los seguros. A estos efectos, y en su caso, se presentarán las correspondientes autoliquidaciones complementarias, sin recargos ni devengo de intereses de demora.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado operará con independencia del criterio de imputación temporal de ingresos y gastos que las o los contribuyentes apliquen o vengán aplicando.

Para que resulte de aplicación esta regla especial de imputación temporal de rentas, se precisará que las compensaciones por pérdidas procedentes de seguros agrarios o ganaderos procedan de acontecimientos o siniestros que cumplan los requisitos que se determinen por Orden Foral de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, quien, asimismo, concretará los periodos impositivos en los que a elección de la o del contribuyente se podrán imputar las citadas compensaciones.

En todo caso, la aplicación de lo dispuesto en esta regla especial precisará comunicación expresa del Departamento de Agricultura de la Diputación Foral de Álava, que adoptará las medidas y procedimientos que estime oportunos, al Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

¿Qué hay que hacer si se cambia de residencia al extranjero?

En caso de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia al extranjero, **todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último periodo impositivo que deba declararse por este impuesto en el lugar anterior al de cambio de residencia**, en las condiciones que se fijen reglamentariamente. En tal caso, **se hará una declaración liquidación complementaria**, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado de la Unión Europea o a otro Estado del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, 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.

¿Y en caso de fallecimiento?

Si el contribuyente fallece, **todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último periodo impositivo que deba declararse**.

ATENCIÓN: En ningún caso, el cambio del “criterio de imputación temporal” o del método para calcular el rendimiento neto traerá consigo el que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio. En tal caso, primero se regularizará lo que no ha sido declarado o lo que haya sido declarado en otro ejercicio, y después se hará el cambio de criterio de imputación.

9

BASE IMPONIBLE

- 9.1. Clases de renta
- 9.2. Integración y compensación de rentas
- 9.3. Base imponible general
 - 9.3.1. ¿Cómo se calcula la base imponible general?
 - 9.3.1.1. Total de rentas de la base imponible general.
 - 9.3.1.2. Base imponible general
- 9.4. Base imponible del ahorro
 - 9.4.1. ¿Cómo se calcula la base imponible del ahorro?

9.1. Clases de renta

Antes de calcular la base liquidable, la cuota íntegra y la cuota líquida hay que obtener la base imponible. En la base imponible se incluyen todas las rentas que el contribuyente ha obtenido en el período por el que tiene que declarar, y que se clasifican en:

- Renta general
- Renta del ahorro

Forman parte de la renta general:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos de actividades económicas.
- Rendimientos del capital inmobiliario que no procedan del arrendamiento de viviendas.
- Rendimientos del capital mobiliario que no sean base del ahorro.
- Imputación y atribución de rentas.
- Ganancias y pérdidas patrimoniales que no provengan de transmisión de elementos patrimoniales (premios, indemnizaciones).

RENTA GENERAL	A
	± Rendimientos de trabajo + Rendimientos de capital inmobiliario distintos de arrendamiento de viviendas. + Otros rendimientos de capital mobiliario (art. 37): - Propiedad intelectual y propiedad industrial - Prestación de asistencia técnica - Arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas - Cesión del derecho a la explotación de la imagen + Rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas con el contribuyente. ± Rendimientos atribuidos a socios, herederos, comuneros o partícipes que no ejercen actividad y su participación en la entidad en régimen de atribución de rentas se limita a la mera aportación de capital (art. 54). + Imputaciones de renta: - Transparencia fiscal internacional - Instituciones de Inversión Colectiva en paraísos fiscales - AIEs y UTEs
	B
	± Rendimientos de actividades económicas
	C
	± Ganancias o pérdidas no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales

Forman parte de la renta del ahorro:

- Rendimientos del capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de viviendas.
- Rendimientos del capital mobiliario del ahorro: Dividendos, intereses, seguros y rentas.
- Ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.
- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la percepción de intereses de demora de naturaleza indemnizatoria.

RENTA DEL AHORRO	A
	+ Rendimientos de capital inmobiliario por arrendamiento de viviendas.
	± Rendimientos de capital mobiliario:
	- Participación en fondos propios - Cesión a terceros de capitales propios - Operaciones de seguro
	B
	± Ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales
	± Las ganancias patrimoniales derivadas de la percepción de intereses de demora de naturaleza indemnizatoria.

9.2. Integración y compensación de rentas

Atendiendo a la clasificación anterior de las rentas, **la base imponible se divide en dos partes:**

- **Base imponible general.**
- **Base imponible del ahorro.**

9.3. Base imponible general

9.3.1. ¿Cómo se calcula la base imponible general?

9.3.1.1. Total de rentas de la base imponible general.

El total de rentas de la base imponible general está constituido por estos tres saldos:

A) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos (trabajo, capital inmobiliario que no proceda del arrendamiento de viviendas y capital mobiliario que no sea base del ahorro) **y de las rentas imputadas a los socios** (bases imponibles de Agrupaciones de Interés Económico (AIE) y Uniones Temporales de Empresas (UTE), transparencia fiscal internacional y fondos de inversión constituidos en paraísos fiscales).

El saldo será la diferencia entre la suma de las rentas positivas y la suma de las negativas del ejercicio. Por lo tanto, el saldo puede ser positivo o negativo.

B) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos derivados de actividades económicas. Si el resultado arroja saldo negativo su importe se compensará con el saldo positivo de los rendimientos derivados de actividades económicas obtenidas en los 30 años siguientes, en los términos señalados en el artículo 55 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

C) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, las ganancias y pérdidas patrimoniales que no provengan de transmisión de elementos patrimoniales.

a) Si el saldo es negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo resultante de la suma de las rentas previstas en las letras a) y b) anteriores, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25% de dicho saldo.

Si tras esta compensación sigue quedando saldo negativo, se compensará en los cuatro años siguientes, en el orden establecido en las dos letras anteriores de este apartado.

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

- b) Si el saldo es positivo, se procederá a la compensación de pérdidas patrimoniales de la base imponible general de ejercicios 2020 a 2023.

9.3.1.2. Base imponible general

La base imponible general se obtiene como resultado de compensar del total de rentas obtenido en el apartado anterior, el saldo negativo de ganancias y pérdidas de la base imponible general de los ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024 que puede compensarse con rentas de la base imponible general de 2025, conforme a lo indicado en el apartado anterior.

A	Saldo positivo o negativo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación, en cada período impositivo, los rendimientos de trabajo, capital y las imputaciones de rentas de la base general.
B	Saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos derivados de actividades económicas.
(-)	Compensación rendimientos negativos derivados de actividades económicas de ejercicios anteriores.
C	Saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.
(-)	Compensación de pérdidas patrimoniales de la base imponible general de 2021 a 2024.
Total rentas de la base imponible general	
(-)	Saldo negativo de ganancias y pérdidas de la base imponible general de 2021, 2022, 2023 y 2024 con el límite del 25 %.
(-)	Saldo negativo de ganancias y pérdidas de la base imponible general del ejercicio 2025, con el límite del 25%.
Base imponible general	

9.4. Base imponible del ahorro

9.4.1. ¿Cómo se calcula la base imponible del ahorro?

La base imponible del ahorro está constituida por el saldo positivo de sumar estos dos saldos:

- A) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos (capital inmobiliario del arrendamiento de viviendas y capital mobiliario).

Si el saldo es negativo, su importe sólo se podrá compensar con el saldo positivo de este mismo tipo de rendimientos que se pongan de manifiesto en los cuatro años siguientes.

- Compensación de rendimientos negativos de la base imponible del ahorro de los ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024.

Los rendimientos negativos de la base imponible del ahorro de 2021, 2022, 2023 y 2024 pendientes de compensar se pueden compensar con el saldo positivo resultante del año 2025.

- B) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas por la transmisión de elementos patrimoniales.

Si el saldo es negativo, su importe sólo se podrá compensar con el saldo positivo de este mismo tipo de ganancias y pérdidas que se pongan de manifiesto en los cuatro años siguientes.

- Compensación de pérdidas patrimoniales de la base imponible del ahorro de los ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024.

Las compensaciones deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes **y sin que pueda practicarse fuera de esos cuatro años**, mediante la acumulación a rentas negativas o pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

A	Saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí los rendimientos que constituyen renta del ahorro.
(-)	Compensación de rendimientos negativos de la base imponible del ahorro de los ejercicios 2021, 2022, 2023 y 2024.
B	Saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales.
(-)	Compensación de pérdidas patrimoniales de la base imponible del ahorro de 2021, 2022, 2023 y 2024.
Base imponible del ahorro	

Régimen de integración y compensación de rentas negativas derivadas de aportaciones financieras subordinadas, participaciones preferentes y deuda subordinada.

La parte de los saldos negativos que proceda tanto de pérdidas patrimoniales como de rendimientos de capital mobiliario negativos, derivados de aportaciones financieras subordinadas, de participaciones preferentes y de valores de deuda subordinada, con independencia de la fecha en que se produzcan o se hayan producido, se podrá compensar con el saldo positivo de pérdidas patrimoniales o de rendimientos de capital mobiliario, indistintamente.

10

BASE LIQUIDABLE

10.1. Clases de base liquidable

10.2. Base liquidable general

10.2.1. ¿Qué reducciones entran en la base liquidable general?

10.2.1.1. Reducción por haber abonado pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.

10.2.1.2. Reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

10.2.1.3. Reducción por hacer la declaración conjunta

10.2.2. Base liquidable general negativa de 2025

10.2.3. Bases liquidables generales negativas de ejercicios anteriores.

10.3. Base liquidable del ahorro

10.1. Clases de base liquidable

La base liquidable es el resultado de aplicar a la base imponible las reducciones previstas legalmente. Es por lo tanto, el resultado de la resta siguiente:

$$\text{Base liquidable} = \text{Base Imponible} - \text{Reducciones}$$

De lo que se deduce que si no hay reducciones serán iguales la base liquidable y la base imponible.

La base liquidable está formada por estas dos bases:

- Base liquidable general.
- Base liquidable del ahorro.

10.2. Base liquidable general

10.2.1. ¿Qué reducciones entran en la base liquidable general?

En la base liquidable general es el resultado de aplicar en la **base imponible general**, **exclusivamente y en este orden**, las tres reducciones siguientes:

- Reducción por haber abonado pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.
- Reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.
- Reducción por tributación conjunta.

ATENCIÓN: Estas tres reducciones se restarán de la base imponible general.

La aplicación de las reducciones no puede dar lugar a una base liquidable general negativa, ni a un incremento de la misma.

10.2.1.1. Reducción por haber abonado pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.

El contribuyente podrá reducir de la base imponible general el importe de los siguientes pagos:

- El pago de pensiones compensatorias a favor de su cónyuge o pareja de hecho constituida, fijadas por decisión judicial.
- El pago de anualidades por alimentos fijadas también por decisión judicial. Sin embargo, se exceptúan las que el contribuyente pague a los hijos.

Si existe remanente se reducirá en la base imponible de ahorro.

Esta reducción no será de aplicación en el supuesto de que la persona pagadora de las pensiones compensatorias o anualidades por alimentos conviva con la persona perceptora de las mismas.

10.2.1.2. Reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

Se recogen dentro de este apartado una serie de reducciones que van a permitir que las cantidades destinadas al ahorro previsión puedan reducirse con ciertos límites y condiciones. He aquí las reducciones:

1. Reducción por contratos de seguro con mutualidades de previsión social

Podrán reducirse las cantidades que el contribuyente ha pagado por contratos de seguro con mutualidades de previsión social, siempre y cuando el contribuyente sea uno de los siguientes:

- a) **Un profesional no integrado en alguno de los regímenes de la Seguridad Social**, incluidas las cantidades abonadas por su cónyuge o pareja de hecho y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, siempre y cuando no haya deducido tal cantidad a la hora de calcular los rendimientos netos de su actividad profesional.
- b) **Un profesional o empresario individual integrado en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social**, incluidas las cantidades abonadas por su cónyuge o pareja de hecho y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades.

ATENCIÓN: En los dos casos anteriores **los contratos de seguro tienen que cubrir las contingencias** previstas en el **artículo 8.6** del Texto Refundido de la **Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones**, aprobado por **Real Decreto Legislativo 1/2002**, de 29 de noviembre.

- c) **Un trabajador por cuenta ajena o socio trabajador**. En este caso **se reducirán también las contribuciones del promotor cuando se las haya imputado como rendimientos de trabajo personal, siempre y cuando estas imputaciones se efectúen de acuerdo con la Disposición Adicional Primera** del Texto Refundido de la **Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones**, aprobado por **Real Decreto Legislativo 1/2002**, de 29 de noviembre, y haya incluido el desempleo para los citados socios trabajadores.

En los tres casos hay que cumplir, además de los límites generales, la siguiente **condición**:

- **Los derechos consolidados** de las y los mutualistas **sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos** previstos para los planes de pensiones por el **artículo 8.8** del Texto Refundido de la **Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones**, aprobado por **Real Decreto Legislativo 1/2002**, de 29 de noviembre; es decir, **cuando se produzca alguna de las contingencias aseguradas o desempleo o enfermedad de larga duración. Si se dispusiera de tales derechos consolidados en supuestos distintos a los previstos, el contribuyente deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. A su vez, deberá incluir en su declaración como rendimiento del trabajo, las cantidades percibidas que excedan de las aportaciones realizadas.**

Podrán reducir la base imponible general, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con las mutualidades de previsión social que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por las y los mutualistas colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges o parejas de hecho 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 concurren las contingencias previstas en el artículo 8.6 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.

2. Reducción por cantidades aportadas a planes de previsión asegurados (PPA).

El contribuyente puede deducirse las primas satisfechas a los planes de previsión asegurados.

Estos planes se definen como contratos de seguros que cumplen los siguientes requisitos:

- El contribuyente **debe ser el tomador, asegurado y beneficiario** (se admiten herederos).

- **Debe cubrir únicamente las contingencias** cubiertas por el artículo 8.6 de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones (jubilación, incapacidad laboral, fallecimiento y dependencia), siendo la cobertura principal la de jubilación.
- **Sólo se permite la disposición anticipada en los supuestos de enfermedad grave y desempleo de larga duración.**
- En estos contratos no será de aplicación lo dispuesto en los artículos 97 y 99 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro. El asegurador no puede conceder al tomador anticipos sobre la prestación asegurada, ni este último ceder o pignorar la póliza.
- **Deben ofrecer garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.**
- En el condicionado de la póliza **se hará constar expresamente que se trata de un plan de previsión asegurado.**

Reglamentariamente se establecen los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión asegurado. En los aspectos no regulados en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus normas de desarrollo, el régimen de las aportaciones, contingencias y prestaciones de estos contratos se regirá por la normativa reguladora de los planes de pensiones, salvo los aspectos financieros-actuariales de las provisiones técnicas correspondientes. En particular, los derechos en un plan de previsión asegurado no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que se hagan efectivos en los supuestos de enfermedad grave, desempleo de larga duración o por corresponder a primas abonadas con al menos diez años de antigüedad. Las disposiciones periódicas que pueda obtener el beneficiario como consecuencia de la **constitución de una hipoteca inversa** regulada 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, podrán destinarse, total o parcialmente, a la contratación de un plan de previsión asegurado, en los términos y condiciones y previstos en esta letra. A estos efectos, **se asimilará a la contingencia de jubilación, la situación de supervivencia del tomador una vez transcurridos diez años desde la primera prima de dicho plan de previsión asegurado.** La provisión matemática del plan de previsión asegurado no podrá ser objeto de movilización a otro instrumento de previsión social, ni podrán movilizarse a aquél los derechos consolidados o las provisiones matemáticas de otros sistemas de previsión social.

3. Reducción por cantidades aportadas a planes de pensiones y planes de pensiones regulados en la Directiva 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Se reducen de la base imponible las siguientes aportaciones:

- Las realizadas por los partícipes en **planes de pensiones**, incluidas las contribuciones del promotor, que les hayan sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo personal.
- Las realizadas por los partícipes a **los planes de pensiones regulados en la Directiva 2016/2341** del Parlamento y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras, siempre que se cumplan los siguientes **requisitos**:
 - Que las contribuciones se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación.
 - Que se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.
 - Que se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista dicha contribución.

- Las contingencias cubiertas deberán 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.

Si se dispusiera, total o parcialmente, en supuestos distintos, el contribuyente deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. A su vez, las cantidades percibidas por la disposición anticipada de los derechos consolidados que excedan de las aportaciones realizadas, tributarán como rendimientos de trabajo.

4. Reducción por cantidades aportadas a entidades de previsión social voluntaria (EPSV).

Podrán reducirse las aportaciones realizadas por los socios de las entidades de previsión social voluntaria (EPSV), **cuando tengan por objeto la cobertura de las contingencias** citadas en el apartado 1 del artículo 24 de la Ley 5/2012, de 23 de febrero, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria, y el desempleo para los socios trabajadores, **incluidas las contribuciones de los socios protectores, que les hayan sido imputadas en concepto de rendimientos de trabajo personal.**

5. Planes de previsión social empresarial

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 Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, incluyendo las contribuciones del tomador. En todo caso, **los planes de previsión social empresarial deberán cumplir** los siguientes requisitos:

- a) Serán de aplicación a este tipo de contratos de seguro los principios de no discriminación, capitalización, irrevocabilidad de aportaciones y atribución de derechos establecidos en el número 1 del artículo 5 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.
- b) La póliza dispondrá las primas que, en cumplimiento del plan de previsión social, deberá satisfacer el tomador, las cuales serán objeto de imputación a los asegurados.
- c) En el condicionado de la póliza se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión social empresarial.
- d) Reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión social empresarial.
- e) Además, los planes de previsión social empresarial deberán cumplir los siguientes requisitos:
 - 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, fallecimiento y dependencia) y deberá tener como cobertura principal la de jubilación. Se entiende que un contrato de seguro cumple el requisito de que la cobertura principal sea la jubilación cuando se verifique la condición de que el valor de la provisión matemática para jubilación y dependencia alcanzadas al final de cada anualidad represente al menos el triple de la suma de las primas pagadas desde el inicio del plan para el capital de fallecimiento e invalidez.
 - Sólo se permite la disposición anticipada, total o parcial, en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones (enfermedad grave o desempleo de larga duración).
 - En estos contratos no será de aplicación lo dispuesto en los artículos 97 y 99 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro. El asegurador no puede conceder al tomador anticipos sobre la prestación asegurada, ni este último puede ceder o pignorar la póliza.

- Deben ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales. En los aspectos no regulados en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus normas de desarrollo, el régimen de las aportaciones, contingencias y prestaciones de estos contratos se regirá por la normativa reguladora de los planes de pensiones, salvo los aspectos financieros-actuariales de las provisiones técnicas correspondientes. En particular, los derechos en un plan de previsión social empresarial no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que se hagan efectivos en los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración.

6. Seguros de dependencia

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 de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. Igualmente, las personas que tengan con el contribuyente una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por su cónyuge o pareja de hecho o por aquellas personas que tuviesen al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, o quienes ejerzan respecto del mismo la curatela con facultades de representación, **podrán reducir en su base imponible general las primas satisfechas a estos seguros privados**, teniendo en cuenta los límites establecidos para el conjunto de los sistemas de previsión social. 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 podrán exceder de 5.000 € anuales**. A estos efectos, cuando **concurran varias primas** a favor de un mismo contribuyente, habrán de ser objeto de reducción, las primas satisfechas por el propio contribuyente, y sólo si las mismas no alcanzaran el límite de 5.000 € señalado, podrán ser objeto de reducción las primas satisfechas por otras personas a su favor en la base imponible general de éstas, la cual se realizará, en su caso, de forma proporcional.

Estas primas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El contrato de seguro deberá cumplir en todo caso lo siguiente:

- El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario. No obstante, en el caso de fallecimiento, podrá generar derecho a las prestaciones en los términos previstos en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones.
- Deben ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales. En los aspectos no regulados en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus normas de desarrollo, el régimen de las aportaciones, contingencias y prestaciones de estos contratos se regirá por la normativa reguladora de los planes de pensiones, salvo los aspectos financieros- actuariales de las provisiones técnicas correspondientes. En particular, los derechos en un seguro de dependencia no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que se hagan efectivos en los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración.

Tratándose 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, como tomador del seguro figurará exclusivamente la empresa y la condición de asegurado y beneficiario corresponderá al trabajador.

¿Qué sucede con las prestaciones percibidas?

Las prestaciones percibidas de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes de Pensiones, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia **tributarán en su integridad** sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones que no hayan podido ser objeto de reducción.

¿Qué sucede con las aportaciones realizadas a planes de pensiones de los que sea partícipe el cónyuge o pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho inscritas en el Registro conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, o en registros análogos establecidos por otras administraciones públicas del Estado español, de países pertenecientes a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, o de terceros países?

Además de las reducciones realizadas de acuerdo con los límites que posteriormente se señalarán, **los contribuyentes cuyo cónyuge o pareja de hecho formalmente constituida no obtenga rentas a integrar en la parte general de la base imponible, o las obtenga en cuantía inferior a 8.000,00 € anuales, podrán reducir en la base imponible las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social de los que sea mutualista, partícipe, asegurado o socio dicho cónyuge o pareja de hecho formalmente constituida, con el límite máximo de 2.400€ anuales.**

¿Qué sucede con las aportaciones realizadas una vez jubilado?

No se podrán reducir de la base imponible las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social a los que se refiere los apartados anteriores, que se realicen **a partir del inicio del período impositivo siguiente** a aquél en que los socios, partícipes, mutualistas o asegurados se encuentren en situación de **jubilación**.

En el caso de aportaciones a favor del cónyuge se considerará la situación del cónyuge independientemente de la situación del aportante.

Asimismo, respecto de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social que se realicen en el mismo ejercicio en que se cobre una prestación en forma de capital por la contingencia de jubilación o por motivos distintos del acaecimiento de las diferentes contingencias cubiertas o por las situaciones previstas en el apartado 8 del artículo 8 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, la reducción se verá limitada al importe de las aportaciones realizadas en el ejercicio que se corresponda con las percepciones que se integren efectivamente en la base imponible del mismo.

Esto no se aplicará cuando se trate de aportaciones y contribuciones realizadas a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y a la supervisión de fondos de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social o a entidades de previsión social de empleo, ni a las aportaciones a que se refieren el apartado 3 del artículo 70 y el artículo 72 de la Norma Foral del IRPF.

¿Cuáles son los límites de las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social?

- a) **5.000 € anuales** para la suma de las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 70 de la Norma IRPF y distintos de los previstos en las letras siguientes, realizadas por las personas socias, partícipes, mutualistas o aseguradas.
- b) **8.000 € anuales** para la suma de las contribuciones empresariales realizadas por las socias y los socios protectores, promotores de planes de pensiones de empleo a que se refiere el punto 10.2.1.2 apartado 3 anterior, mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, tomadora o tomador en los planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia a favor de las personas socias, partícipes, mutualistas o aseguradas e imputadas a las mismas, así como de las aportaciones efectuadas por dichas personas socias, partícipes, aseguradas o mutualistas a los referidos sistemas de previsión social, sean estas aportaciones acordadas en negociación colectiva, deriven del reglamento del plan en el caso de personas socias trabajadoras o de trabajo de sociedades cooperativas y laborales o resulten de una decisión de la persona trabajadora.

Las aportaciones propias que la empresaria o el empresario individual, o la o el profesional, realice a planes o mutualidades de previsión social, a planes de pensiones de empleo a que se refieren el punto 10.2.1.2 apartado 3 anterior, o a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia, de los que a su vez sea promotor o promotora y partícipe, o mutualista, tomadora o tomador, o socio protector o socia protectora y beneficiario o beneficiaria, **se entenderán incluidas dentro de este mismo límite**, siempre que estas aportaciones guarden un grado de proporcionalidad con las contribuciones que la empresaria o el empresario individual o profesional realice a favor de los y las trabajadoras a su cargo, atendiendo a un porcentaje salarial, proporción económica u otras circunstancias análogas.

Las aportaciones a planes de previsión social referidas en el párrafo anterior deberán cumplir los requisitos establecidos reglamentariamente.

- c) 4.000,00 euros anuales para la suma de las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social de empleo** en los que las y los partícipes o socias y socios de número sean personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas.

Las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión de empleo por personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas que carezcan de trabajadoras y trabajadores a su cargo se entenderán incluidas dentro de este límite.

No se entenderán incluidas dentro del límite previsto en esta letra c) las aportaciones realizadas por personas socias trabajadoras o de trabajo de las sociedades cooperativas y laborales.

- d)** No obstante lo establecido en las letras anteriores, y respetando los límites establecidos en las mismas, el límite conjunto de las reducciones por aportaciones y contribuciones empresariales a sistemas de previsión social será de **12.000 € anuales**.

Los límites establecidos en las **letras anteriores**, **se aplicarán de forma independiente e individual** a cada mutualista, partícipe o socio integrado en la unidad familiar.

¿Qué sucede si la aportación excede del límite?

La cantidad que excede el límite no entra en la reducción. Sin embargo, las personas socias, partícipes, mutualistas o aseguradas que hubieran efectuado aportaciones a los sistemas de previsión a que se refieren los puntos 1 a 6 anteriores podrán reducir **en los cinco ejercicios siguientes** las cantidades aportadas que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible general por exceder de los límites máximos previstos en las letras a) y c) anteriores, respetando los respectivos límites y **siempre que en el ejercicio en que se reduzcan no se encuentren en situación de jubilación**.

Del mismo modo se podrá proceder tanto en los supuestos de exceso de aportaciones y contribuciones empresariales respecto del límite establecido en la letra b) como en el caso de que resulte de aplicación el límite conjunto a que se refiere la letra d) de dicho apartado.

Cuando las aportaciones o las contribuciones no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general por insuficiencia de la misma, podrán, asimismo, ser objeto de reducción en los cinco ejercicios siguientes, siempre que en el ejercicio en que se reduzcan el socio, partícipe, mutualista o asegurado no se encuentre en situación de jubilación.

Asimismo, las aportaciones en las que sea partícipe el cónyuge o pareja de hecho que no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general por exceder del límite previsto en dicho apartado, podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes, siempre que en el ejercicio en que se reduzcan el cónyuge o pareja de hecho que ostente la condición de socio, partícipe, mutualista o asegurado no se encuentre en situación de jubilación. Cuando las aportaciones o las contribuciones no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general por insuficiencia de la misma, podrán asimismo ser objeto de reducción en los cinco ejercicios siguientes, sin exceder de las mismas, siempre que en el ejercicio en que se reduzcan el cónyuge o pareja de hecho que ostente la condición de socio, partícipe, mutualista o asegurado no se encuentre en situación de jubilación.

Estas reglas no resultarán de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites máximos previstos en su normativa financiera.

Cuando en el período impositivo concurren aportaciones y contribuciones empresariales, se aplicará en primer lugar la reducción correspondiente a las contribuciones y a continuación la correspondiente a las aportaciones, siendo de aplicación, en todo caso, los límites anteriormente citados.

La solicitud deberá realizarse **en la declaración** del Impuesto sobre la **Renta** de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio en el que las aportaciones realizadas hayan excedido de los límites antes mencionados o por insuficiencia de base imponible.

La imputación del exceso se realizará al primer ejercicio, dentro de los cinco ejercicios siguientes, en el que las aportaciones efectuadas no alcancen los límites anteriores (establecidos en el artículo 73 y en la Disposición Adicional Octava de la Norma Foral del Impuesto).

Cuando concurren aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por exceder de los límites establecidos o por insuficiencia de base imponible, se entenderá que las aportaciones correspondientes a años anteriores, son las que se reducen en primer lugar.

¿Cuáles son los límites de las reducciones por aportaciones realizadas a favor de personas con discapacidad?

Hay unos límites especiales para las aportaciones realizadas a entidades de previsión social voluntaria, planes de previsión asegurados y a planes de pensiones constituidos en favor de personas con discapacidad.

Tales límites especiales dependen de estos dos casos:

- **Si quien hace la aportación es la propia persona con discapacidad el límite máximo de reducción** en la base imponible se eleva a **24.250 €**.
- **Si quien hace la aportación es otra persona, el límite máximo de reducción** por las aportaciones que esa otra persona haga **a favor del discapacitado es de 8.000 €**. Sin embargo, **esta reducción es independiente de la que tal persona puedan realizar, con carácter general**, a sus propios sistemas de previsión social, de acuerdo con los límites ya indicados.

¿Qué aportaciones son objeto de reducción cuando concurren las realizadas por la propia persona con discapacidad junto con las realizadas por otras personas a su favor?

Serán objeto de reducción, en primer lugar, las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad. Y sólo si las mismas no alcanzan el límite de 24.250 € señalado, se reducirán las aportaciones realizadas por otras personas a su favor hasta que se agote el citado límite. Estas personas harán la reducción en su base imponible.

Para poder practicar estas reducciones por aportaciones realizadas a favor de personas con discapacidad se tienen que cumplir las siguientes condiciones:

- **La persona con limitaciones en la actividad** debe serlo con un grado de **discapacidad física o sensorial igual o superior al 65%, psíquica igual o superior al 33% o con incapacidad declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.**
- **La persona que aporta a su favor tiene que ser un pariente, en línea directa o colateral, hasta el cuarto grado inclusive, o que se trate del cónyuge o pareja de hecho o de aquéllos que les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, o quienes ejerzan respecto del mismo la curatela con facultades de representación.**
- **Las prestaciones hay que percibir las en forma de renta salvo que, por circunstancias excepcionales, y en los términos que reglamentariamente se establezcan, puedan percibirse en forma de capital. El discapacitado será el único beneficiario de forma irrevocable para cualquier contingencia.**

Aportaciones a la Mutualidad de Previsión Social de Deportistas Profesionales.

Los deportistas profesionales y de alto nivel que tengan reconocida esta condición según la legislación vigente **podrán reducir de la base imponible general las aportaciones, tanto directas como imputadas, realizadas a la Mutualidad de Previsión Social de Deportistas Profesionales, con el límite de la suma de los rendimientos del trabajo, resultantes de minorar el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles, y de los rendimientos de actividades económicas, y hasta un importe máximo de 24.250 € anuales.**

Cuando hayan finalizado su vida laboral como deportistas o hayan perdido la condición de deportistas de alto nivel, podrán realizar aportaciones a esta mutualidad, que podrán reducir la base imponible general con los límites establecidos para la generalidad de los contribuyentes.

10.2.1.3. Reducción por hacer la declaración conjunta

En los supuestos en que, de conformidad con el artículo 97 de la Norma de IRPF, se opte por la tributación conjunta, la base imponible general se reducirá en 4.800 euros anuales por liquidación.

10.2.2. Base liquidable general negativa de 2025

Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los importes de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.

La compensación **se hará en cada uno de los cuatro años siguientes y hasta la cuantía máxima** que permita la base liquidable general de cada año. **Nunca se podrá ampliar el plazo de 4 años** acumulando a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

El contribuyente tiene la obligación de acreditar mediante la oportuna justificación documental la procedencia y cuantía de las bases liquidables generales negativas que pretende compensar, sea cual sea el ejercicio en que se originaron.

10.2.3. Bases liquidables generales negativas de ejercicios anteriores.

Las bases liquidables generales negativas correspondientes a los períodos impositivos 2021, 2022, 2023 y 2024 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2025 se compensarán únicamente con el saldo positivo de la base liquidable general de 2025.

10.3. Base liquidable del ahorro

La base liquidable del ahorro es el resultado de aplicar en la base imponible del ahorro, exclusivamente, el remanente, si lo hubiera, de la reducción por haber abonado pensiones compensatorias y anualidades por alimentos.

La base liquidable del ahorro **no puede resultar negativa como consecuencia de tal disminución.**

11

CUOTA ÍNTEGRA

- 11.1. ¿Qué es la “cuota íntegra”?
- 11.2. Gravamen de la base liquidable general
- 11.3. Gravamen de la base liquidable del ahorro
- 11.4. Gravamen especial D.A. 20^a

11.1. ¿Qué es la “cuota íntegra”?

La cuota íntegra es la suma de las cantidades que obtenemos después de aplicar los tipos de gravamen a la base liquidable general y a la base liquidable del ahorro y, cuando proceda, el gravamen especial establecido en la D.A. 20ª.

11.2. Gravamen de la base liquidable general

La tarifa o escala de gravamen a aplicar sobre la base liquidable general es la siguiente:

Base liquidable general hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo aplicable (porcentaje)
Euros	Euros	Euros	%
0	0	17.720,00	23,00
17.720,00	4.075,60	17.720,00	28,00
35.440,00	9.037,20	17.720,00	35,00
53.160,00	15.239,20	22.750,00	40,00
75.910,00	24.339,20	29.220,00	45,00
105.130,00	37.488,20	35.000,00	46,00
140.130,00	53.588,20	64.140,00	47,00
204.270	83.734,00	en adelante	49,00

Cálculo del tipo medio de gravamen general: Se multiplica por cien la cuota íntegra y se divide por la base liquidable general. El resultado se expresará con dos decimales.

Ajuste de ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a actividad económica

Cuando “el tipo medio de gravamen general” del contribuyente sea superior al tipo general del Impuesto sobre Sociedades¹, se ha de corregir la cuota íntegra, minorándola en la cuantía resultante de aplicar la diferencia entre tipos al importe de las ganancias patrimoniales que formen parte del rendimiento neto positivo de las actividades económicas. Por ejemplo, si el tipo medio de gravamen general del contribuyente es el 34,75% y el de tipo de gravamen del Impuesto de Sociedades que le correspondería fuese el 20%, su cuota íntegra se reducirá en la cuantía que resulte de aplicar el 14,75% ($34,75 - 20 = 14,75$) al importe de las ganancias patrimoniales que forman parte del rendimiento neto positivo de su actividad.

Para aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior, del importe de las ganancias patrimoniales se deducirá el de las pérdidas patrimoniales que se hubiesen tenido en cuenta para la determinación del rendimiento neto de la actividad.

Los contribuyentes aplicarán una minoración de esta cuota de 1.583 euros por cada autoliquidación, sin que en ningún caso el resultado pueda ser negativo.

No obstante, los contribuyentes que tengan su vivienda habitual en las zonas o núcleos en riesgo de despoblación a los que se refiere la disposición adicional trigésimo cuarta de la **Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** aplicarán, además de la minoración anterior, otra minoración de la cuota en concepto de residencia en núcleos o zonas de riesgo de despoblación de 200 euros por cada autoliquidación.

¹ El tipo general de gravamen del Impuesto sobre Sociedades se establece en el artículo 56 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

11.3. Gravamen de la base liquidable del ahorro

La base liquidable del ahorro será gravada a los tipos que se indican en la siguiente escala:

Parte de la Base liquidable del ahorro Euros	Tipo aplicable Porcentaje
Hasta 2.500,00	20
Desde 2.500,01 hasta 10.000,00	21
Desde 10.000,01 hasta 15.000,00	22
Desde 15.000,01 hasta 30.000,00	23
Desde 30.000,01 en adelante	25

Cálculo del tipo medio de gravamen del ahorro: Se entenderá por tipo medio de gravamen del ahorro el resultado de multiplicar por cien el cociente obtenido de dividir la cuota resultante de la aplicación de lo dispuesto en la escala anterior por la base liquidable del ahorro. El resultado se expresará con dos decimales.

11.4. Gravamen especial D.A. 20ª

Se trata de un régimen opcional de tributación para las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación.

Los contribuyentes que transmitan a título oneroso valores admitidos a negociación, podrán optar entre calcular la ganancia de acuerdo a las normas generales, o aplicar un gravamen especial del 3 por ciento sobre el valor de transmisión, siempre que dicho valor sea inferior a 10.000 euros en cada ejercicio para el conjunto de valores transmitidos.

El importe resultante de la aplicación del gravamen especial no se integrará en la base imponible del ahorro, y se adicionará a la cuota íntegra.

Ejemplo A

Supongamos que usted ha obtenido durante el ejercicio, ejercicio en el que tributa conjuntamente con su cónyuge, las siguientes rentas:

Rendimiento neto del trabajo	26.000 €
Rendimientos netos del capital mobiliario (arrendamiento de negocio)	2.000 €
Rendimientos netos del capital inmobiliario procedentes de viviendas	4.300 €
Rendimientos netos de las actividades económicas *	8.000 €

* Entre los rendimientos de la actividad económica se encuentra incluida una ganancia patrimonial de 6.000 € que proviene de la venta del inmueble en el que ejercía la actividad, sin que haya reinvertido el importe obtenido en la venta.

No provenientes de transmisiones	Ganancia patrimonial	6.000 €
	Pérdida patrimonial	- 16.000 €
Provenientes de transmisiones	Ganancia patrimonial venta inmueble	18.000 €
	Pérdida patrimonial venta fondos	- 6.000 €

Asimismo ha vendido 20 acciones que cotizan de la empresa X por 9.000,00 euros. Estas acciones las adquirió en el ejercicio 2014 por 5.000,00 euros

Además, ha aportado a una Entidad de Previsión Social Voluntaria la cantidad de 2.850 €

A continuación, calcularemos los siguientes conceptos: Base imponible, Base liquidable y Cuota íntegra.

Base imponible general

Rendimientos y rentas imputadas	
Rendimiento neto del trabajo	26.000 €
Rendimiento neto capital mobiliario	2.000 €
Rendimiento neto actividades económicas	8.000 €
Saldo positivo	36.000 €
Ganancias y pérdidas no provenientes de transmisiones	
Ganancia patrimonial	6.000 €
Pérdida patrimonial	- 16.000 €
Saldo negativo*	- 10.000 €
25% de 36.000 €	9.000 €
*Saldo negativo a compensar con ganancias patrimoniales del mismo tipo generadas en los 4 años siguientes	10.000 € - 9.000 € = 1.000 €
Base imponible general	36.000 € - 9.000 € = 27.000 €

Base imponible del ahorro

Rendimientos	
Rendimiento neto capital inmobiliario procedente de viviendas	4.300 €
Saldo positivo	4.300 €
Ganancias y pérdidas provenientes de transmisiones	
Ganancia patrimonial	18.000 €
Pérdida patrimonial	- 6.000 €
Saldo positivo	12.000 €
Base imponible del ahorro	16.300 €
Reducciones en la base imponible general	
Reducción por aportaciones a EPSV	2.850 €
Reducción por tributación conjunta	4.800 €
Total	7.650 €

Base liquidable general

Base imponible general	27.000 €
Reducciones	7.650 €
Base liquidable general	19.350 €

Cuota íntegra general

Base liquidable general		Tipo	Cuota íntegra
Hasta	17.720	al 23%	4.075,60 €
Resto	1.630	al 28%	456,40 €
Total	19.350		4.532 €

Luego el resultado de la escala general es de 4.532 €

$$\text{Tipo medio} = \frac{\text{Resultado de la escala general}}{\text{Base liquidable general}} = \frac{4.532}{19.350} \times 100 = 23,42\%$$

Para el cálculo de la cuota íntegra general se restará al importe anteriormente calculado el importe de la minoración de la cuota, esto es, $1.583 + 200 = 1.783$ euros.

Cuota íntegra general	$4.532 \text{ €} - 1.783 \text{ €} = 2.749 \text{ €}$
-----------------------	---

Base liquidable del ahorro

Base liquidable del ahorro	16.300 €
----------------------------	----------

Cuota íntegra del ahorro

Base liquidable ahorro	Tipo	Cuota íntegra
Hasta 2.500	al 20%	500 €
Desde 2.500,01 hasta 10.000	al 21%	1.575 €
Desde 10.000,01 hasta 15.000	al 22%	1.100 €
Resto 1.300	al 23%	299 €
Total 16.300		3.474 €

En cuanto a la venta de las acciones cotizadas de la empresa X, el contribuyente ha optado por tributar de acuerdo a lo establecido en la D.A. 20ª por lo que aplica el gravamen especial del 3% sobre el importe de la transmisión.

$$3\% \text{ sobre } 9.000 = 270 \text{ €}$$

Cuota íntegra total

Cuota íntegra total ($2.749 + 3.474 + 270$)	6.493 €
---	---------

Ajuste ganancia afecta: $6.000 \text{ €} * (23,42\% - 20\%) = 205,20 \text{ €}$.

Luego la **cuota íntegra ajustada** es de 6.287,80 €.

12

CUOTA LÍQUIDA Y DEDUCCIONES

- 12.1. Cuota líquida
- 12.2. Deducciones familiares y personales
 - 12.2.1. Deducción por descendientes (hijos, nietos, bisnietos...)
 - 12.2.2. Deducción por abonar a los hijos anualidades por alimentos
 - 12.2.3. Deducción por ascendientes (padres, abuelos, bisabuelos...)
 - 12.2.4. Deducción por la contratación de asistentes personales para personas con determinado grado de dependencia o discapacidad
 - 12.2.5. Deducción por cuidado de menores y personas con determinado grado de dependencia o discapacidad
 - 12.2.6. Deducción por discapacidad o dependencia
 - 12.2.7. Deducción para personas contribuyentes viudas
 - 12.2.8. Deducción por edad
 - 12.2.9. Deducción por paralización, cese o reducción en su actividad laboral, empresarial o profesional con motivo del cuidado de descendientes o adoptados menores de edad
 - 12.2.10. Deducción por reincorporación al mercado laboral tras el cuidado de menores
 - 12.2.11. ¿Cómo se determina la situación personal y familiar?
- 12.3. Deducciones por vivienda habitual
 - 12.3.1. Deducción por alquiler de la vivienda habitual
 - 12.3.2. Deducción por adquisición de vivienda habitual
 - 12.3.3. Deducción por rehabilitación protegida (artículo 87.bis NF 33/2013)
- 12.4. Deducciones en el ámbito de la movilidad sostenible, la eficiencia y la transición energética
 - 12.4.1. Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética e integración de energías renovables en las viviendas
 - 12.4.2. Deducción por la adquisición de determinados vehículos respetuosos con el medio ambiente
 - 12.4.3. Deducción por instalaciones de puntos de recarga de vehículos eléctricos
- 12.5. Deducciones para el fomento de las actividades económicas
 - 12.5.1. Deducción por inversiones y otras actividades
 - 12.5.1.1. Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos
 - 12.5.1.2. Deducción por inversión en bicicletas urbanas

- 12.5.1.3. Deducción por inversión en puntos de recarga de vehículos eléctricos
- 12.5.1.4. Deducción por actividades de investigación y desarrollo
- 12.5.1.5. Deducción por actividades innovación tecnológica
- 12.5.1.6. Deducción por participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica
- 12.5.1.7. Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular
- 12.5.1.8. Participación en proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular
- 12.5.1.9. Deducción por creación de empleo
- 12.5.1.10. Incentivos para el fomento de la cultura
- 12.5.1.11. Participación en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, y edición de libros
- 12.5.1.12. Deducción por la implantación de medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral
- 12.5.1.13. Deducción por contribuciones empresariales a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria
- 12.5.1.14. Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de empleo
- 12.5.1.15. Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de empleo
- 12.5.1.16. Límites para la aplicación de las deducciones anteriores
- 12.5.2. Deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora
- 12.5.3. Deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora con participación efectiva en la toma de decisiones
- 12.5.4. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, o innovadoras o vinculadas con la economía plateada
- 12.5.5. Deducción por inicio de actividad económica
- 12.5.6. Deducción por inversión en fondos europeos para el impulso de la innovación
- 12.5.7. Deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras
- 12.5.8. Deducción por continuidad en el desarrollo de la actividad económica
- 12.6. Deducciones por donativos
 - 12.6.1. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles
 - 12.6.2. Otras formas de mecenazgo

- 12.6.2.1. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general
- 12.6.2.2. Gastos en actividades de interés general
- 12.6.2.3. Adquisición de obras de arte para oferta de donación
- 12.6.2.4. Actividades prioritarias de mecenazgo
- 12.6.2.5. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público
- 12.6.3. Límite
- 12.7. Otras deducciones
 - 12.7.1. Deducción por doble imposición internacional
 - 12.7.2. Deducción por cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores y por cuotas y aportaciones a partidos políticos
 - 12.7.3. Deducciones en régimen de transparencia fiscal internacional
 - 12.7.4. Deducción por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad
 - 12.7.5. Deducción por aportaciones a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria
 - 12.7.6. Deducción por aportaciones a sistemas de previsión de empleo en los que las y los partícipes o socios y socias de número sean personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas y por aportaciones a sistemas de previsión de empleo realizadas por personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas que carezcan de trabajadoras y trabajadores a su cargo
- 12.8. Justificación documental

12.1. Cuota líquida

Se considera como cuota líquida la cantidad que se obtiene al restar a la cuota íntegra el importe de las deducciones que procedan. En ningún caso la cuota líquida podrá ser negativa.

RESUMEN

$$\text{Cuota líquida} = \text{Cuota íntegra} - \text{Deducciones}$$

Las **deducciones** pueden ser de los siguientes tipos:

- Deducciones familiares y personales
- Deducciones por vivienda habitual
- Deducciones para el fomento de las actividades económicas
- Deducciones por donativos
- Otras deducciones

12.2. Deducciones familiares y personales

Dentro de este apartado se regulan estas seis deducciones:

- Por descendientes.
- Por abono a los hijos de anualidades por alimentos.
- Por ascendientes.
- Por la contratación de asistentes personales para personas con determinado grado de dependencia o discapacidad.
- Por discapacidad o dependencia.
- Por edad.

Vamos a estudiarlas una por una.

12.2.1. Deducción por descendientes (hijos, nietos, bisnietos...)

¿Cuánto se deduce?

Por cada descendiente que conviva con el contribuyente se deducirán:

734,80 € anuales por el primero.

909,70 € anuales por el segundo.

1.532,30 € anuales por el tercero.

1.811,70 € anuales por el cuarto.

2.366,10 € anuales por el quinto y por cada uno de los sucesivos.

Esta deducción se incrementará en un 15 por ciento en los casos en que los contribuyentes fijen su residencia habitual en un término municipal de Álava que cuente con menos de 4.000 habitantes. A estos efectos se precisará que la unidad familiar ubique en dicho término municipal su principal centro de intereses, entendiéndose por tal la ubicación en el mismo de, entre otras, sus relaciones personales, sociales, sanitarias y educativas.

ATENCIÓN: Por cada descendiente menor de 6 años, se practicará una deducción complementaria de 424,60 € anuales.

Asimismo, por cada descendiente mayor de 6 años, incluyendo esta edad, y menor de 16 años, se practicará una deducción complementaria de 68,20 € anuales. Esta deducción será incompatible con la establecida en el párrafo anterior.

Condiciones

- Que los descendientes **no tengan más de treinta años**, salvo que originen el derecho a practicar la deducción por discapacidad o dependencia.
- Que los descendientes **no tengan rentas anuales, sin incluir las exentas, superiores a 16.576 €¹** en el período impositivo de que se trate, o que no formen parte de otra unidad familiar en la que cualquiera de sus miembros tenga rentas anuales, sin incluir las exentas, superiores a 16.576 €² en el período impositivo de que se trate.
- Que los descendientes **no presenten, o no estén obligados a presentar, autoliquidación** por este impuesto correspondiente al período impositivo de que se trate.

Régimen especial para la aplicación de determinadas deducciones (artículo 94 bis NF 33/2013)

Los menores de 36 años podrán deducir las cantidades correspondientes a la deducción por descendientes que no hayan podido deducirse en el período impositivo en el que se generó el derecho a su aplicación por insuficiencia de cuota íntegra, respetando los porcentajes, límites y demás requisitos establecidos para el período impositivo en que se generaron. Las cantidades no deducidas a las que se refieren los párrafos anteriores se podrán deducir hasta agotar el importe de la deducción correspondiente, en las autoliquidaciones de los períodos impositivos que finalicen en los cinco años inmediatos siguientes al período impositivo del que procedan, sin que puedan practicarse fuera del plazo de cinco años mediante la acumulación a deducciones pendientes de períodos impositivos posteriores.

Es requisito que a la fecha de devengo del Impuesto en el período en que se van a aplicar las cantidades no deducidas correspondientes a las deducciones trasladadas la o el contribuyente tenga menos de 36 años.

¿Cómo se prorratea la deducción?

Cuando los descendientes **convivan con varios ascendientes del mismo grado** (por ejemplo, con el padre y la madre), la deducción se prorrateará y **se dividirá a partes iguales** entre estos ascendientes.

En el supuesto que el derecho a aplicar la deducción incrementada para contribuyentes que fijen su residencia en un término municipal de Álava que cuente con menos de 4.000 habitantes no corresponda a todos los ascendientes, a efectos del prorrateo dispuesto en el párrafo anterior, cada ascendiente tendrá en cuenta, a efectos de determinar la deducción que le corresponda, el importe que se ajuste a su situación en función de que le sea aplicable dicho incremento.

Si, por el contrario, estos descendientes **conviven con ascendientes de distinto grado** de parentesco (padres y abuelos, por ejemplo), **sólo tendrán derecho a esta deducción los ascendientes de grado más próximo (padres)**. En este caso la deducción también se prorrateará y se dividirá a partes iguales entre ellos. Sin embargo, **si ninguno de los ascendientes más próximos tienen rentas anuales, sin incluir las exentas, superiores a 16.576 €³, la deducción pasará a los ascendientes de grado más lejano.**

En los casos en que, por **decisión judicial se esté obligado al mantenimiento económico de los descendientes**, la deducción se practicará en la autoliquidación del **progenitor de quien dependa el mantenimiento económico del descendiente**. Si el mantenimiento económico del descendiente **depende de ambos progenitores**, la deducción se prorrateará y

¹ Salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 87/2025, de 11 de febrero.

² Salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 87/2025, de 11 de febrero.

³ Salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 87/2025, de 11 de febrero.

se practicará por **partes iguales** en la autoliquidación de cada progenitor. En estos casos se estará a lo dispuesto por la autoridad judicial competente y **deberá acreditarse la realidad y efectividad del referido mantenimiento económico**.

En el supuesto que el derecho a aplicar la deducción incrementada para contribuyentes que fijen su residencia en un término municipal de Álava que cuente con menos de 4.000 habitantes no corresponda a todos los ascendientes, a efectos del prorrateo dispuesto en el párrafo anterior, cada ascendiente tendrá en cuenta, a efectos de determinar la deducción que le corresponda, el importe que se ajuste a su situación en función de que le sea aplicable dicho incremento

Tutela y acogimiento

A los efectos de esta deducción las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela o acogimiento formalizado ante la entidad pública con competencia en materia de protección de menores tendrán el **mismo tratamiento que los descendientes**.

Ejemplo

¿Se puede deducir por hijos y otros descendientes en los siguientes supuestos? En todos los casos los descendientes conviven con sus ascendientes.

1. Hijo de 17 años con una renta anual de 16.800 €.

Solución: No da derecho a deducción porque sus rentas anuales superan el salario mínimo interprofesional de 16.576 €.

2. Hija de 26 años, casada, sin ingresos, con un hijo de 2 años. Su marido únicamente ha percibido 4.200 € en el año 2025 por prestación de desempleo.

Solución: La hija de 26 años da derecho a deducción porque aunque está casada y forma parte de otra unidad familiar, su marido no percibe rentas superiores al salario mínimo interprofesional de 16.576 €. Además, los padres de esta hija podrán deducir por el nieto, ya que los ingresos de los padres del niño son inferiores al salario mínimo interprofesional de 16.576 €. En este caso, la deducción será de 2.069,10 €: 734,80 € (deducción por la hija), más 909,70 € (deducción por el nieto) y 424,60 € (por el nieto menor de 6 años).

3. Hijo de 25 años que obtiene rentas por 2.700 € y presenta autoliquidación.

Solución: No da derecho a la deducción al haber presentado autoliquidación.

4. Hijo de 31 años, discapacitado y sin rentas.

Solución: Da derecho a la deducción, aunque supere la edad de 30 años, si la discapacidad origina derecho a deducción.

5. Hijo sin rentas que cumplió 30 años el 1 de febrero de 2025.

Solución: No da derecho a la deducción porque a fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre de 2025) tiene 30 años.

6. Cónyuges que conviven con cuatro hijos de las siguientes edades: 15, 18, 20 y 23 años, todos ellos solteros, ninguno de los cuales percibe rentas. Además, son tutores de su sobrino de 12 años.

Solución: Los cinco cumplen las condiciones que dan derecho a la deducción por descendientes. Ahora bien, al convivir simultáneamente con ambos declarantes, éstos deberán dividir la deducción a partes iguales en sus respectivas autoliquidaciones individuales. En este caso:

	Deducción	Declaración del padre	Declaración de la madre
Por el primero	734,80 €	367,40 €	367,40 €
Por el segundo	909,70 €	454,85 €	454,85 €
Por el tercero	1.532,30 €	766,15 €	766,15 €
Por el cuarto	1.811,70 €	905,85 €	905,85 €
Por el quinto	2.366,10 €	1.183,05 €	1.183,05 €
Importe total	7.354,60 €	3.677,30 €	3.677,30 €

Además al ser uno de los hijos y el sobrino menores de 16 años (y mayores o igual a 6 años) les corresponde una deducción adicional de 68,20 € por cada uno, que se deberá dividir a partes iguales entre ambos cónyuges resultando un importe a deducir por cada uno de ellos de 3.711,40 €.

7. Cónyuges separados, la madre vive con el hijo de 17 años. El padre contribuye al mantenimiento económico del hijo en virtud de sentencia judicial.

Solución: El hijo da derecho a deducción. Ahora bien, la deducción se dividirá a partes iguales en la autoliquidación de cada progenitor.

* En todos los supuestos todos los miembros residen en municipios con al menos 4.000 habitantes.

12.2.2. Deducción por abonar a los hijos anualidades por alimentos

Por alimento se entiende todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y educación.

¿Cuánto se deduce?

El contribuyente podrá deducir un **15% de las cantidades abonadas por alimentos, con el límite, para cada hijo, del 30% del importe que corresponda de la deducción por descendientes (sin incluir las deducciones complementarias por edad) para cada uno de ellos**, es decir:

- **220,44 € por el primero.**
- **272,91 € por el segundo.**
- **459,69 € por el tercero.**
- **543,51 € por el cuarto.**
- **709,83 € por el quinto y por cada uno de los sucesivos.**

Condiciones

Para tener derecho a esta deducción es necesario que **exista decisión judicial, y que el contribuyente las abone.**

Ejemplo

Supongamos que usted está divorciado y que tienen un hijo de 17 años que convive con su ex cónyuge. Según el convenio aprobado judicialmente, usted debe pagar 900 € anuales en concepto de anualidades por alimentos en favor de su hijo. Por tanto, las deducciones a las que usted tiene derecho son las siguientes:

Por descendiente	734,80 / 2	367,40 €
Por abono de anualidades por alimentos	15% (900) (con límite 220,44 = 30% de 734,80)	135,00 €

* Todos los miembros residen en municipios con al menos 4.000 habitantes.

12.2.3. Deducción por ascendientes (padres, abuelos, bisabuelos...)

¿Cuánto se deduce?

Por cada ascendiente que conviva con el contribuyente de forma continua y permanente durante todo el año se podrán deducir **423,72 €**.

A los efectos de la aplicación de esta deducción, se asimilarán a la convivencia descrita en el párrafo anterior los supuestos en que el descendiente satisfaga de su propio patrimonio cantidades a residencias, no incluidas en la red foral o asimilada de servicios sociales, donde el ascendiente viva de forma continua y permanente durante todo el año natural.

Esta deducción se incrementará en un 15 por ciento en los casos en que los contribuyentes fijen su residencia habitual en un término municipal de Álava que cuente con menos de 4.000 habitantes. A estos efectos se precisará que se ubique en dicho término municipal su principal centro de intereses, entendiendo por tal la ubicación en el mismo de, entre otras, sus relaciones personales, sociales, sanitarias y educativas.

Condiciones

- Que el ascendiente no tenga rentas anuales, sin incluir las exentas, superiores a **16.576 €⁴** en el periodo impositivo de que se trate.
- Que el ascendiente **no forme parte de una unidad familiar** en la que cualquiera de sus miembros tenga rentas anuales, sin incluir las exentas, superiores a **16.576 €⁵** en el periodo impositivo de que se trate.
- Que el ascendiente **no presente, o no esté obligado a presentar, autoliquidación** por este impuesto correspondiente al periodo impositivo de que se trate.

¿Cómo se prorratea la deducción?

Quando los ascendientes convivan con varios descendientes del mismo grado (por ejemplo, hijos), la deducción se prorrateará y se dividirá a partes iguales entre estos descendientes.

Si, por el contrario, estos ascendientes conviven con descendientes de distinto grado de parentesco (hijos y nietos, por ejemplo), sólo tendrán derecho a esta deducción los descendientes de grado más próximo (hijos). En este caso la deducción también se prorrateará y se dividirá a partes iguales entre ellos. Sin embargo, si ninguno de los descendientes más próximos tienen rentas anuales superiores al salario mínimo interprofesional (SMI⁶), sin incluir las exentas, la deducción pasará a los descendientes de grado más lejano.

⁴ Salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 87/2025, de 11 de febrero.

⁵ Salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 87/2025, de 11 de febrero.

⁶ Salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 87/2025, de 11 de febrero.

Tratándose de ascendientes que vivan en centros residenciales, la deducción se practicará por los descendientes del grado más próximo que acrediten, con la correspondiente factura, haber satisfecho cantidades para sufragar los gastos de estancia del ascendiente en dichos centros. En los supuestos de existir varios descendientes de igual grado que sufraguen dichos gastos, la deducción se prorrateará y practicará entre todos ellos por partes iguales.

En el supuesto que el derecho a aplicar la deducción incrementada señalada en el segundo párrafo no corresponda a todos los descendientes, a efectos del prorrateo dispuesto en el párrafo anterior, cada descendiente tomará en cuenta, a efectos de determinar la deducción que le corresponda, el importe que se ajuste a su situación en función de que le sea aplicable o no lo señalado en el referido párrafo.

Ejemplo

Imaginemos que usted tiene 76 años, unas rentas anuales de 4.800 € y convive con sus tres hijos, mayores de edad, y no presenta declaración.

Como sabemos, se puede deducir 423,72 € por cada ascendiente. En este caso, como el ascendiente convive con tres hijos, se divide esa cantidad entre tres.

	Deducción
Primer hijo	141,24 €
Segundo hijo	141,24 €
Tercer hijo	141,24 €

* Todos los miembros residen en municipios con al menos 4.000 habitantes.

12.2.4. Deducción por la contratación de asistentes personales para personas con determinado grado de dependencia o discapacidad

¿Cuánto se deduce?

Los contribuyentes que sean titulares, a la fecha de devengo del Impuesto, de la prestación económica de asistencia personal, regulada en el Decreto Foral 39/2014, de 1 de agosto, que regula las prestaciones económicas del sistema para la autonomía y atención a la dependencia en Álava, y cumplan los requisitos establecidos por dicha normativa y la que la desarrolle, tendrán derecho a aplicar una deducción cuando procedan a la contratación de asistentes personales. Esta deducción, dependiendo de su situación de dependencia o discapacidad, será la siguiente:

- **431,64 €:** con grado de discapacidad igual o superior al 65 % o con dependencia moderada (grado I).
- **718,08 €:** con dependencia severa (grado II).
- **1.436,16 €:** con gran dependencia (grado III).

Condiciones

- Para la aplicación de esta deducción tendrá preferencia el propio contribuyente.
- En el supuesto que no lo aplique, la deducción la podrá aplicar su cónyuge o pareja de hecho, siendo necesario que conviva de forma continua y permanente, durante todo el año natural, con la persona con discapacidad o dependencia.
- Si dicha deducción no se la aplica ni el contribuyente con discapacidad o dependencia, ni su cónyuge o pareja de hecho, se la podrán aplicar los parientes hasta el cuarto grado que convivan de forma continua y permanente, durante todo el año natural,

con la persona con discapacidad o dependencia. No obstante, en el supuesto que éste conviva con el cónyuge o pareja de hecho y también con estos últimos parientes hasta el cuarto grado, tendrá que aplicársela el cónyuge o pareja de hecho a no ser que no obtenga rentas superiores al salario mínimo interprofesional, sin incluir las rentas exentas, en cuyo caso la deducción pasará a dicho o dichos parientes.

- Cuando la persona con discapacidad o dependencia conviva con varios parientes de diferente grado de parentesco, sólo se aplicarán la deducción los de grado más próximo. Si fueran varios parientes, se prorrateará la deducción entre ellos, a partes iguales, por cada una de las personas con discapacidad o dependencia que cumplan los requisitos señalados con anterioridad.
- Esta deducción es compatible con la deducción por ascendientes y con la deducción por discapacidad o dependencia.

12.2.5. Deducción por cuidado de menores y personas con determinado grado de dependencia o discapacidad

¿Cuánto se deduce?

Los contribuyentes que contraten de manera indefinida a personas trabajadoras afiliadas al Sistema Especial para Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social para el cuidado de determinadas personas: **250 € por año**. Esta cantidad se prorratea entre las personas que tengan derecho a la deducción.

Personas que dan derecho a aplicar la deducción:

- Menores de 12 años que den derecho a deducción por descendiente.
- Convivencia con personas que den derecho a deducción por descendiente o ascendiente y tengan un grado de discapacidad $\geq 65\%$ o reconocida una dependencia en cualquiera de sus grados.

Requisitos para la aplicación:

- El pagador tiene que estar de alta en la Seguridad Social
- El carácter de contratación indefinida se entiende cumplido cuando se contrate a través de una entidad que proporcione servicios de asistencia y cuidado personal en el hogar y el primer año tiene que tener una duración superior a 183 días.

Esta deducción es incompatible con la deducción por contratación de asistentes personales.

12.2.6. Deducción por discapacidad o dependencia

¿Cuánto se deduce?

1.- Discapacidad o dependencia del propio contribuyente, descendiente, ascendiente, cónyuge o pareja de hecho constituida conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, o en registros análogos establecidos por otras administraciones públicas del Estado español, de países pertenecientes a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, o de terceros países, o pariente colateral hasta 4º grado: pueden deducirse dependiendo del supuesto en el que uno se encuentre:

- **1.025,64 €:** por cada persona con limitaciones en la actividad en grado igual o superior al 33% e inferior al 65% de discapacidad.
- **1.464,54 €:** por cada persona con limitaciones en la actividad en grado igual o superior al 65% de discapacidad, o con Dependencia moderada (grado I).
- **1.756,75 €:** por cada persona con Dependencia severa (grado II).
- **2.191,03 €:** por cada persona con Gran Dependencia (grado III).

Condiciones:

- **La persona con discapacidad o dependencia tiene que ser** el propio contribuyente, un descendiente, ascendiente, cónyuge o pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, o en registros análogos establecidos por otras administraciones públicas del Estado español, de países pertenecientes a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, o de terceros países, o un pariente colateral hasta el cuarto grado inclusive, cualquiera que sea su edad. En estos casos, los parientes deben convivir con el contribuyente.

El grado de dependencia, discapacidad se medirán conforme a lo establecido en el Real Decreto 174/2011, de 11 de febrero, por el que se aprueba el baremo de valoración de la situación de dependencia establecido por la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

- **En el caso de parientes, excepto para el caso de cónyuges y parejas de hecho, la renta anual de las personas con discapacidad o dependencia tiene que ser, sin incluir las rentas exentas, inferior al doble del salario mínimo interprofesional⁷** en el periodo impositivo de que se trate.
- Esta deducción es compatible con las de los apartados anteriores (descendientes, ascendientes, alimentos).

Cuando la persona con discapacidad o dependencia presente autoliquidación por este Impuesto podrá optar entre aplicarse en su totalidad la deducción o que se la practique en su totalidad el contribuyente de quien dependa. En el caso de que se opte por esta segunda posibilidad y la persona con discapacidad dependa de varios contribuyentes, la deducción se prorrateará y practicará por partes iguales por cada uno de estos contribuyentes.

Asimismo se podrá deducir cuando la persona con discapacidad o dependencia se encuentre bajo la tutela del contribuyente o acogimiento formalizado ante la Entidad Pública con competencia en materia de protección de menores, o cuando la o el contribuyente, en el marco de lo dispuesto en el título XI del libro I del Código Civil, ejerza respecto de la persona con discapacidad la curatela con facultades de representación. Para ello, es necesario que se cumplan las condiciones de renta y de grado de invalidez señaladas en este apartado.

2. Discapacidad o dependencia de persona de edad igual o superior a 65 años que conviva con el contribuyente:

Por cada persona de edad igual o superior a 65 años que no estando incluida en la relación de familiares o asimilados contemplados en el punto anterior, tenga ingresos inferiores al doble del salario mínimo interprofesional⁸, sin incluir las rentas exentas, y conviva con el contribuyente, se aplicarán las deducciones establecidas en el punto anterior, atendiendo al grado de dependencia o discapacidad.

Cuando la persona con dependencia o discapacidad presente autoliquidación por este Impuesto podrá optar entre aplicarse en su totalidad la deducción o que se la practique en su totalidad el contribuyente de quien dependa. En el caso de que se opte por esta segunda posibilidad y la persona con dependencia o discapacidad dependa de varios contribuyentes, la deducción se prorrateará y practicará por partes iguales por cada uno de estos contribuyentes.

Esta deducción será **incompatible** con la deducción por discapacidad prevista en el punto 1 anterior.

⁷ Salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 87/2025, de 11 de febrero.

⁸ Salario mínimo interprofesional establecido por el Real Decreto 87/2025, de 11 de febrero.

¿Cómo se acredita el grado de dependencia o discapacidad?

La condición de discapacitado o dependiente a que se refiere la presente deducción podrá acreditarse ante la Administración Tributaria **por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho**.

No obstante, la referida condición legal de persona con dependencia o discapacidad **se considerará acreditada cuando:**

- a) Sea certificada por el órgano competente de la Diputación Foral, por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales o por el órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas.**

A este respecto no será preciso que las certificaciones estén expedidas especialmente a este efecto, siendo **válido también cualquier documento expedido** por los referidos órganos en el que conste, de forma indubitada, **el grado de dependencia o discapacidad y su relación con los baremos** a que se ha hecho referencia, respectivamente, en los apartados anteriores.

- b) Se perciba prestación por la Seguridad Social, por el Régimen Especial de Clases Pasivas, como consecuencia de la incapacidad permanente,** siempre que para su reconocimiento se exija el grado de dependencia o discapacidad a que se refieren los apartados anteriores, respectivamente.

¿Cuándo deben concurrir las circunstancias determinantes de la dependencia o discapacidad?

Para disfrutar de las deducciones por dependencia o discapacidad, **deberá acreditarse que las circunstancias determinantes de la discapacidad concurren en la fecha de devengo del impuesto.**

No obstante, cuando se trate de dependencia o discapacidad en las que conste expresamente su carácter permanente, o en las que su calificación tenga un plazo de validez en la que esté comprendida la fecha de devengo del Impuesto, no se exigirá que el documento acreditativo de la dependencia o discapacidad se refiera a la fecha de devengo.

¿Cómo se prorratea la deducción?

Si el discapacitado presenta autodeclaración, opta por que la deducción se la practique en su totalidad el contribuyente con quien conviva, y la persona con discapacidad conviva con varios contribuyentes, la deducción se prorrateará y practicará por partes iguales entre ellos.

Ejemplo

Supongamos que usted tiene en el año una renta de 10.900 €. Además tiene un grado de discapacidad del 33%. Convive con dos personas:

Por un lado, su padre, un hombre de 70 años que tiene un grado de discapacidad del 70% y que no tiene rentas durante el año 2025.

Por otro, una persona de 68 años con la que no tiene vínculo familiar, que tiene un grado de discapacidad del 80%. Además no tiene rentas durante el año 2025.

¿A qué deducciones tiene usted derecho?

Por ser usted discapacitado	1.025,64 €
Por su padre discapacitado	Por ascendiente 423,72 €
	Por discapacidad o dependencia 1.464,54 €
Por persona > 65 años discapacitada que convive	1.464,54 €
TOTAL	4.378,44 €

12.2.7. Deducción para personas contribuyentes viudas

La deducción es:

- 200€, cuando la base imponible sea $\leq 20.000,00$ €.
- $[200 - 0,02 \times (BI - 20.000)]$ €, si la base imponible es superior a 20.000 € e inferior a 30.000 €.

No tiene derecho a la deducción la persona contribuyente condenada por delito de violencia de género contra el cónyuge fallecido.

Es incompatible con la deducción por edad.

12.2.8. Deducción por edad

Por cada contribuyente cuya base imponible sea igual o inferior a 20.000 € se aplicará la deducción por edad que corresponda con arreglo a lo siguiente:

Edad superior a	Deducción
65 años	385 €
75 años	700 €

Los contribuyentes mayores de 65 años con una base imponible superior a 20.000 € e inferior a 30.000 € aplicarán una deducción de 385 € menos el resultado de multiplicar por 0,0385 la cuantía resultante de minorar la base imponible en 20.000 €.

Los contribuyentes mayores de 75 años con una base imponible superior a 20.000 € e inferior a 30.000 € aplicarán una deducción de 700 € menos el resultado de multiplicar por 0,07 la cuantía resultante de minorar la base imponible en 20.000 €.

A los efectos del presente artículo se considerará base imponible el importe resultante de sumar las bases imponibles general y del ahorro previstas en los artículos 67 y 68 de esta Norma Foral. Cuando la base imponible general arroje saldo negativo, se computará cero a efectos del sumatorio citado anteriormente.

No obstante, en el supuesto en que se practique en la base imponible general y, en su caso, en la base imponible del ahorro, la reducción por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos a que se refiere el artículo 69 de esta Norma Foral, ésta minorará la base imponible calculada de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior.

En caso de la aplicación de la modalidad de tributación conjunta la deducción se aplicará por cada contribuyente que supere la edad anteriormente señalada siempre que la base imponible conjunta calculada de acuerdo a lo establecido en el párrafo anterior sea igual o inferior a 35.000 €.

12.2.9. Deducción por paralización, cese o reducción en su actividad laboral, empresarial o profesional con motivo del cuidado de descendientes o adoptados menores de edad

Deducción de **200,00 €** para contribuyentes **hombres**, por cada año de paralización para el cuidado de descendientes, adoptados o vinculados al contribuyente por razón de tutela, acogimiento permanente o guarda con fines de adopción que sean menores de 4 años. Se incrementa en un 50% en caso de parto o adopción múltiple.

También se puede aplicar en el caso de reducción de jornada que suponga trabajar como mucho el 67% de la jornada completa de su puesto de trabajo, siempre que su jornada completa no sea inferior al 50% de la jornada legalmente establecida.

Si dos hombres tienen derecho a la deducción, se prorratea a partes iguales.

Requisito:

- Alta en Seguridad Social como persona trabajadora durante al menos 9 meses dentro de los 18 meses inmediatos y anteriores al nacimiento o adopción.

Esta deducción es incompatible con la deducción por cuidado de menores y personas con determinado grado de dependencia o discapacidad.

12.2.10. Deducción por reincorporación al mercado laboral tras el cuidado de menores

Deducción de **1.500,00 €** para contribuyentes **mujeres**, por cada año de paralización para el cuidado de descendientes, adoptados o vinculados al contribuyente por razón de tutela, acogimiento permanente o guarda con fines de adopción que sean menores de 4 años. Incremento del 50% en caso de parto o adopción múltiple.

Requisitos:

- Alta en Seguridad Social como persona trabajadora durante al menos 9 meses dentro de los 18 meses inmediatos y anteriores al nacimiento o adopción.
- No haber desempeñado actividad retribuida durante al menos los 12 meses inmediatos y posteriores a la fecha de finalización de los permisos remunerados y legalmente reconocidos.
- Haberse reincorporado al mercado laboral, o estar inscrita como demandantes de empleo, antes de los 12 meses posteriores a que el menor cumpla 3 años.

También se puede aplicar la deducción, en el caso de reducción de jornada que suponga trabajar como mucho el 67% de la jornada completa de su puesto de trabajo.

Se entiende por reincorporación realizar una jornada de trabajo que suponga al menos el 85% del tiempo que corresponde a la jornada completa de su puesto de trabajo.

12.2.11. ¿Cómo se determina la situación personal y familiar?

Para determinar las circunstancias personales y familiares que pueden dar derecho a estas deducciones, se tendrá en cuenta la **situación existente el día del devengo del impuesto** (como regla general, el 31 de diciembre).

Para el cómputo de dichas deducciones **en ningún caso** se efectuará el **cálculo proporcional** al número de días del año natural en que se hayan dado las circunstancias exigidas para la aplicación de las mismas.

No obstante, cuando en el período impositivo haya fallecido la persona que genere el derecho a la deducción, la determinación de las circunstancias familiares y personales que deban tenerse en cuenta a efectos de estas deducciones, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de fallecimiento de dicha persona, sin que se reduzca la deducción proporcionalmente hasta dicha fecha.

Ejemplo

Supongamos que usted convive con tres hijos:

Por un lado, su primer hijo con grado de discapacidad al 33% de 8 años de edad falleció a causa de un accidente de tráfico el 1 de agosto de 2025.

Su segundo hijo nació el 16 de noviembre de 2019. Por lo tanto el 16 de noviembre de 2025 ha cumplido 6 años.

Su tercer hijo nació el 1 de diciembre de 2025.

¿A qué deducciones tiene usted derecho?

Por su primer hijo discapacitado	Por descendiente	734,80 €
	Por discapacidad o dependencia	1.025,64 €
	Por ≥ de 6 años y < de 16 años	68,20 €
Por su segundo hijo	Por descendiente	909,70 €
	Por menor de 6 años	0 €
	Por ≥ de 6 años y < de 16 años	68,20 €
Por su tercer hijo	Por descendiente	1.532,30 €
	Por menor de 6 años	424,60 €
TOTAL		4.763,44 €

* Todos los miembros residen en municipios con al menos 4.000 habitantes.

RESUMEN: Tipos de deducciones		
Tipo de deducciones	Cantidades a deducir	
Por descendientes	734,80 € anuales por el primero.*	+ 424,60 € si son menores de 6 años. + 68,20 € si son mayores o igual a 6 años y menores de 16 años.
	909,70 € anuales por el segundo.*	
	1.532,30 € anuales por el tercero.*	
	1.811,70 € anuales por el cuarto.*	
	2.366,10 € anuales por el quinto* y por cada uno de los sucesivos.	
Por anualidades por alimentos a los hijos	15% de las cantidades abonadas.	Límite: 30% del importe que corresponda de la deducción por descendientes para cada uno de los hijos. Limitación en el caso de que ambos progenitores abonen anualidades por alimentos
Por ascendientes	423,70 €* *	
Por la contratación de asistentes personales para personas con determinado grado de dependencia o discapacidad	Por discapacidad igual o superior al 65% o dependencia moderada (grado I): 431,64 €	
	Dependencia severa (grado II): 718,08 €	
	Gran dependencia (grado III): 1.436,16 €	
Por cuidado de menores y personas con grado de dependencia	250,00 € por periodo impositivo.	
Por discapacidad o dependencia	1.025,64€ por cada persona con discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%.	
	1.464,54 € por cada persona con discapacidad igual o superior al 65%, o con Dependencia moderada (grado I)	
	1.756,75 € por cada persona con Dependencia severa (grado II)	
	2.191,03 € por cada persona con Gran Dependencia (grado III).	
	Las mismas cantidades por persona con discapacidad o dependencia de edad igual o superior a 65 años que convive, atendiendo al grado de dependencia o discapacidad.	
Por viudedad	- BI igual o inferior a 20.000 €..... 200 € - BI superior a 20.000 € e inferior a 30.000 €..... 200 € – [0,0200 x (BI–20.000 €)]	
Por edad	• Mayor de 65 años - BI igual o inferior a 20.000 €..... 385 € - BI superior a 20.000 € e inferior a 30.000 €..... 385 € – [0,0385 x (BI–20.000 €)] - BI igual o superior a 30.000 €..... 0 €	
	• Mayor de 75 años: - BI igual o inferior a 20.000 €..... 700 € - BI superior a 20.000 € e inferior a 30.000 €..... 700 € – [(0,07 x (BI–20.000 €))] - BI igual o superior a 30.000 €..... 0 €	
	(En caso de la aplicación de la modalidad de tributación conjunta la deducción se aplicará por cada contribuyente que supere la edad anteriormente señalada siempre que la base imponible conjunta sea igual o inferior a 35.000 €)	
Paralización, cese o reducción para cuidado de menores	Hombres: 200,00 € por año de paralización.	
Reincorporación tras el cuidado de menores	Mujeres: 1.500€ por año de paralización.	

*Estas deducciones se incrementarán en un 15% en los casos en que los contribuyentes fijen su residencia habitual en un término municipal de Álava que cuente con menos de 4.000 habitantes.

12.3. Deducciones por vivienda habitual

Antes de seguir adelante, conviene aclarar el concepto de vivienda habitual.

¿Qué se entiende por vivienda habitual?

Con carácter general, se considera **vivienda habitual** aquella edificación en la que el contribuyente resida 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 vivienda, tales como la inadecuación de la vivienda al grado de discapacidad del contribuyente o de un ascendiente, descendiente, cónyuge o pareja de hecho, que conviva con el contribuyente, o de alguna persona que genere el derecho a practicar la deducción de la cuota íntegra de este Impuesto, celebración del matrimonio, separación matrimonial, extinción de la pareja de hecho, traslado laboral, obtención del primer empleo o de otro empleo, circunstancias de carácter económico que impidan satisfacer el pago de la vivienda en el citado plazo, u otras circunstancias análogas.

ATENCIÓN: No formarán parte del concepto de vivienda habitual, los jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, los garajes y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, **excepto** en los casos en que los mismos **formen con la vivienda una finca registral única**.

Si los miembros de la unidad familiar son titulares de más de una vivienda, sólo uno de estos inmuebles se considera como vivienda habitual. Para ello, se tendrá en cuenta en cuál de ellos tiene la unidad familiar su **principal centro de intereses vitales, relaciones personales, sociales y económicas**.

Para que una vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente es necesario que éste la habite, de manera efectiva y con carácter permanente, en un plazo de doce meses, contados desde que la adquirió o se terminaron las obras. No obstante, se seguirá considerando como vivienda habitual en los dos casos siguientes:

- Cuando fallezca el contribuyente o se produzcan otras circunstancias que impidan que se ocupe la vivienda (bodas, separaciones, traslados de trabajo...).
- Cuando el contribuyente disfrute de otra vivienda habitual por razón de cargo o empleo, y, como consecuencia, no utilice la vivienda que acaba de comprar. En este caso, este plazo de doce meses comenzará a contarse a partir de la fecha del cese en el cargo o empleo.

En el caso de habilitación de locales como vivienda, el plazo de doce meses empezará a computar a partir de la fecha del otorgamiento de la licencia de primera utilización u ocupación.

Cuando se apliquen las excepciones previstas, la deducción por adquirir la vivienda habitual se practicará hasta el momento en que se produzcan las circunstancias que obligatoriamente exijan el cambio de vivienda o impidan que la misma se ocupe. Sin embargo, cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, podrá seguir deduciendo por este concepto mientras se mantenga dicha situación y la vivienda siga sin utilizarse.

Este mismo tratamiento se aplicará a los casos en los que el contribuyente perciba cantidades para compensar la necesidad de vivienda, y, además, la vivienda adquirida no la utilicen personas ajenas a su unidad familiar.

Para la aplicación de la exención de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión onerosa de la vivienda habitual de personas mayores de 65 años (limitada por el artículo 42.c. de la N.F. 33/2013) o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia, y de la exención de la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre

que el importe total obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una vivienda habitual, se entenderá que se está transmitiendo la vivienda habitual cuando, dicha edificación constituya la vivienda habitual del contribuyente en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

En este apartado se regulan estas dos deducciones:

Por alquiler de la vivienda habitual

Por adquisición de vivienda habitual

12.3.1. Deducción por alquiler de la vivienda habitual

Las y los contribuyentes que satisfagan durante el período impositivo cantidades por el alquiler de su vivienda habitual podrán aplicar una deducción del **20 por ciento** de las cantidades satisfechas, con un límite de deducción de **1.600 euros** anuales.

La deducción será del **35 por ciento**, con un límite de deducción de **2.800,00 euros** anuales, en el caso de contribuyentes que sean **titulares de familia numerosa, unidades familiares monoparentales** (excepto por dependencia económica exclusiva), de contribuyentes que tengan una **edad inferior a 36 años**; contribuyentes que tengan reconocida una **discapacidad** con un grado igual o **superior al 65 por ciento** o que tengan reconocida la situación de **dependencia** en cualquiera de sus grados, o personas que convivan con las mismas todo el período impositivo, salvo en los casos de fallecimiento de dichas personas; o contribuyentes que sean **víctimas de violencia de género** o de violencia **doméstica**, y contribuyentes cuya vivienda habitual se ubique en una de las **zonas con riesgo de despoblación**.

En los supuestos en los que, por decisión judicial, se hubiera establecido la obligación de pagar el alquiler de la vivienda familiar a cargo exclusivo del contribuyente, éste tendrá derecho a practicar en su autoliquidación esta deducción. Si tal obligación correspondiera a ambos contribuyentes, la deducción se prorrateará entre ellos y se practicará en la autoliquidación de cada uno en la proporción que corresponda.

De las cantidades satisfechas se restará el importe de las subvenciones que el contribuyente haya recibido para el alquiler de vivienda que resulten exentas en aplicación de la normativa reguladora de este impuesto.

Se asimilarán a las cantidades satisfechas por el alquiler de vivienda habitual, los cánones o rentas sociales abonados por las viviendas en régimen de cesión de uso, que tengan la consideración de vivienda habitual, por los socios y socias de cooperativas de vivienda u otras formas asociativas, o por los asociados de asociaciones sin ánimo de lucro, siempre y cuando no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos, o servicios de asistencia social o sanitarios.

No obstante, no se asimilarán a las cantidades satisfechas por el alquiler de vivienda habitual, y por consiguiente no resultará de aplicación lo dispuesto en este artículo, los cánones o rentas sociales abonados por las viviendas en régimen de cesión de uso, que tengan la consideración de vivienda habitual, que incorporen un derecho de opción de compra o cláusula de transferencia de la propiedad, así como aquellos otros abonados por los socios y socias de cooperativas de vivienda u otras formas asociativas, o por los asociados de asociaciones sin ánimo de lucro, en los que no se cumplan todas las condiciones previstas en la disposición adicional tercera de la Ley del Parlamento Vasco 3/2015, de 18 de junio, de Vivienda.

En caso de promociones de viviendas de protección pública realizadas mediante la constitución de un derecho de superficie sobre terrenos propiedad de una Administración Pública, el carácter indefinido del derecho de uso se entenderá cumplido cuando la duración del derecho de uso de los asociados sea acorde a la duración del derecho de superficie citado.

Régimen especial para la aplicación de determinadas deducciones (artículo 94 bis NF 33/2013)

Las y los contribuyentes podrán deducir las cantidades correspondientes a las deducciones por **alquiler de vivienda habitual** que no hayan podido deducirse en el período impositivo en el que se generó el derecho a su aplicación, por insuficiencia de cuota íntegra, respetando los porcentajes, límites y demás requisitos establecidos para el período impositivo en que se generaron.

12.3.2. Deducción por adquisición de vivienda habitual

Los contribuyentes pueden aplicar una **deducción por las cantidades invertidas en la adquisición de vivienda habitual** durante el periodo impositivo, **incluido los gastos originados por dicha adquisición, así como por los intereses satisfechos** en el periodo impositivo por la utilización de capitales ajenos para la adquisición de dicha vivienda habitual, **incluidos los gastos originados por la financiación ajena que hayan corrido a su cargo**.

¿Qué se entiende por inversión en vivienda habitual?

- El dinero destinado a **adquirir** la vivienda habitual. **No se consideran como adquisición de vivienda:**
 - Los **gastos de conservación** (pintar, revocar...) o **reparación** (arreglar la calefacción, los ascensores, fontanería...).
 - Las **mejoras** (mobiliario, poner puertas de seguridad, contraventanas...).
 - **La adquisición de plazas de garaje**, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, **en general, los anexos o cualquier otro elemento siempre que no forme con la vivienda una finca registral única**.
- El dinero destinado a **rehabilitar** la vivienda habitual.
- El dinero pagado por el contribuyente por los **gastos originados al adquirir o rehabilitar** la vivienda habitual (IVA, gastos de notaría, registro de la propiedad...). Quedan excluidos los gastos de financiación.
- El dinero que se deposite en cuentas conocidas como **“cuentas ahorro vivienda”**. Tendrán derecho a deducción las cantidades que el contribuyente deposite en estas cuentas, siempre que esas cantidades que han generado ese derecho a deducción se destinen exclusivamente, antes del transcurso de **seis años**, a partir de la fecha de apertura de la cuenta, a adquirir o rehabilitar la vivienda habitual del contribuyente. Si el titular en el momento de la apertura de la cuenta tiene **una edad inferior a 36 años** el plazo será de 10 años.
- **Se entenderá que se cumplen los requisitos de disposición cuando las cantidades depositadas que hayan generado el derecho a la deducción y se hayan reintegrado de la citada cuenta se repongan o se aporten íntegramente a la misma o a otra entidad de crédito con anterioridad al devengo del Impuesto.**

Se perderá el derecho a la deducción en los siguientes casos:

- Cuando el **contribuyente disponga** de cantidades depositadas en la cuenta vivienda que han generado derecho a la deducción **para fines diferentes de la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual y no se repongan o no se aporten íntegramente a otra cuenta de la misma o de otra entidad de crédito con anterioridad al devengo del Impuesto**. En caso de **disposición parcial** se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

- Cuando transcurra el plazo legal, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que las cantidades que han generado el derecho a deducción se hayan destinado a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual.
- Cuando la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por ese concepto.

Cada contribuyente **sólo podrá tener una cuenta vivienda**.

Las cuentas vivienda **deberán identificarse separadamente** en la declaración. En ellas **se hará constar, al menos, los siguientes datos**:

- Entidad en la que se ha abierto la cuenta.
- Número de esa cuenta.
- Fecha de apertura.
- Incremento del saldo de la cuenta correspondiente al ejercicio.

Cuando se pierda el derecho a las deducciones practicadas, el contribuyente **tendrá que sumar a la cuota del impuesto devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades deducidas más los intereses de demora** a que se refiere el artículo 26 de la Norma Foral General Tributaria.

¿Qué otros supuestos se equiparan con la adquisición o rehabilitación?

Se equiparan a la adquisición de la vivienda habitual y, por tanto, dan también derecho a esta deducción, las cantidades destinadas a:

- Ampliación de vivienda.
- Construcción.
- Adquisición del derecho de superficie.
- Obras e instalaciones de adecuación y modificación del edificio que se realicen en la vivienda habitual de personas con discapacidad.

Vamos a analizarlas una por una.

1. Ampliación de vivienda.

Para ello es necesario que se **augmente su superficie habitable de forma permanente y durante todas las épocas del año**. Esta ampliación puede hacerse o bien cerrando la parte descubierta, o bien por cualquier otro medio.

2. Construcción.

Para ello es necesario que el contribuyente pague directamente los gastos de obra o que entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, **siempre que las obras finalicen antes de cuatro años desde el inicio de la inversión**.

Este plazo de cuatro años puede ampliarse en los dos siguientes supuestos:

- **Concurso judicialmente declarado.** En estos casos si el promotor no finalizase las obras de construcción antes de transcurrir el plazo de cuatro años o no pudiera efectuar la entrega de las viviendas en el mismo plazo, dicho plazo queda automáticamente ampliado en otros cuatro años, y el plazo de doce meses para habitar la vivienda comenzará a contarse a partir del día en que ésta se entregue.

Para que el plazo se amplíe, el contribuyente deberá presentar, junto con la declaración del periodo impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda, como cualquier otro documento que demuestre que se ha producido la situación señalada (concurso judicialmente declarado).

En este caso, el contribuyente no tendrá que efectuar ingreso alguno por razón del incumplimiento del plazo general de cuatro años previsto para finalizar las obras de construcción.

- **Circunstancias excepcionales ajenas al contribuyente que supongan la paralización de las obras y éstas no puedan finalizarse en el plazo de cuatro años.** En este caso, el contribuyente deberá solicitar la ampliación del plazo a la Administración Tributaria. Para hacerlo, tendrá un mes a partir del día del incumplimiento del plazo de cuatro años. En la solicitud debe hacer constar:
 - Los motivos que han provocado que el plazo se incumpla.
 - El periodo de tiempo que considera necesario para finalizar las obras de construcción, teniendo en cuenta que este periodo no podrá ser superior a cuatro años.

Junto con la solicitud, el contribuyente deberá aportar la justificación correspondiente. A la vista de esta documentación, la Administración Tributaria decidirá si amplía el plazo y la duración del mismo. Esta ampliación no tendrá por qué ser la misma que ha solicitado el contribuyente. Se entenderá que quedan desestimadas las solicitudes de ampliación que no se resuelvan expresamente en el plazo de tres meses.

La ampliación concedida comenzará a contarse a partir del día siguiente a aquel en que se produzca el incumplimiento.

3. Adquisición del derecho de superficie.

La adquisición del derecho de superficie del inmueble que vaya a constituir su vivienda habitual, **cuando el mismo se haya constituido sobre un suelo de titularidad pública.**

4. Obras e instalaciones de adecuación y modificación del edificio que realicen personas con discapacidad o dependencia.

Las obras e instalaciones de adecuación en la vivienda habitual, así como las 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 cualquier otro elemento arquitectónico, o las necesarias para aplicar los dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de seguridad de discapacitados o dependientes.

Asimismo, se incluyen dentro de este concepto las obras e instalaciones de adecuación que se efectúen en viviendas ocupadas a título de arrendatario, subarrendatario o usufructuario por los contribuyentes que se indican a continuación.

El órgano competente de la Diputación Foral de Álava, el Instituto Nacional de Servicios Sociales o el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma deberá certificar que las obras e instalaciones de adecuación son necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten que los discapacitados puedan desenvolverse con dignidad.

Estas obras **las deberán realizar:**

- **El contribuyente discapacitado o dependiente.**
- **El contribuyente que conviva con un ascendiente, descendiente, cónyuge, pareja de hecho, que tengan la condición de discapacitado o dependiente.**
- **El contribuyente que conviva con persona con discapacidad o dependiente que le origine el derecho a practicar la deducción por discapacidad o dependencia.**
- **Los copropietarios obligados a pagar las obras de modificación de los elementos comunes de su vivienda habitual.**

Reglas generales para aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual

INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL		Porcentaje	Límite
General		18%	1.530€
Municipios de menos de 4.000 habitantes		20%	1.836€
Menores de 36 años	General	23%	1.955€ excepto año de adquisición
	Municipio de menos de 4000 hab.	25%	2.346€ excepto año de adquisición
- Familia numerosa - Familia monoparental - Discapacidad 65% o más, dependencia y convivientes. - Víctimas de violencia de género - Unidades familiares con menores víctimas de violencia	General	23%	1.955€
	Municipio de menos de 4.000 hab.	25%	2.346€
Obras de adecuación para superar barreras con grado II o III de dependencia	General	23%	1.955€
	- Municipio de menos de 4.000 hab. - Menos de 36 años - Familia numerosa - Familia monoparental - Discapacidad 65% o más, dependencia y convivientes. - Víctimas de violencia de género	25%	2.346€

CUENTAS VIVIENDA		Porcentaje	Límite
General		18%	1.530€
Municipios de menos de 4.000 habitantes		20%	1.836€
Menores de 36 años	General	23%	1.955€
	Municipio de menos de 4000 hab.	25%	2.346€

En el supuesto de que se opte por la tributación conjunta y existan una o varias personas con derecho a aplicar esta deducción con las especialidades citadas, se aplicarán los porcentajes incrementados.

En el periodo impositivo en que se adquiriera la vivienda habitual, **no será de aplicación el límite de deducción máxima para los menores de 36 años.**

Régimen especial para la aplicación de determinadas deducciones (artículo 94 bis NF 33/2013)

Los **menores de 36 años** podrán deducir las cantidades correspondientes a la deducción por **inversión en vivienda habitual** que no hayan podido deducirse en el período impositivo en el que se generó el derecho a su aplicación por insuficiencia de cuota íntegra, respetando los porcentajes, límites y demás requisitos establecidos para el período impositivo en que se generaron. Las cantidades no deducidas a las que se refieren los párrafos anteriores se podrán deducir hasta agotar el importe de la deducción correspondiente, en las autoliquidaciones de los periodos impositivos que finalicen en los cinco años inmediatos siguientes al período impositivo del que procedan, sin que puedan practicarse fuera del plazo de cinco años mediante la acumulación a deducciones pendientes de períodos impositivos posteriores.

Es requisito que a la fecha de devengo del Impuesto en el período en que se van a aplicar las cantidades no deducidas correspondientes a las deducciones trasladadas la o el contribuyente tenga menos de 36 años.

- A las cantidades invertidas se restará el importe de las subvenciones que el contribuyente haya recibido para la compra o rehabilitación de la vivienda que resulten exentas en aplicación de la normativa reguladora de este impuesto.
- En los supuestos en los que, por decisión judicial, se hubiera establecido la obligación de satisfacer, por la vivienda familiar, alguna cantidad a cargo exclusivo del contribuyente, éste tendrá derecho a practicar en su autoliquidación esta deducción. Si tal obligación correspondiera a ambos contribuyentes, la deducción se prorrateará entre ellos y se practicará en la autoliquidación de cada uno en la proporción que corresponda, con los porcentajes y el límite establecidos.

Límite de la deducción por adquisición de vivienda para cada contribuyente

- 1.- **El límite de 36.000 €** a que se refiere el apartado 3 del artículo 87 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, **se aplicará a todos los contribuyentes, con independencia del momento en que hubieran adquirido la vivienda habitual.**
- 2.- No obstante lo anterior, **el citado límite de 36.000 € se minorará en las cantidades que el contribuyente haya deducido en concepto de inversión en vivienda habitual en períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, más, en su caso, el resultado de aplicar el 15% al importe de la ganancia patrimonial exenta por reinversión hasta el 31 de diciembre de 2006 en los términos del artículo 46 de la Norma Foral 35/1998 del IRPF.**
- 3.- **Cuando se adquiriera una vivienda habitual con posterioridad al 1 de enero de 2007 que consolide la exención por reinversión prevista en el artículo 46 antedicho, el límite de 36.000 € se minorará en el 15% de la ganancia exenta.**
- 4.- **El límite de 36.000 € se aplicará de forma individual** a los contribuyentes que hubieran **adquirido en común una vivienda** habitual con anterioridad al 1 de enero de 2007, teniendo en cuenta lo señalado en el punto 2 anterior.
- 5.- En el supuesto de que **se opte por la exención por reinversión en vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2007, a efectos de la minoración de la cifra de 36.000 €, el contribuyente vendrá obligado a imputar en el ejercicio de la enajenación de la misma, en primer lugar, el 18% de la ganancia patrimonial exenta.**

De lo anterior resulta que si una persona compra una vivienda de 120.000 €, podrá deducir, como máximo, si no tiene derecho a un porcentaje incrementado, 21.600 €, es decir, el 18% de 120.000 €. Sin embargo, si la vivienda costase 240.000 €, no podría deducir 43.200 € (18% de 240.000) sino 36.000 €, que se establece como límite.

Este saldo de 36.000 € también puede verse reducido cuando un contribuyente haya tenido una ganancia patrimonial como resultado de haber vendido una vivienda habitual anterior. Este contribuyente puede hacer dos cosas: someter a gravamen dicha ganancia, o aplicar a la misma la exención por reinversión en cuyo caso restará el 18% de dicha ganancia patrimonial exenta del saldo de 36.000 € o del saldo menor que tenga el contribuyente en ese momento a su disposición.

Igualmente, el saldo de 36.000 € también se ve reducido si el contribuyente compra una casa después del 1 de enero de 2007 y esta adquisición consolida la exención por reinversión que regulaba la normativa anterior (el contribuyente tenía dos años para reinvertir). Pues bien, en estos supuestos el saldo de 36.000 € se ve reducido en el resultado de aplicar el 15% al importe del incremento exento.

A medida que, con el transcurso del tiempo, el contribuyente haya deducido por el concepto de inversión (hasta el 31 de diciembre de 2006) y vaya deduciendo por los conceptos de inversión y financiación (a partir del 1 de enero de 2007), la cantidad de

36.000 € se irá paulatinamente reduciendo hasta, en su caso, llegar a cero.

12.3.3. Deducción por rehabilitación protegida (artículo 87.bis NF 33/2013)

Las y los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de capital inmobiliario conforme a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 32 de la Norma Foral 33/2013, podrán aplicar una deducción del **18 por ciento** de las cantidades satisfechas destinadas a la rehabilitación de la vivienda objeto de arrendamiento, con un límite de deducción de **3.000,00 euros anuales**.

A estos efectos se entenderá por rehabilitación aquellas obras realizadas por la persona propietaria en la vivienda arrendada cuando haya sido dictada resolución calificando o declarando las mismas como actuación protegida en virtud de lo dispuesto en el Decreto del Gobierno Vasco 317/2002, de 30 de diciembre, sobre actuaciones protegidas de rehabilitación del patrimonio urbanizado y edificado, o en su caso haya sido calificada como actuación protegible de conformidad con el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, o normas análogas que lo sustituyan.

Asimismo, se entenderá por rehabilitación las obras e instalaciones de adecuación que se efectúen en la vivienda arrendada, así como las 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 cualquier otro elemento arquitectónico, o las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de seguridad de personas con discapacidad o dependencia, en las condiciones previstas reglamentariamente.

A los efectos de la deducción prevista en este artículo, de las cantidades citadas en los párrafos anteriores se restará el importe de las subvenciones que la o el contribuyente hubiere, en su caso, recibido para la rehabilitación de la vivienda que resulten exentas en aplicación de la normativa reguladora de este Impuesto.

12.4. Deducciones en el ámbito de la movilidad sostenible, la eficiencia y la transición energética**12.4.1. Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética e integración de energías renovables en las viviendas**

Las y los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 15 por ciento de las cantidades satisfechas en su vivienda habitual o en cualquier otra vivienda de su titularidad que tuviera arrendada en ese momento según lo establecido en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, por las siguientes obras y/o instalaciones:

- Obras realizadas para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración
- Obras realizadas para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable
- Obras de rehabilitación energética llevadas a cabo con el objetivo de mejorar la eficiencia energética de edificios de uso predominante residencial, o de mejora de eficiencia energética de viviendas que cumplan estos mismos requisitos.

Únicamente podrán ser objeto de deducción las siguientes obras e instalaciones:

- a) La instalación de los siguientes equipos de generación que permitan la utilización de energías renovables:
 - 1º) Calderas de biomasa para cubrir demanda térmica (calefacción y agua caliente sanitaria) del edificio o vivienda.
 - 2º) Sistemas de aerotermia, hidrotermia y geotermia para cubrir demanda térmica (calefacción y agua caliente sanitaria) del edificio o vivienda.
 - 3º) Instalaciones solares fotovoltaicas para autoconsumo, ya sea individual o compartido, del edificio o vivienda.

4º) Instalaciones solares térmicas para cubrir la demanda de agua caliente sanitaria del edificio o vivienda.

Se asimilará a la instalación de los equipos a que se refieren los números 3º y 4ª de esta letra a) la adquisición de acciones, participaciones o cualesquiera otros instrumentos que supongan la participación en fondos propios de entidades en su condición de persona socia, accionista, asociada, partícipe o similar, de entidades cuyo objeto social consista, principalmente, en la ejecución de proyectos que procuren la generación de energía térmica y/o eléctrica a partir de recursos renovables mediante la realización de inversiones en los mencionados equipos.

La participación directa o indirecta de la o del contribuyente no podrá ser superior al 10 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto. Cuando la o el contribuyente esté integrado en una unidad familiar, a los efectos de la aplicación de este límite, se considerarán las participaciones de todos los miembros de la misma.

- b) Proyectos cuyo objetivo sea la mejora de la eficiencia energética de la vivienda a través de actuaciones individuales o colectivas en edificio completo, que supongan una reducción, como mínimo, de un 30 por ciento del consumo de energía primaria no renovable, o bien la mejora de la calificación energética de la vivienda o del edificio para obtener una clase energética «A» o «B».

La base máxima anual deducible será de 20.000,00 euros.

Esta deducción es incompatible sobre las mismas cantidades invertidas con las deducciones por adquisición de vivienda habitual y por rehabilitación protegida.

12.4.2. Deducción por la adquisición de determinados vehículos respetuosos con el medio ambiente

La o el contribuyente podrá deducir el 5 por ciento del valor de adquisición de un único vehículo nuevo de los referidos en este apartado, que cumpla los requisitos siguientes:

- 1.º) Que pertenezcan a alguna de las categorías siguientes y cumpla los requisitos establecidos para cada categoría: Turismos M1, Cuatriciclos ligeros L6e, Cuatriciclos pesados L7e, Motocicletas L3e, L4e, L5e
- 2.º) Los modelos de los vehículos deberán figurar en la Base de Vehículos del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE), y cumplir los requisitos establecidos en el artículo 87 quarter.
- 3.º) Los vehículos no podrán estar afectos a una actividad económica.
- 4.º) Deberán estar matriculados por primera vez en España a nombre de la o del contribuyente.

La deducción será del 10 por ciento del valor de adquisición de un único vehículo nuevo, perteneciente a alguna de las categorías que constan en el requisito 1.º del apartado anterior, siempre que se cumplan todos los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo y la o el contribuyente haya procedido al achatarramiento y baja definitiva en circulación de un vehículo de su propiedad.

La base máxima total de esta deducción será de 10.000,00 euros para motocicletas de las categorías L3e, L4e, L5e, y de 40.000,00 euros para vehículos de cualquier otra categoría mencionada en el requisito 1.º del apartado 1 de este artículo. Dicha base se reducirá en las subvenciones exentas percibidas.

12.4.3. Deducción por instalaciones de puntos de recarga de vehículos eléctricos

Las y los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 15 por ciento de las cantidades satisfechas para la instalación, en finca de su propiedad o en garaje comunitario, en el que ostente una cuota de participación en cuanto propietaria o propietario del mismo, de puntos de recarga de vehículos eléctricos de su propiedad y uso para fines particulares.

La base de la deducción tendrá un límite máximo por contribuyente de 5.000,00 euros por cada instalación, y se practicará en el período impositivo en el que se finalice y se ponga en funcionamiento la instalación del punto de recarga de vehículos eléctricos en la finca o en el garaje comunitario a que se ha hecho referencia anteriormente. De dicha base se descontará las subvenciones exentas percibidas.

12.5. Deducciones para el fomento de las actividades económicas

En este apartado se regulan estas ocho deducciones:

- Por inversiones y otras actividades.
- Por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora.
- Por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora con participación efectiva en la toma de decisiones.
- Por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, innovadoras o vinculadas con la economía plateada.
- Por inicio de actividad económica.
- Por la continuidad en el desarrollo de la actividad económica.
- Por inversión en fondos europeos para el impulso de la innovación.
- Por la constitución de entidades por las personas trabajadoras.

12.5.1. Deducción por inversiones y otras actividades

Los contribuyentes que realicen actividades económicas podrán aplicar las deducciones para incentivar las inversiones en activos no corrientes nuevos y para realizar determinadas actividades previstas en el capítulo III del Título V, de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con los mismos porcentajes y límites previstos en dicha Norma Foral.

Estas deducciones son las siguientes:

- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos.
- Deducción por inversión en bicicletas urbanas
- Deducción por inversión en puntos de recarga de vehículos eléctricos
- Deducción por actividades de investigación y desarrollo.
- Deducción por actividades de innovación tecnológica.
- Deducción por participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica.
- Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular.
- Participación en proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular.
- Deducción por creación de empleo.
- Incentivos para el fomento de la cultura.

- Participación en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, y edición de libros.
- Deducción por la implantación de medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral.
- Deducción por contribuciones empresariales a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria.
- Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de empleo.
- Deducción por creación de empleo de mujeres y menores de 36 años

Analicémoslas una por una.

12.5.1.1. Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos

¿Cuánto se deduce?

El 10% de las cantidades que se inviertan en los siguientes activos no corrientes, sin que se consideren como tales los terrenos, afectos a la actividad económica de la entidad:

- **Activos no corrientes nuevos que formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias.**

ATENCIÓN: Por activo no corriente nuevo se entiende aquél que no ha sido previamente utilizado por otra persona o entidad. Es decir, no es nuevo si ese activo ha estado ya incorporado al inmovilizado de una primera persona o entidad –o debería haberlo estado según el Plan General de Contabilidad–, aunque dicho activo nunca haya llegado a entrar en funcionamiento.

- **Activos intangibles nuevos correspondientes a aplicaciones informáticas.**
- **Adquisición de pabellones industriales rehabilitados para su transmisión y de pabellones industriales para su rehabilitación, o rehabilitación de pabellones industriales que ya formen parte del activo de la actividad económica.**

Se consideran pabellones industriales aquellos que se encuentren ubicados en una zona calificada como industrial, independientemente de cuál sea la actividad que se desarrolle en el citado pabellón y obras de rehabilitación, las destinadas a la reconstrucción de los pabellones mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas, y siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25% del precio de la adquisición, si se adquiere para rehabilitar, o del valor neto por el que estuviera contabilizado el bien si se rehabilita un pabellón que ya formara parte del activo de la empresa.

- **Inversiones en infraestructuras construidas o adquiridas por el concesionario para prestar un servicio público vinculado al acuerdo de concesión.**

El 5% de las cantidades que se inviertan en los activos no corrientes en los siguientes supuestos:

- **Inversiones en elementos del activo no corriente que tengan el tratamiento contable de mejoras.**

El contribuyente podrá iniciar un **procedimiento de vinculación administrativa previa** (en los términos del art. 82 y siguientes de la NFGT) para que la Administración tributaria autorice **aplicar un tipo del 10%** en caso de que la inversión tenga una relevancia tal que implique una alteración estructural y funcional del activo que lo haga idóneo para ser destinado a finalidades diferentes.

- **Inversiones que realice el arrendatario en el elemento arrendado o cedido en uso en los supuestos de arrendamientos operativos.**

Condiciones aplicables a ambos tipos de deducción:

- Las inversiones deben contabilizarse dentro del activo no corriente.
- Los activos deben tener un **periodo mínimo de amortización de, al menos, 5 años, con excepción de los equipos informáticos.**
- Los elementos en los que se invierta **no deben tributar por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte**, bien por no estar sujetos al mismo, bien por encontrarse exentos, salvo que se dediquen a actividades de arrendamiento en las condiciones recogidas en el art. 63. c) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.
- **El importe del conjunto de los activos en que se ha invertido debe superar en el ejercicio el 10% del importe resultante de sumar los valores netos contables preexistentes del activo no corriente que forme parte del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, del inmovilizado intangible correspondiente a aplicaciones informáticas y de las inversiones en infraestructuras, deduciendo las amortizaciones y pérdidas de valor contabilizadas, o en otro caso, que sea superior a cinco millones de euros.**

Con carácter general, las inversiones se entenderán realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento. No obstante, el sujeto pasivo **podrá optar, en proyectos de inversión de larga duración** en los que transcurran más de doce meses entre la fecha del encargo de los bienes y la fecha de su puesta a disposición, por entender realizada la inversión a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se formalizó el contrato con el proveedor de los bienes de inversión.

Una vez ejercitada la opción, el criterio regirá para toda la inversión.

El sujeto que desee ejercitar dicha opción deberá, en el plazo de un mes contado desde la fecha del contrato, comunicarlo por escrito a la Diputación Foral, señalando el montante de la inversión contratada, el calendario previsto de entrega y pago de los bienes. Asimismo, deberá adjuntarse a la referida comunicación copia del contrato.

Reglas:

Junto a las condiciones anteriores, deben tenerse en cuenta las siguientes **reglas**:

La base de la deducción estará formada por la contraprestación convenida, excluyéndose:

- Los intereses.
- Los impuestos indirectos y sus recargos.
- El valor del suelo.
- El margen de construcción y gastos de licitación y costes correspondientes a las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro.

La base de la deducción se reducirá, en su caso, en el importe derivado de aplicar sobre las subvenciones, tanto de capital como a la explotación recibidas, el porcentaje resultante de la diferencia entre 100 y el tipo de gravamen aplicable a la entidad.

La base de la deducción no podrá ser superior al precio que se hubiera acordado entre sujetos independientes en condiciones normales de mercado.

La deducción establecida en este apartado **será incompatible** con cualesquiera **otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones**, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización, la amortización acelerada y la amortización conjunta.

Si el contribuyente desafecta, transmite, arrienda o cede los bienes en los que ha invertido dentro de los cinco años (tres años en caso de muebles) **siguientes o durante su vida útil si es inferior, deberá ingresar las cuotas que en su momento no ingresó más los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se produzca tal circunstancia.**

No obstante lo anterior, los activos en que se materialice la inversión objeto de deducción, podrán permanecer durante un plazo inferior al señalado en el mismo, siempre que los mismos se repongan o sean sustituidos por otros que cumplan los requisitos que acrediten el derecho a la correspondiente deducción, en el plazo de 3 meses.

En cualquier caso, **se entenderá que no existe desafectación** cuando se arrienden o cedan a terceros para su uso los bienes en los que se materialice la inversión, siempre que el contribuyente se dedique, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos y no exista vinculación, en el sentido del artículo 42 de la Norma Foral 37/2013, del Impuesto sobre Sociedades, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero

12.5.1.2. Deducción por inversión en bicicletas urbanas

Las inversiones en bicicletas urbanas para desplazamientos de las personas trabajadoras de la entidad, desde su lugar de residencia habitual hasta el lugar de trabajo, o viceversa, darán derecho a practicar una deducción del 10 por ciento.

La base máxima de deducción por cada bicicleta, de las señaladas en el apartado anterior, será la siguiente:

- Bicicleta de pedales con pedaleo asistido con motor eléctrico auxiliar: 3.000 euros.
- Otro tipo de bicicleta urbana: 500 euros.

La base total de esta deducción no podrá superar el límite de 15.000 euros anuales para las empresas que tengan la condición de microempresas y pequeñas empresas y de 20.000 euros para el resto de entidades.

La base de deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generen derecho a deducción.

El disfrute de la deducción exigirá la contabilización dentro del inmovilizado material de las inversiones realizadas, separada de los restantes elementos patrimoniales y bajo un epígrafe que permita su identificación.

12.5.1.3. Deducción por inversión en puntos de recarga de vehículos eléctricos

La puesta en servicio de un punto de recarga de potencia normal o de alta potencia que permita la transferencia de electricidad a un vehículo eléctrico, dará derecho a practicar una deducción de la cuota líquida de un 15 por ciento.

La base de esta deducción será el importe de la inversión realizada en la obra civil, instalaciones, cableados y punto de conexión necesarios para la puesta en servicio.

El porcentaje de deducción establecido en el párrafo primero podrá incrementarse en los siguientes supuestos:

1. Si el punto de recarga está colocado en un lugar de acceso público el porcentaje de deducción se incrementará cinco puntos.
2. Si la potencia del punto de recarga es igual o superior a 7,4 kW e igual o inferior a 22 kW, el porcentaje de deducción se incrementará dos puntos.
3. Si la potencia del punto de recarga es superior a 22 kW e inferior a 50 kW, el porcentaje de deducción se incrementará cinco puntos.

En todo caso, la base de esta deducción no podrá superar los siguientes límites:

1. Para los puntos de recarga de potencia normal: 5.000 euros por cada punto de recarga.
2. Para los puntos de recarga de alta potencia: 25.000 euros por cada punto de recarga.

La deducción regulada en el presente apartado no podrá superar la cantidad anual de 10.000 euros.

12.5.1.4. Deducción por actividades de investigación y desarrollo

¿Cuánto se deduce?

- El 30% de los gastos realizados en investigación y desarrollo en el periodo impositivo. Será el 35% si están vinculados exclusivamente a la reducción sustancial del impacto ambiental negativo de las actividades realizadas por las y los contribuyentes que respondan a las tipologías previstas para la deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular del Impuesto de Sociedades. Si los gastos efectuados en el ejercicio son mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores se aplicará el 30% o el 35% hasta dicha media y se podrá hacer una deducción complementaria del 50% sobre el exceso sobre esa media o del 55% en el supuesto gastos de vinculados exclusivamente a la reducción sustancial del impacto ambiental negativo de las actividades realizadas por las y los contribuyentes que respondan a las tipologías previstas para la deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular.

Además, se practicará una deducción adicional del 20% del importe de los siguientes gastos del periodo:

- a) Los gastos de personal de la entidad correspondiente a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.
- b) Los gastos correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, Organismos públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2093/2008, de 19 de diciembre, por el que se regulan los Centros Tecnológicos y los Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica de ámbito estatal, y con entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología regulada en el Decreto 221/2002, de 1 de octubre, por el que se actualizan las bases de regulación de la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación.
- El 10% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

¿Cuál es la base de deducción?

La base de 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 inmuebles y terrenos.

Se considerarán gastos de investigación y desarrollo los realizados por el contribuyente, siempre que:

- Estos gastos estén directamente relacionados con actividades de investigación y desarrollo.
- Se hayan destinado efectivamente a la realización de estas actividades.
- Consten específicamente individualizados por proyectos.

También formarán parte de la base de deducción los gastos de investigación y desarrollo correspondientes a actividades realizadas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Respecto a los gastos correspondientes a actividades realizadas en Estados no pertenecientes a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de investigación y desarrollo principal se efectúe en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y aquéllos no sobrepasen el 25% del importe total invertido.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

La deducción establecida en este apartado **será incompatible** con cualesquiera **otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones**, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización, la amortización acelerada y la amortización conjunta.

La base de deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generen derecho a deducción.

Los elementos en que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante un **plazo mínimo de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, salvo pérdidas justificadas**, hasta que cumplan su finalidad específica en las actividades de investigación y desarrollo, **excepto que su vida útil fuese inferior**.

¿Qué se considera investigación y desarrollo?

- a) La **“investigación básica”** o la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico, desvinculada de fines comerciales o industriales.
- b) La **“investigación aplicada”** o la indagación original y planificada que persiga la obtención de nuevos conocimientos con el propósito de que los mismos puedan ser utilizados en el desarrollo de nuevos productos, procesos o servicios, o en la mejora significativa de los ya existentes.
- c) El **“desarrollo experimental”** o la materialización de los resultados de la investigación aplicada en un plan, esquema o diseño de nuevos productos, procesos o servicios, o su mejora significativa, así como la creación de prototipos no comercializables y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.
- d) La concepción, creación, combinación y configuración de **«software» avanzado**, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos de negocio o servicios nuevos o mejorados sustancialmente que supongan un progreso científico o tecnológico significativo. Se asimilará a este concepto el «software» destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro. En caso de que el progreso y la contribución al conocimiento sea en otros campos de la ciencia y la tecnología, el «software» podrá formar parte de las actividades de investigación básica, investigación aplicada o desarrollo experimental, según el caso. **No se incluirán los nuevos usos de «software» sin que exista un progreso científico o tecnológico significativo y una contribución al conocimiento, y las actividades habituales o rutinarias** relacionadas con el **mantenimiento** del «software» o sus **actualizaciones**.

12.5.1.5. Deducción por actividades innovación tecnológica

¿Qué se considera innovación tecnológica?

El **avance tecnológico que permite la introducción en el mercado de nuevos o mejorados bienes o servicios, o la implantación de nuevos o mejorados procesos de negocio** que supongan una mejora competitiva. Se considerarán **nuevos o mejorados** aquellos bienes, servicios o procesos de negocio cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran significativamente de las existentes como consecuencia de la utilización de nuevas tecnologías o debido a nuevas utilidades o combinaciones de tecnologías ya existentes.

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

También se incluyen las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas

¿Cuánto se deduce?

- **El 20% de los gastos realizados en el periodo en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:**
 - a) **Proyectos contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros de Innovación y Tecnología**, reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2093/2008, de 19 de diciembre, por el que se regulan los Centros Tecnológicos y los Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica de ámbito estatal, y con Entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología regulada en el Decreto 221/2002, de 1 de octubre, por el que se actualizan las bases de regulación de la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación.
 - b) **Obtención del certificado de cumplimiento de las normas vinculadas a la gestión de la innovación ISO 56002, UNE 166000 o similares**, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.
- **El 15% de los gastos realizados en el periodo en actividades de innovación tecnológica que correspondan a los siguientes conceptos:**
 - a) **Ingeniería de software, diseño industrial, e ingeniería y diseño de nuevo producto o proceso de negocio**, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto o proceso, así como la elaboración de muestrarios textiles.
 - b) **Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "know-how" y diseño, incluidos los gastos que correspondan a las solicitudes de patentes y diseños industriales**. No darán derecho a deducción las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al contribuyente. **La base correspondiente a este concepto no podrá superar 1.000.000 €.**

¿Qué no se considera actividad de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica?

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, así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

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 del diseño industrial e ingeniería de procesos de producción; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción; la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; los estudios de mercado y el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.

La exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

¿Cuál es la base de deducción?

La base de deducción estará constituida por el importe de los gastos de innovación tecnológica en cuanto estén directamente relacionados con actividades de este tipo y se apliquen efectivamente a la realización de las mismas, constando individualizados por proyectos.

También formarán parte de la base de deducción los gastos de innovación tecnológica correspondientes a actividades realizadas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Respecto a los gastos correspondientes a actividades realizadas en Estados no pertenecientes a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, también podrán ser objeto de la deducción siempre y cuando la actividad de innovación tecnológica principal se efectúe en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y aquéllos no sobrepasen el 25% del importe total invertido.

Igualmente tendrán la consideración de gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en un 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 por actividades de investigación y desarrollo y de innovación tecnológica se reducirá, en su caso, en el importe derivado de aplicar sobre las subvenciones, tanto de capital como a la explotación recibidas, el porcentaje resultante de la diferencia entre 100 y el tipo de gravamen aplicable a la entidad.

No formarán parte de la base de deducción de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica los siguientes gastos, entre otros:

- a) Gastos de viaje, dietas, estancia y locomoción.
- b) Gastos de formación.
- c) Gastos de documentación de proyecto.
- d) Gastos de consultoría y certificación asociados a la gestión y a la certificación del proyecto.
- e) Gastos de administración y material de oficina.
- f) Gastos generales de empresa repercutidos al proyecto, ni, en general, los que no estén directamente relacionados con las actividades de investigación y desarrollo o de innovación, y se apliquen efectivamente a la realización de las mismas.

12.5.1.6. Deducción por participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica

Los contribuyentes que participen en la financiación de proyectos, realizados por otras u otros contribuyentes de dicho Impuesto, de investigación, desarrollo o innovación tecnológica que cumplan los requisitos establecidos en los apartados 12.5.1.4 y 12.5.1.5 anteriores para generar el derecho a las deducciones establecidas en los mismos, tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida en las condiciones y con los requisitos establecidos en el artículo 64 bis de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto de Sociedades que será incompatible, total o parcialmente, con las deducciones a las que tendrían derecho esas otras o esos otros contribuyentes por aplicación de lo dispuesto en los apartados citados.

12.5.1.7. Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular

¿Cuánto se deduce?

A) El 35% del importe de los gastos e inversiones que respondan a las siguientes tipologías:

- a) Inversiones en activos nuevos del inmovilizado material que consistan en instalaciones de generación de energía proveniente de fuentes renovables, hidrógeno verde o combustibles renovables.
- b) Inversiones en activos nuevos del inmovilizado material que consistan en instalaciones y equipamiento eficiente energéticamente vinculado a ellas que consuman energía de fuentes renovables, hidrógeno verde o combustibles renovables.
- c) Gastos e inversiones en activos nuevos del inmovilizado material que consistan en instalaciones y en equipamiento eficiente energéticamente vinculado a ellas que faciliten el transporte y la distribución exclusivamente de energía de fuentes renovables, hidrógeno verde o combustibles renovables.
- d) Inversiones realizadas en equipamiento e instalaciones incluidas en el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.
- e) Inversiones en activos nuevos del inmovilizado material que consistan en instalaciones y en equipamiento eficiente energéticamente vinculado a ellas destinados a la captación de gases y emisiones para su utilización, distribución, transporte, licuefacción, almacenamiento o transmisión, siempre que su destino sea la generación de energías renovables, el almacenamiento geológico permanente o la utilización en procesos renovables.
- f) Inversiones en activos nuevos del inmovilizado material que consistan en instalaciones y en equipamiento eficiente energéticamente vinculado a ellas destinados a la reducción, reciclado y valorización material de residuos, favoreciendo la economía circular.

B) El 15% de las inversiones realizadas en:

- a) Las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material y los gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados en el ejercicio para la realización de aquellos proyectos que hayan sido aprobados por organismos oficiales del País Vasco.
- b) Las inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto alguno o algunos de los que se indican seguidamente, dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental:
 - a') Valorización energética de aquellos residuos que no puedan ser objeto de valorización material, sin incluir las operaciones de eliminación.
 - b') Regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias, con especial atención a las soluciones basadas en la naturaleza como mecanismos para regenerar los ecosistemas.
 - c') Minimización del consumo de agua y su depuración.
 - d') Sustitución de equipamiento e instalaciones actuales por instalaciones de mayor eficiencia en el uso de energía y recursos y la adquisición de nuevos equipos e instalaciones con las mejores técnicas disponibles (MTD) o técnicas emergentes (TE) en los Documentos Sectoriales de Referencia correspondientes (BREF), de acuerdo con lo previsto en la Directiva 2010/75/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, o normas equivalentes.
 - e') Movilidad y Transporte sostenible, excluido el transporte realizado por vía terrestre, salvo el realizado mediante ferrocarril o tranvía.

La base de deducción no podrá ser superior a 40.000,00 euros para los vehículos turismo incluidos dentro del Listado Vasco de Tecnologías Limpias.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones y gastos que generen derecho a deducción.

12.5.1.8. Participación en proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular

Los contribuyentes que participen en la financiación de proyectos, realizados por otras u otros contribuyentes de dicho Impuesto, que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética o la economía circular establecidos en el apartado 12.5.1.6 para generar el derecho a las deducciones establecidas en el mismo, tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida en las condiciones y con los requisitos establecidos en el artículo 65bis de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto de Sociedades que será incompatible, total o parcialmente, con las deducciones a las que tendrían derecho esos otros contribuyentes por aplicación de lo dispuesto en los preceptos citados.

12.5.1.9. Deducción por creación de empleo

¿Cuánto se deduce?

Será deducible de la cuota líquida la cantidad establecida en el párrafo siguiente **por cada persona contratada, durante el período impositivo, con contrato laboral de carácter indefinido y con salario superior al salario mínimo interprofesional, vigente en el momento de la contratación, incrementado en un 70%.**

La deducción a que se refiere el párrafo anterior será de 7.000 € por cada persona contratada en el 2025.

Cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo según la normativa vigente en la Comunidad Autónoma del País Vasco, la cantidad deducible será el doble de la que resulte deducible de acuerdo con lo señalado anteriormente.

En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial el importe de la deducción será proporcional a la jornada desempeñada por el trabajador, respecto de la jornada completa.

Será necesario que no se reduzca el número de trabajadores con contrato laboral indefinido existente a la finalización del período impositivo en que se realiza la contratación durante los períodos impositivos concluidos en los tres años inmediatos siguientes, y que ese número de trabajadores sea superior al existente al principio del período impositivo en que se genera la deducción, al menos, en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma.

Además, el número de trabajadores con contrato laboral indefinido del último ejercicio a que se refiere el apartado anterior deberá ser superior al existente en el período impositivo anterior a aquél en que se realizaron dichas contrataciones, al menos, en el mismo número de contratos que generaron la deducción.

No se computará la reducción del número de personas trabajadoras con contrato laboral indefinido cuando la empresa vuelva a contratar a un número igual de personas trabajadoras en el plazo de dos meses desde la extinción de cada relación laboral.

Asimismo, será necesario que, durante los períodos impositivos concluidos en los tres años inmediatos siguientes a la finalización del período impositivo en que se realiza la contratación, el salario imputable a la persona trabajadora que ha generado la deducción se mantenga o aumente.

Por último, será necesario que la persona administradora de la entidad presente una **declaración responsable** de que la citada entidad cumple y va a cumplir durante los tres años inmediatos siguientes a la contratación, con la obligación de pagar por la prestación de un trabajo de igual valor la misma retribución, sin que se pueda producir discriminación alguna por razón de sexo.

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

12.5.1.10. Incentivos para el fomento de la cultura

Uno. Las inversiones y los gastos en producciones de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de otras obras audiovisuales, así como de series audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, que cumplan los requisitos establecidos, en el apartado siguiente tendrán derecho a la deducción de:

- El 60% en el caso de producciones en las que el importe de las inversiones y los gastos que componen la base de la deducción realizados en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco superen el 50% del importe total de dichas inversiones y gastos.
- El 50% en el caso de producciones en las que el importe de las inversiones y los gastos que componen la base de la deducción realizados en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco representen entre el 35% y el 50% del importe total de dichas inversiones y gastos.
 - El 10% adicional a los porcentajes anteriores en las obras cuya única versión original sea en Euskera.

Requisitos:

- El importe de la deducción no podrá ser superior a 10 millones de euros por cada producción realizada y de 3 millones de euros por temporada en el caso de series audiovisuales.
- El importe de la deducción conjuntamente con el resto de ayudas percibidas no podrá superar el 50% del presupuesto de producción global o el 60% cuando sea una producción transfronteriza financiada por más de un Estado miembro.
- Que la producción obtenga el certificado que acredite el carácter cultural.
- Que deposite una copia nueva y en perfecto estado en la Filmoteca Vasca o organismo o análoga.

Dos. Los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales darán derecho a una deducción en cuota líquida de un 30 por ciento o de un 40 por ciento cuando el espectáculo sea en euskera y con diálogos.

Requisitos:

- La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 1.000.000 euros por contribuyente.
- El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80 por ciento de dichos gastos.
- Obtener un certificado de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades y destine, al menos, el 50 por ciento a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción.

Tres. Las inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada, darán derecho a una deducción del 10 por ciento de la cuota líquida.

12.5.1.11. Participación en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, y edición de libros

Los contribuyentes que participen en la financiación de la producción de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de otras obras audiovisuales de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico, realizados por otras u otros contribuyentes de dicho Impuesto, que cumplan los requisitos establecidos en el apartado 12.5.1.10. tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida en las condiciones y con los requisitos establecidos en el artículo 66 ter de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto de Sociedades que será incompatible, total o parcialmente, con las deducciones a las que tendrían derecho esas otras o esos otros contribuyentes por aplicación de lo dispuesto en los apartados citados.

12.5.1.12. Deducción por la implantación de medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral

¿Cuánto se deduce?

- A) El 5% de la cuota líquida en el periodo impositivo de implantación de un Plan de Conciliación que contenga alguna de las medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral, con el límite de 2.500,00 euros.
- B) El 15% de la cuota líquida en el primer período impositivo en el que al menos un tercio de la plantilla se encuentre acogida a alguna de las medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral contenidas en el Plan de Conciliación, con el límite de 7.500,00 euros.
- Las microempresas y las pequeñas empresas incrementarán en 5 puntos porcentuales los porcentajes de las letras A) y B) anteriores.

Condiciones:

- Se entenderán por medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral las siguientes:
 - a) Medidas de flexibilización horaria.
 - b) El establecimiento de la opción por la modalidad de jornada continua para aquellos puestos de trabajo que anteriormente se encontraran sujetos a la modalidad de jornada partida.
 - c) El establecimiento o ampliación de la opción por la modalidad de teletrabajo.
 - d) La inclusión de nuevos supuestos susceptibles de acogerse a reducción de jornada o excedencia.
 - e) La puesta a disposición de las personas trabajadoras, de forma directa o a través de terceros, de un servicio de guardería gratuito.
 - f) El establecimiento de medidas que faciliten el desplazamiento de las personas empleadas entre su lugar de residencia y el centro de trabajo.
- Para la aplicación de esta deducción será necesario que las nuevas medidas implantadas en materia de conciliación de la vida personal, familiar y laboral se encuentren recogidas en el Plan de Conciliación del o de la contribuyente, superen los mínimos de obligado cumplimiento establecidos en el marco legal que sea de aplicación y se encuentren disponibles para todas las personas trabajadoras susceptibles de su aplicación.

12.5.1.13. Deducción por contribuciones empresariales a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria

- Las contribuciones empresariales realizadas a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria darán derecho a una deducción en la cuota líquida del Impuesto en las condiciones previstas en las letras siguientes:
 - a) Cuando las contribuciones empresariales realizadas e imputadas fiscalmente a las personas trabajadoras sean iguales o superiores al 1,5 por ciento e inferiores al 2,5 por ciento del salario bruto anual total en la entidad empleadora, el 15%.
 - b) Cuando las contribuciones empresariales realizadas e imputadas fiscalmente a las personas trabajadoras sean iguales o superiores al 2,5 por ciento e inferiores al 4 por ciento del salario bruto anual total en la entidad empleadora, el 20%.
 - c) Cuando las contribuciones empresariales realizadas e imputadas fiscalmente a las personas trabajadoras sean iguales o superiores al 4 por ciento del salario bruto anual total en la entidad empleadora, o a favor de personas menores de 36 años, el 25%.
- La base de deducción estará constituida por la suma de las contribuciones imputadas fiscalmente a las personas trabajadoras derivadas de la negociación colectiva.

12.5.1.14. Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de empleo

Las contribuciones empresariales realizadas a sistemas de previsión social de empleo distintas de las previstas en el apartado 15.5.1.13. darán derecho a una deducción del 10% en la cuota líquida del Impuesto siempre que las citadas contribuciones empresariales sean iguales o superiores al 1,5 por ciento del salario bruto anual total en la entidad empleadora o a favor de personas menores de 36 años a fecha de devengo del Impuesto.

Esta deducción será de aplicación en iguales condiciones a las contribuciones a los sistemas de previsión creados al amparo de la legislación de otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo cuando, de conformidad con sus especificaciones, cumplan los requisitos establecidos en la normativa aplicable a los sistemas de previsión previstos en el párrafo anterior.

La base de deducción estará constituida por la suma de las contribuciones imputadas fiscalmente a las personas trabajadoras derivadas de la negociación colectiva.

12.5.1.15. Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de empleo

Por cada persona contratada con contrato laboral indefinido que sea mujer o menor de 36 años, durante el período impositivo, se podrá aplicar una deducción del 35 por ciento del salario anual bruto con el límite de deducción del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de la contratación. Para ello, el salario bruto deberá suponer el SMI vigente en el momento de la contratación por 1,1, y que en el periodo impositivo que finalice dentro de los 3 años siguientes al fin del periodo impositivo en que se formalice el contrato, el salario que perciba supere en al menos el 70 por ciento el salario mínimo interprofesional vigente en ese momento. **En el caso de personas trabajadoras con contrato a tiempo parcial el importe de la deducción y el límite para su aplicación será proporcional a la jornada desempeñada por la persona trabajadora, respecto de la jornada completa.**

Para la aplicación de esta deducción será necesario que no se reduzca el número de personas trabajadoras con contrato laboral indefinido existente a la finalización del período impositivo en que se realiza la contratación durante los períodos impositivos concluidos en los tres años inmediatos siguientes, y que ese número de personas trabajadoras sea superior al existente al principio del período impositivo en que se genera la deducción, al menos, en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma.

En los supuestos de suspensión de la relación laboral o de reducción de la jornada de trabajo a que se refiere el artículo 47 del Estatuto de los Trabajadores, se diferirá el cumplimiento de los requisitos hasta el momento en que la suspensión de la relación laboral o la reducción de la jornada de trabajo deje de surtir efectos.

Tampoco se computará la reducción del número de personas trabajadoras con contrato laboral indefinido cuando la empresa vuelva a contratar a un número igual de personas trabajadoras en el plazo de dos meses desde la extinción de cada relación laboral.

Así mismo, se deberán cumplir el resto de las condiciones estipuladas en el art. 66 octies de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades.

12.5.1.16. Límites para la aplicación de las deducciones anteriores

Estos límites se aplicarán sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se correspondan con la parte de la base imponible general integrada por los rendimientos de las actividades económicas.

La suma del conjunto de las siguientes deducciones, en el caso que nos ocupa, no podrá exceder del 35% de la cuota líquida.

- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos.

- Deducción por inversión en bicicletas urbanas
- Deducción por inversión en puntos de recarga de vehículos eléctricos
- Deducción por creación de empleo.
- Deducción por la implantación de medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral.
- Deducción por contribuciones empresariales a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en EPSVs.
- Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social de empleo.
- Deducción por creación de empleo de mujeres y menores de 36 años.

En el caso de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo, por actividades de innovación tecnológica y por participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica, **el límite será del 70% de la cuota líquida.**

En el caso de la deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la reducción del impacto ambiental, la transición energética y la economía circular, la deducción por la participación en estos proyectos, las deducciones por los incentivos para el fomento de la cultura y la deducción por la participación en la financiación de obras audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, y edición de libros, **el límite será del 50% de la cuota líquida.**

En caso de concurrencia de deducciones afectadas por diferentes límites, el límite del 70 % se aplicará sobre el exceso de cuota líquida que resulte una vez aplicado el límite conjunto de deducciones del 35% y el límite del 50% se aplicará sobre el exceso de cuota líquida resultante una vez aplicados los anteriores.

No obstante, el contribuyente también podrá calcular los mencionados límites del 35 por ciento, 50 por ciento y 70 por ciento en los términos dispuestos en los párrafos anteriores sobre el sumatorio de la cuota líquida correspondiente a un bloque de 5 periodos impositivos consecutivos, en cuyo caso el importe de la deducción podrá alcanzar hasta el 100 por cien de la cuota líquida correspondiente a cada uno de los primeros 4 ejercicios, debiendo proceder el contribuyente en el quinto y último periodo impositivo del bloque como se dispone en el art. 67 de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, respetando iguales límites, en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los treinta años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones previstas en este apartado podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos.

La aplicación de las deducciones de la cuota líquida deberá seguir el siguiente orden:

- a) En primer lugar se aplicarán las deducciones generadas en ejercicios anteriores a las que sea de aplicación el límite del 35 % de la cuota líquida.
- b) En segundo lugar se aplicarán las deducciones del ejercicio a las que sea de aplicación el límite del 35 % de la cuota líquida.
- c) En tercer lugar se aplicarán las deducciones generadas en ejercicios anteriores a las que sea de aplicación el límite del 70 % de la cuota líquida.
- d) En cuarto lugar se aplicarán las deducciones del ejercicio a las que sea de aplicación el límite del 70 % de la cuota líquida.
- e) En quinto lugar se aplicarán las deducciones generadas en ejercicios anteriores a las que sea de aplicación el límite del 50 de la cuota líquida.
- f) Finalmente se aplicarán las deducciones del ejercicio a las que sea de aplicación el límite del 50 % de la cuota líquida.

12.5.2. Deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora

1. Los contribuyentes podrán deducirse el 15 % si son hombres, o el 20 % si son mujeres, de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo, destinadas a la adquisición o suscripción de acciones o participaciones de alguna de las siguientes entidades:

- a) Aquella en la que prestan sus servicios como personas trabajadoras, siempre que hayan trabajado en ella un mínimo de dos de los cinco años anteriores a la adquisición.
- b) Cualquiera del grupo al que pertenece la entidad en la que prestan sus servicios como personas trabajadoras y que cumplan el requisito de haber trabajado en entidades del grupo mínimo dos de los cinco años anteriores a la adquisición.
- c) Cualquier otra que esté participada exclusivamente por personas trabajadoras de las entidades a las que se refieren las letras a) y b) de este apartado, que hayan trabajado en las mismas un mínimo de dos de los cinco años anteriores a la adquisición y que al menos el 90 % de su activo esté constituido por acciones o participaciones de las entidades previstas en las letras a) y b).

2. La deducción aplicada no podrá exceder de 1.500 € anuales, cuando la persona adquirente sea hombre, o de 2.000 € anuales, cuando sea mujer.

Las cantidades no deducidas por exceder de los límites previstos en el párrafo anterior o por insuficiencia de cuota íntegra **podrán aplicarse, respetando los citados límites, en los 4 ejercicios siguientes.**

La suma de los importes deducidos por cada contribuyente a lo largo de los sucesivos periodos impositivos no podrá superar la cifra de 6.000 €, cuando la persona adquirente sea hombre, o de 8.000 €, cuando sea mujer.

3. Requisitos comunes

- a) Las acciones o participaciones no deben estar admitidas a negociación en ninguno de los mercados regulados.
- b) En las entidades no deben concurrir las condiciones establecidas en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, para ser consideradas sociedades patrimoniales.
- c) Las acciones o participaciones que dan derecho a esta deducción deben mantenerse durante al menos 5 años, salvo que la persona trabajadora falleciera dentro de este plazo o la entidad se liquidara como consecuencia de un procedimiento concursal. Durante el mismo plazo, el adquirente o suscriptor deberá continuar prestando sus servicios como trabajador de la entidad, salvo que, antes de cumplir dicho plazo, falleciera o hubiera dejado de trabajar en la misma como consecuencia de incapacidad permanente total o absoluta o de gran invalidez.
- d) En el caso de adquisición o suscripción de acciones o participaciones, la participación directa o indirecta de cada persona trabajadora en las mismas, conjuntamente con su cónyuge o pareja de hecho y sus familiares hasta el tercer grado, no podrá ser superior al 40 % durante el plazo previsto en la letra c) anterior.

4. Normas comunes:

- **El incumplimiento en cualquier día del plazo de 5 años, de los requisitos previstos en el apartado 3 o del porcentaje de composición del activo previsto en la letra c) del apartado 1, motivará la obligación de ingresar las cantidades deducidas, con los correspondientes intereses de demora.** Este ingreso se realizará sumando la cantidad deducida a la cuota diferencial correspondiente al período impositivo en que se produzca el incumplimiento. No obstante, el contribuyente podrá optar por realizar el ingreso de las cantidades deducidas, con los correspondientes intereses de demora, en un momento anterior.

- Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la adquisición se lleve a cabo a través del **ejercicio de opciones sobre acciones o participaciones**.
- Las referencias a grupos contenidas en este artículo deben entenderse hechas a grupos de sociedades, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

12.5.3. Deducción por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora con participación efectiva en la toma de decisiones

Las y los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 15 % si son hombres, o del 20 % si son mujeres de las cantidades satisfechas en metálico en el período impositivo, destinadas a la adquisición o suscripción de acciones o participaciones de la entidad en la que prestan sus servicios como personas trabajadoras, siempre que hayan trabajado en dicha entidad, un mínimo de dos de los cinco años anteriores a la adquisición.

La deducción a que se refiere este artículo no podrá exceder de 1.500 € anuales si la persona adquirente es hombre o 2.000 € anuales cuando sea mujer.

Las cantidades no deducidas por exceder del límite previsto en el párrafo anterior o por insuficiencia de cuota íntegra podrán aplicarse, respetando dicho límite, en los cuatro ejercicios siguientes.

La suma de los importes deducidos por cada contribuyente a lo largo de los sucesivos periodos impositivos en virtud de lo previsto en este artículo no podrá superar la cifra de 6.000 € cuando la persona adquirente sea hombre o de 8.000 € cuando sea mujer.

Para aplicar la deducción a que se refiere el presente artículo deben reunirse, además, los siguientes requisitos:

- Las acciones o participaciones deben estar admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados. Además, las acciones o participaciones con derecho a voto titularidad del personal empleado de la empresa tienen que representar al menos un 10 % del capital social.
- Deberán agruparse los derechos de voto del personal empleado titular de acciones o participaciones y contar con instrumentos que garanticen la participación efectiva del personal en la toma de decisiones de la empresa a través de dicha agrupación.
- La empresa debe ejercer de forma efectiva una actividad económica.
- Las acciones o participaciones que dan derecho a esta deducción deben mantenerse durante al menos cinco años, salvo que la persona trabajadora adquirente o suscriptora falleciera dentro de este plazo o la entidad se liquidara como consecuencia de un procedimiento concursal.
- Durante el plazo previsto en la letra d) anterior, la persona adquirente o suscriptora deberá continuar prestando sus servicios como trabajadora de la entidad, salvo que, antes de cumplirse dicho plazo, falleciera o hubiera dejado de trabajar en la misma como consecuencia de que le hubiera sido reconocida una situación de incapacidad permanente total o absoluta o de gran invalidez.
- La participación directa o indirecta de cada persona trabajadora en las empresas, conjuntamente con su cónyuge o pareja de hecho, sus ascendientes, sus descendientes y sus colaterales hasta el tercer grado, no podrá ser superior al 40 % durante el plazo previsto en la letra d) anterior.

El incumplimiento en cualquier día del plazo de cinco años, de los requisitos previstos en el apartado anterior motivará la obligación de ingresar las cantidades deducidas, con los correspondientes intereses de demora.

12.5.4. Deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, o innovadoras o vinculadas con la economía plateada

¿Cuánto se deduce?

Los contribuyentes podrán deducirse el 25 % si son hombres y el 30 % si son mujeres, de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación.

La deducción será del 35 % si son hombres y del 40 % si son mujeres, cuando las acciones o participaciones suscritas correspondan a empresas innovadoras o vinculadas con la economía plateada.

A estos efectos, se entiende por **empresa innovadora** aquella que pueda demostrar, mediante una evaluación realizada por un experto externo, que desarrollará, en un futuro previsible, productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente y que asuma un riesgo de fracaso, y cuyos costes de investigación y desarrollo representen un mínimo del 10 % del total de sus costes de explotación.

Así mismo, se entiende por **economía plateada**, el conjunto de las oportunidades derivadas del impacto económico y social de las actividades realizadas y demandadas por el sector de las personas mayores.

La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a) Revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o de Sociedad Cooperativa. Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación.
- b) Tener la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa conforme a lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.
- c) No tratarse de empresas sujetas a una orden de recuperación de ayudas pendiente.
- d) No tratarse de una empresa en crisis de acuerdo con lo estipulado en el Reglamento UE 651/2014.
- e) No tratarse de una empresa que haya superado el importe de financiación de riesgo definido en el mencionado Reglamento UE.

A tal efecto, la empresa deberá expedir certificación indicando el cumplimiento de los requisitos exigidos.

Así mismo, deberán cumplirse las siguientes condiciones:

- a) Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquella o mediante ampliación de capital efectuada en los cinco años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior cinco años.
- b) Que no se trate de entidades admitidas a negociación en ningún mercado organizado.
- 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.

La base de la deducción estará constituida por el valor de adquisición, sin que pueda formar parte de la misma el valor de adquisición de aquellas participaciones que impliquen poseer de manera directa o indirecta más del 25% del capital de la entidad.

Así mismo, la cantidad máxima anual deducible no podrá superar el 20% de la base liquidable del IRPF correspondiente al contribuyente.

El incumplimiento de los requisitos a que se refieren los apartados anteriores motivará la obligación de ingresar las cantidades deducidas de forma indebida, con los correspondientes intereses de demora.

12.5.5. Deducción por inicio de actividad económica

Los contribuyentes y las contribuyentes que inicien, por primera vez, el ejercicio de una nueva actividad económica, que cuente con los medios personales y materiales necesarios para su desarrollo, podrán aplicar una deducción de 2.100 €. Si son varios los contribuyentes que inicien por primera vez la nueva actividad económica, la deducción se distribuirá a partes iguales entre todos los contribuyentes que ejerzan dicha actividad. En el caso de que la actividad se desarrolle en alguna de las zonas o núcleos con igual o menos de 500 habitantes, la deducción será de 2.100 €, con independencia del número de los que inicien la misma. Cuando la actividad en zona o núcleo con igual o menos de 500 habitantes sea desarrollada por mujeres podrán incrementar la deducción en 500 €.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores se aplicará únicamente a las actividades económicas que se encuentren físicamente ubicadas, y de forma permanente, en dichas zonas y núcleos, y las mismas se desarrollen o ejerzan de forma presencial y en contacto directo con las o los clientes o usuarias o usuarios desde las referidas zonas o núcleos.

La cantidad no deducida hasta el importe señalado en el apartado 1 anterior podrá aplicarse en las autoliquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

La aplicación de esta deducción **queda condicionada** a que la actividad económica se ejercite durante al menos dos años, y que se desarrolle durante todo el año.

El incumplimiento de los requisitos establecidos para la aplicación de esta deducción motivará la obligación de ingresar las cantidades deducidas de forma indebida, con los correspondientes intereses de demora.

A efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 115 de la norma foral general tributaria de Álava, para poder practicar la deducción contemplada en este artículo se precisará **que el contribuyente opte expresamente** por su aplicación al presentar la autoliquidación del ejercicio al que corresponda.

12.5.6. Deducción por inversión en fondos europeos para el impulso de la innovación

Los y las contribuyentes podrán aplicar una deducción del 15 % de las cantidades satisfechas en el período impositivo, destinadas a la adquisición de participaciones de fondos europeos para el impulso a la innovación que cumplan los requisitos previstos en el artículo 10 de la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo.

Así mismo los y las contribuyentes podrán aplicar idéntica deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, **en cuentas** destinadas a la adquisición de participaciones en dichos fondos.

La deducción a que se refiere el apartado anterior **no podrá superar** la cantidad de 750 euros anuales.

Las participaciones o las cantidades depositadas **deberán mantenerse durante un plazo de cinco años** a contar desde la fecha de la adquisición o desde la apertura del depósito.

El incumplimiento por el o por la contribuyente del plazo de mantenimiento señalado, de la entidad financiera de destinar los importes depositados a la adquisición de participaciones en fondos europeos para el impulso a la innovación o el incumplimiento por parte de estos de los requisitos previstos en el artículo 10 de la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, motivará la obligación de ingresar las cantidades deducidas de forma indebida, con los correspondientes intereses de demora.

12.5.7. Deducción por la constitución de entidades por las personas trabajadoras

Las y los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 15 % si son hombres, o del 20 % si son mujeres, de las cantidades satisfechas en metálico en el periodo impositivo, destinadas a la suscripción de acciones o participaciones para la constitución de la entidad en la que prestarán sus servicios como personas trabajadoras.

La deducción aplicada no podrá exceder de 1.200€ anuales, cuando la persona adquirente sea hombre, o de 1.800 euros anuales, cuando sea mujer.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán aplicarse, respetando los límites anteriores, en las autoliquidaciones de los cuatro periodos impositivos siguientes.

La suma de los importes deducidos por cada contribuyente a lo largo de los sucesivos periodos impositivos en virtud de lo previsto en este artículo no podrá superar la cifra de 6.000 euros, cuando la persona adquirente sea hombre, o de 8.000 euros cuando sea mujer.

Para la aplicación de esta deducción, será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) La suscripción debe tener por objeto la constitución de la entidad.
- b) La entidad no puede estar vinculada a ninguna otra, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 42 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- c) Los valores no deben estar admitidos a negociación en ninguno de los mercados regulados.
- d) Las entidades deben tener la consideración de microempresa, o de pequeña o mediana empresa en los términos establecidos en el artículo 13 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- e) Las y los contribuyentes deben de empezar a prestar sus servicios como personas trabajadoras de la entidad en un plazo no superior a seis meses desde la constitución de la misma.
- f) La participación directa o indirecta de cada persona trabajadora en la entidad, conjuntamente con su cónyuge o pareja de hecho, sus ascendientes o personas adoptantes, sus descendientes y personas adoptadas y sus colaterales hasta el tercer grado inclusive, no debe superar el 40 %.
- g) El conjunto de las personas trabajadoras debe de ostentar al menos el 40 % de la participación en la entidad.
- h) En la suscripción de acciones o participaciones para la constitución de la entidad deberán participar un mínimo de tres personas trabajadoras.

Estos requisitos, salvo los regulados en las letras a), c) y e), deberán cumplirse durante al menos los cinco años siguientes a la constitución. No se exigirá el cumplimiento del requisito regulado en la letra g) durante los primeros seis meses siguientes a la constitución de la entidad.

Las acciones o participaciones que dan derecho a esta deducción deberán mantenerse durante al menos los cinco años siguientes a la constitución.

La o el contribuyente deberá prestar sus servicios como trabajadora de la entidad como mínimo durante el citado periodo, salvo que, antes de cumplir dicho plazo, falleciera o hubiera dejado de trabajar en la misma como consecuencia de despido o de que le hubiera sido reconocida una situación de incapacidad permanente total o absoluta o de gran invalidez.

No se exigirá el cumplimiento del requisito regulado en el párrafo anterior durante los primeros seis meses siguientes a la constitución de la entidad.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos o circunstancias anteriormente expuestos, motivará la obligación de ingresar las cantidades deducidas de forma indebida, con los correspondientes intereses de demora, salvo que el incumplimiento derive de que la persona trabajadora suscriptora falleciera dentro de ese plazo, fuese despedida de la entidad o ésta se liquidara como consecuencia de un procedimiento concursal.

12.5.8. Deducción por continuidad en el desarrollo de la actividad económica

Los y las contribuyentes que desarrollen actividades económicas podrán aplicar una deducción de 800 euros si se trata de hombres o de 1.000 euros si se trata de mujeres, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- Que a la fecha de devengo del impuesto lleven más de un año y menos de dos años desarrollando la misma actividad económica.
- Que se hayan dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de las y los trabajadores por cuenta propia o autónomos o autónomas para el inicio de la actividad.
- Que se hayan mantenido de alta en dicho régimen especial de la Seguridad Social durante todo el tiempo que lleven desarrollando la actividad económica.
- Que cuenten con los medios personales y materiales necesarios para el desarrollo de la actividad y ejerzan la actividad económica de forma habitual, personal y directa.
- Que la actividad económica se desarrolle durante todo el año, no teniendo por tanto cabida en la deducción las actividades estacionales o de fin de semana.

La aplicación de esta deducción está condicionada a que la actividad económica se ejercite durante al menos cinco años desde el inicio de la misma y se mantenga durante este plazo los requisitos de las letras c), d) y e).

Esta deducción se podrá aplicar una única vez y respecto de una única actividad económica.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos motivará la obligación de ingresar las cantidades deducidas de forma indebida, con los correspondientes intereses de demora.

La cantidad no deducida podrá aplicarse en las autoliquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

RESUMEN: Deducción por inversiones y otras actividades	
Inversión en activos no corrientes nuevos	10% 5% si mejoras o arrendamiento operativo
Inversión en bicicletas urbanas	10%
Inversión en puntos de recarga de vehículos eléctricos	15% Porcentaje a incrementar en determinados supuestos.
Producciones audiovisuales (Participación en la financiación)	60% o 50% en base al % de la inversión que se desarrolle en País Vasco 10% adicional si lengua original el Euskera
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (Participación en la financiación)	30% 40% si es en euskera
Edición de libros (Participación en la financiación)	10%
Investigación y desarrollo (Participación en la financiación)	30% / 35% (reducción impacto ambiental de la actividad) 50% / 55% sobre el exceso respecto de la media de los gastos efectuados en los dos años anteriores. 20% sobre gastos de investigadores cualificados y de proyectos contratados con Universidades... 10% de las inversiones en elementos de inmovilizado material e inmaterial.
Innovación tecnológica (Participación en la financiación)	20% de gastos por proyectos encargados a Universidades y obtención ISO 56002, UNE 166000 o similares 15% de gastos por diseño industrial, ingeniería de procesos de producción, tecnología avanzada...

RESUMEN: Deducción por inversiones y otras actividades	
Proyectos desarrollo sostenible, reducción impacto ambiental, transición energética y economía circular (Participación en la financiación)	35% Determinadas instalaciones 15% Limpieza de suelos y determinados proyectos
Creación de empleo	7.000 € por cada persona contratada en el ejercicio. El doble cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción
Medidas de conciliación de la vida personal, familiar y laboral	5% de la cuota líquida Plan de Conciliación Límite 2.500 € 15% un tercio de la plantilla acogido Límite 7.500 € 5% adicional para microempresas y pequeñas empresas
Contribuciones a Planes de Previsión Social Preferentes en EPSVs	15%, 20% o 25% en función del volumen de las contribuciones y de la edad de las personas perceptoras
Contribuciones a sistemas de previsión social de empleo	10% en función del volumen de las contribuciones y de la edad de las personas perceptoras
Creación de empleo de mujeres y menores de 36 años	35% del salario bruto con el límite en base del SMI

RESUMEN: Otras deducciones para el fomento de las actividades económicas	
Por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora	15% hombres Límites (1.500 € anual- 6.000 € total)
Por participación de las personas trabajadoras en su entidad empleadora con participación efectiva en la toma de decisiones	20% mujeres Límites (2.000 € anual - 8.000 € total)
Por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, innovadoras o vinculadas con la economía plateada.	25% hombres y 30% mujeres 35% hombres y 40% mujeres, si empresas innovadoras o vinculadas a economía plateada (límite anual 20% base liquidable IRPF)
Por inicio de actividad económica	2100€ y 500€ adicionales si es mujer en núcleo con menos de 500 habitantes
Por inversión en fondos europeos para el impulso de la innovación	15% (Límite 750€ anual)
Por la constitución de entidades por las personas trabajadoras	15% hombres Límite (1.200 € anual - 6.000€ total) 20% mujeres Límite (1.800 € anual- 8.000€ total)
Por la continuidad en el desarrollo de la actividad económica	800€ si son hombres o 1.000€ si son mujeres

12.6. Deducciones por donativos

12.6.1. Donativos, donaciones y aportaciones deducibles

Los contribuyentes podrán aplicar las deducciones recogidas las Normas Forales del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo⁹.

Pueden generar al derecho a deducción las aportaciones a las siguientes entidades:

- Las entidades sin fines lucrativos.
- La Diputación Foral de Álava, las otras Diputaciones Forales, el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades locales, así como los Organismos autónomos y las entidades autónomas de carácter análogo de las Administraciones citadas anteriormente.
- Las universidades y los centros adscritos a las mismas.
- El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- Euskaltzaindia-Real Academia de la Lengua Vasca, así como el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de Euskaltzaindia-Real Academia de la Lengua Vasca.
- La Sociedad de Estudios Vascos-Eusko Ikaskuntza y la Real Sociedad Bascongada de Amigos del País-Euskal Herriaren Adiskideen Elkarte.
- El Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- Organismos públicos de investigación dependientes de las Administraciones Públicas Vascas.

¿Cuánto se deduce?

- El **30% de la base de deducción**.
- En los donativos dinerarios, su importe.
- En los donativos o 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.
- 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 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.
- En la constitución de un derecho real de 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.
- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros 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.

⁹ Véase la Norma Foral 35/2021, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

- En los donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Cultural Vasco, la valoración efectuada por el Gobierno Vasco, en los donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, y en los donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, la valoración efectuada por los órganos competentes.
- En defecto de valoración efectuada por los órganos mencionados en el párrafo anterior, ésta se realizará por la Diputación Foral de Álava.
- En los donativos o donaciones de obras de calidad garantizada, la valoración efectuada por la Diputación Foral de Álava que también procederá a la determinación de la valoración de los bienes que sean objeto de cesión temporal gratuita, en cuyo caso la base de la deducción se determinará mediante la aplicación a aquélla del porcentaje del dos por ciento por cada período de un año completo.
- En las prestaciones gratuitas de servicios, el coste de la prestación de los servicios para el prestador, incluida en su caso, la amortización de los bienes cedidos.

El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto anteriormente tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

- Únicamente podrán aplicarse la deducción aquellos contribuyentes incluidos en el modelo informativo a que se refiere la letra d) del artículo 116 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre.

No obstante, cuando la entidad donataria no presente el modelo informativo citado, el contribuyente podrá aplicar la deducción cuando aporte el correspondiente certificado acreditativo del donativo, así como cargo bancario que acredite pago.

12.6.2. Otras formas de mecenazgo

12.6.2.1. Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general

Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración **será incompatible con otros incentivos fiscales.**

12.6.2.2. Gastos en actividades de interés general

Para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **tendrán la consideración de deducibles los gastos realizados para fines de interés general** a que se refiere la Norma Foral 35/2021 de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

El régimen fiscal aplicable a los gastos en actividades de interés general a que se refiere el apartado anterior **será incompatible con otros incentivos fiscales.**

12.6.2.3. Adquisición de obras de arte para oferta de donación

A efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de empresarios y profesionales **en régimen de estimación directa, tendrá la consideración de gasto deducible el valor de adquisición de aquellas obras de arte adquiridas para ser donadas a las entidades** recogidas en la Norma Foral 35/2021 de 23

de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que sean aceptadas por estas entidades.

Se entenderán por obras de arte, a los efectos de este artículo, los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección definidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, que tengan valor histórico o artístico.

12.6.2.4. Actividades prioritarias de mecenazgo

La Diputación Foral de Álava establecerá, para cada ejercicio, una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, así como las entidades beneficiarias y los requisitos y condiciones que dichas actividades o programas deben cumplir. La relación de actividades prioritarias para el ejercicio 2025, está regulada en el Decreto Foral 39/2025, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de noviembre.

¿Cuánto se deduce?

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas en régimen de estimación directa, podrán deducir de la cuota íntegra el 45 por 100 de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluyéndose las cantidades satisfechas en virtud de contratos de patrocinio publicitario. Además tendrán la consideración de gasto deducible.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no incluidos en el párrafo anterior podrán deducir de la cuota íntegra el 45 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios.

Límite de la deducción

La base de la deducción se incorporará a la base del conjunto de las deducciones por mecenazgo señaladas en la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, **a los efectos de los límites establecidos en la citada Norma Foral.**

El ejercicio de aplicación de las deducciones será el correspondiente a aquél en que se efectúen las actividades o programas declarados prioritarios.

12.6.2.5. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público

¿Cuánto se deduce?

- El **15%** de los gastos e inversiones que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el órgano administrativo correspondiente, realicen en los siguientes conceptos:
 - a) Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos.
 - b) Rehabilitación de edificios y otras construcciones que contribuyan a realzar el espacio físico afectado, en su caso, por el respectivo programa.

Límite de la deducción

Esta deducción conjuntamente con las reguladas en el Capítulo III del Título V de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, excepto las contempladas en los artículos 62 a 64 de dicha Norma Foral, no podrá exceder conjuntamente del **45% de la cuota líquida**, y será incompatible para los mismos bienes o gastos con las previstas en la citada Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

12.6.3. Límite

La base de esta deducción no podrá superar el 35% de la base imponible del I.R.P.F.

12.7. Otras deducciones

12.7.1. Deducción por doble imposición internacional

Lo previsto en esta deducción se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

Cuando entre la renta del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se le permite deducir una determinada cantidad. Esta cantidad es la menor de entre las siguientes:

- **El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen similar a este impuesto sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.**
- **El resultado de aplicar a la renta obtenida en el extranjero el tipo medio de gravamen, general o del ahorro. Este tipo de gravamen será:**
 - **El general**, si la renta obtenida y gravada en el extranjero se ha integrado en la base liquidable general.
 - **Del ahorro**, si esos rendimientos se han integrado en la base liquidable del ahorro.

12.7.2. Deducción por cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores y por cuotas y aportaciones a partidos políticos

¿Cuánto se deduce?

- **El 20% de las cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores.**
- **El 20% de las cuotas de afiliación y aportaciones a partidos políticos.**

No forman parte de la base de esta deducción las cantidades deducidas como gasto de los rendimientos del trabajo. En consecuencia, sí formarán parte las cantidades que no hayan podido ser objeto de deducción por el concepto de gasto deducible de los rendimientos íntegros del trabajo por exceder del límite establecido a efecto.

Condición:

Estar incluido en el modelo informativo correspondiente que debe presentar el sindicato o el partido político y que aparece mencionado en el artículo 116.h) e i) de la Norma Foral del I.R.P.F.

La inclusión en esta declaración informativa deberá contar con el consentimiento de los afiliados.

12.7.3. Deducciones en régimen de transparencia fiscal internacional

Podrá deducirse de la cuota íntegra 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 periodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Esta deducción tiene un límite, ya que no puede exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

12.7.4. Deducción por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad

Los contribuyentes pueden aplicar una deducción del 30%, con límite anual máximo de 3.000 €, por las aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad, regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad.

El límite previsto en el párrafo anterior será de aplicación por cada persona con discapacidad a cuyo patrimonio protegido se realicen aportaciones.

El contribuyente debe tener con la persona con discapacidad una relación de parentesco en línea directa o colateral, hasta el cuarto grado inclusive, o ser el cónyuge o pareja de hecho formalmente constituida, o tratarse de discapacitado en régimen de tutela o acogimiento, o quienes, en el marco de lo dispuesto en el título XI del libro I del Código Civil, ejerzan respecto de la misma la curatela con facultades de representación.

En ningún caso dan derecho a deducción las aportaciones realizadas por el propio discapacitado titular del patrimonio protegido.

En caso de aportaciones no dinerarias, se tomará como importe de la aportación el que resulte de aplicar lo dispuesto en el artículo 20 de la Norma Foral del régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo.

12.7.5. Deducción por aportaciones a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria

Las aportaciones realizadas por las personas contribuyentes a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria darán derecho a una deducción en la cuota íntegra del Impuesto en las siguientes condiciones:

- a) Cuando el conjunto de las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas sean iguales o superiores al 3 por ciento e inferiores al 5 por ciento del salario bruto anual total en la entidad empleadora, el porcentaje de deducción será del 15 por ciento.
- b) Cuando el conjunto de las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas sean iguales o superiores al 5 por ciento e inferiores al 8 por ciento del salario bruto anual total en la entidad empleadora, el porcentaje de deducción será del 20 por ciento.
- c) Cuando el conjunto de las aportaciones y contribuciones empresariales realizadas sean iguales o superiores al 8 por ciento del salario bruto anual total en la entidad empleadora, o la persona contribuyente sea menor de 36 años a fecha de devengo del Impuesto, el porcentaje de deducción será del 25 por ciento.

La base de deducción estará constituida por la suma de las aportaciones realizadas por la persona contribuyente que deriven de la negociación colectiva y hayan reducido la base imponible

Las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra podrán aplicarse en las declaraciones de los 5 períodos impositivos inmediatos y sucesivos.

La deducción deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los períodos impositivos siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de 5 años, mediante la acumulación a deducciones pendientes de períodos impositivos posteriores.

12.7.6. Deducción por aportaciones a sistemas de previsión de empleo en los que las y los partícipes o socios y socias de número sean personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas y por aportaciones a sistemas de previsión de empleo realizadas por personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas que carezcan de trabajadoras y trabajadores a su cargo

Las aportaciones realizadas por las personas contribuyentes a los sistemas de previsión social de empleo en los que las y los partícipes o socios y socias de número sean personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas, incluidos los creados al amparo de la legislación de otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, darán derecho a una deducción del 10 por ciento en la cuota íntegra del Impuesto.

El porcentaje previsto en el párrafo anterior será del 15 por ciento cuando las aportaciones sean realizadas por personas contribuyentes con edad inferior a 36 años a la fecha de devengo del Impuesto o cuando las aportaciones sean realizadas a Planes de Previsión Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria.

La deducción prevista en los párrafos anteriores será de aplicación, asimismo, cuando se trate de aportaciones a sistemas de previsión de empleo realizadas por personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas que carezcan de trabajadoras y trabajadores a su cargo.

La base de deducción estará constituida por la suma de las aportaciones realizadas por la persona contribuyente que hayan reducido la base imponible.

Las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra podrán aplicarse en las declaraciones de los 5 períodos impositivos inmediatos y sucesivos.

La deducción deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los períodos impositivos siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de 5 años,

12.8. Justificación documental

La aplicación de estas deducciones está condicionada a la aportación de los documentos que las justifiquen. Dichos documentos deberán estar ajustados a los requisitos exigidos por las normas reguladoras del deber de expedir y entregar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales, cuando así proceda.

RESUMEN: Deducciones en cuota	
Tipo de deducción	Deducción
Por descendientes	Por el primero: 734,80 € Por el segundo: 909,70 € Por el tercero: 1.532,30 € Por el cuarto: 1.811,70 € Por el quinto y cada uno de los sucesivos: 2.366,10 € + 15% en municipios de menos de 4.000 habitantes
Por descendiente menor de 6 años	424,60 €
Por descendiente de 6 años o más y menor de 16	68,20 €
Por abono de anualidades	15% Límite: Para cada hijo, el 30% del importe de la deducción por descendientes que le correspondería (*). Por el primer hijo: 220,44 € Por el segundo hijo: 272,91 € Por el tercer hijo: 459,69 € Por el cuarto hijo: 543,51 € Por el quinto y cada uno de los sucesivos hijos: 709,83€

RESUMEN: Deducciones en cuota	
Tipo de deducción	Deducción
Por ascendientes	423,72 € + 15% en municipios de menos de 4.000 habitantes
Por la contratación de asistentes personales para personas con determinado grado de dependencia o discapacidad	Por discapacidad igual o superior al 65% o dependencia moderada (grado I): 431,64 € Por dependencia severa (grado II): 718,08 € Por gran dependencia (grado III): 1.436,16 €
Por cuidado de menores y cuidado de dependientes o discapacitados	250 € por año
Por discapacidad o dependencia del contribuyente, ascendiente, descendiente, cónyuge o pareja de hecho o pariente colateral hasta el cuarto grado inclusive Por discapacidad o dependencia de persona de 65 o más años que conviva con el contribuyente y no esté incluida en la relación anterior	Por discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%: 1.025,64 € Por discapacidad igual o superior al 65% o dependencia moderada (grado I): 1.464,54 € Por dependencia severa (grado II): 1.756,75 € Por gran dependencia (grado III): 2.191,03 €
Por Viudedad	- Base imponible (BI) igual o inferior a 20.000 €: 200 € - BI superior a 20.000 € e inferior a 30.000 €: 200 € - [0,02 x (BI - 20.000 €)]
Por edad del contribuyente	• Mayor de 65 años - Base Imponible (BI) igual o inferior a 20.000,00 €: 385,00 € - BI superior a 20.000,00 € e inferior a 30.000,00 €: 385,00 € - [0,0385 x (BI - 20.000,00 €)] • Mayor de 75 años: - BI igual o inferior a 20.000,00 €: 700,00 € - BI superior a 20.000,00 € e inferior a 30.000,00 €: 700,00 € - [(0,07 x (BI - 20.000,00 €))]
Por paralización actividad hombres para cuidado de descendientes o adoptados menores	200 € por año 300 € si parto o adopción múltiple
Por reincorporación al mercado laboral de mujeres tras cuidado de menores	1.500 € por año 2.250 € si parto o adopción múltiple
Por alquiler de vivienda habitual	Con carácter general 20% límite 1.600,00 € En casos especiales el 35% límite 2.800,00€. Ver punto 12.3.1.
Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual (en caso de tributación conjunta de una unidad familiar a que se refiere el apartado 1 del art. 98 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, los límites se duplican)	Ver cuadro en el punto 12.3.2.
Por cuentas vivienda	Ver cuadro en el punto 12.3.2.
Adecuación de vivienda habitual de personas con dependencia II y III o discapacidad 75+15 para superar barreras	Ver cuadro en el punto 12.3.2.
Por rehabilitación protegida	18 % Límite: 3.000 €

RESUMEN: Deducciones en cuota		
Tipo de deducción	Deducción	
Por obras de mejora de la eficiencia e integración de energías renovables	15 % Límite: Base máxima anual deducible 20.000 €	
Por adquisición de vehículos respetuosos con el medio ambiente	5 % o 10% si achatarramiento y baja definitiva de vehículo anterior Límite: 10.000 € en base para motocicletas 40.000 € en base para otros vehículos	
Por instalación de puntos de recarga de vehículos eléctricos	15 % Límite: 5.000 € en base	
Para el fomento de las actividades económicas	Según Impuesto sobre Sociedades	
Por participación de personas trabajadoras en su entidad empleadora	15% hombres Límites (1.500 € anual - 6.000 € total)	
Por participación de personas trabajadoras en su entidad empleadora con participación efectiva en la toma de decisiones	20% mujeres Límites (2.000 € anual - 8.000 € total)	
Por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación, innovadoras o vinculadas con la economía plateada	- Con carácter general 25% para hombres y 35% para mujeres - Empresas innovadoras o de economía plateada 35% para hombres y 40% para mujeres Límite: máximo anual 20% base liquidable IRPF	
Por inicio de actividad económica	2.100 € y 500 € adicionales si es mujer en núcleo con menos de 500 habitantes	
Por inversión en fondos europeos para el impulso de la innovación	15% Límite de la deducción: 750 € anuales	
Por la constitución de entidades por las personas trabajadoras	15% hombres Límites (1.200 € anual - 6.000€ total) 20% mujeres Límites (1.800 € anual - 8.000€ total)	
Por la continuidad en el desarrollo de la actividad económica	800€ si son hombres o 1.000€ si son mujeres	
Por mecenazgo	30% en los casos que recoge la normativa 45% si se trata de actividades prioritarias de mecenazgo	
La base de esta deducción no podrá exceder del 35% de la base imponible		
Por doble imposición internacional	la menor de...	a) gravamen en el extranjero b) renta obtenida por tipo medio general o del ahorro
Por cuotas satisfechas a los sindicatos y por cuotas y aportaciones voluntarias a partidos políticos	20%	
Transparencia fiscal internacional	gravamen en el extranjero	
Por aportaciones realizadas al patrimonio protegido de la persona con discapacidad	30% límite 3.000,00 €	
Deducción por aportaciones a Planes de Previsión Social Preferentes integrados en Entidades de Previsión Social Voluntaria	15%, 20% o 25%. Ver punto 12.7.5.	
Deducción por aportaciones a sistemas de previsión de empleo en los que las y los partícipes o socios y socias de número sean personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas y por aportaciones a sistemas de previsión de empleo realizadas por personas trabajadoras por cuenta propia o autónomas que carezcan de trabajadoras y trabajadores a su cargo.	10% o 15%. Ver punto 12.7.6.	

13

CUOTA DIFERENCIAL

13.1. ¿Cómo se calcula la cuota diferencial?

13.1. ¿Cómo se calcula la cuota diferencial?

Para calcular la cuota diferencial hay que partir de la cuota íntegra. La cuota íntegra está formada por la suma de:

- La cuota resultante de aplicar la escala general del impuesto a la base liquidable general, restada la minoración.
- La cuota resultante de aplicar la escala del ahorro del impuesto a la base liquidable del ahorro.
- El gravamen especial de la Disposición Adicional 20ª.

Si a esta cuota íntegra se le restan las deducciones de la cuota resulta la cuota líquida, que nunca puede ser negativa.

RESUMEN

$\text{Cuota íntegra} - \text{Deducciones} = \text{Cuota líquida}$

A su vez, si a esta cuota líquida se le restan determinados conceptos, resulta la **cuota diferencial**. Estos conceptos son los siguientes:

- Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo.
- Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario.
- Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos de capital inmobiliario.
- Las retenciones por rendimientos de actividades empresariales o profesionales.
- Pagos fraccionados por rendimientos de actividades empresariales y profesionales.
- Las retenciones e ingresos a cuenta por ganancias patrimoniales (derivadas de premios, derechos de suscripción y fondos).
- Las cantidades imputadas en concepto de retenciones e ingresos a cuenta por las UTEs y/o AIEs.
- Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes practicadas, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el periodo impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

RESUMEN

$\text{Cuota diferencial} = \text{Cuota líquida} - \text{Pagos a cuenta}$

ATENCIÓN: Para calcular la cuota diferencial partiendo de la cuota líquida y, en su caso, de que haya que imputar el incremento por pérdida de beneficios de deducción inversión de años, se hará:

$\text{Cuota diferencial} =$

$\text{Cuota líquida} + \text{D Pérdida beneficios deducc. Ejerc. Anteriores} - \text{Pagos a cta.}$

En todo caso, para poder deducir las cantidades citadas será necesario justificarlas documentalmente.

Abono por insuficiencia de cuota íntegra de la deducción por alquiler de vivienda habitual.

Durante los periodos impositivos de 2025-2029, ambos incluidos, las personas contribuyentes que, no teniendo obligación de autoliquidar, presenten autoliquidación y la cuota íntegra resultante de la misma o en su caso, la liquidación provisional practicada resulte

insuficiente para aplicar la totalidad o parte de la deducción por alquiler de vivienda habitual prevista en el artículo 86 de la Norma Foral del Impuesto, tendrán derecho al abono de la cantidad no aplicada.

La cantidad abonada se descontará, en su caso, de las deducciones pendientes a que se refiere el artículo 94 bis de la Norma Foral 33/2013.

La cuota diferencial podrá ser:

A devolver: La devolución no podrá ser superior a los pagos a cuenta.

Positiva: se podrá optar entre dos modalidades de pago:

– **Pago total de la cuota diferencial. El plazo finaliza el 25 de junio de 2026.**

En todas las declaraciones que se presenten en las modalidades rent@raba en entidades financieras o en las oficinas de la Diputación Foral de Álava, y rentafácil (propuesta de autoliquidación), el contribuyente debe indicar el número de su IBAN. De esta manera el 25 de junio de 2026 se cargará el total de la cuota diferencial en la cuenta de domiciliación.

A partir del día 17 de junio de 2026 el abono de rentared positivas y rent@raba de gestorías será por pasarela de pagos hasta el 25 de junio de 2026.

– **Pago fraccionado, en dos plazos:**

1. Hasta el día 25 de junio de 2026, el 60% de la cuota.

En todas las declaraciones que se presenten en las modalidades rent@raba, rentared y rentafácil (propuesta de autoliquidación), el contribuyente debe indicar el número de su IBAN. De esta manera el 25 de junio de 2026 se cargará el 60 % de la cuota diferencial en la cuenta de domiciliación.

2. Hasta el día 10 de noviembre de 2026, el 40% restante.